

C?251/06. sz. ügy

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

kontra

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közvetett adók – T?kefelhalmozás – Társaság székhelyének áthelyezése – A társaságra kivetett t?keilleték eltörlése”

Az ítélet összefoglalása

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

*(69/335 tanácsi irányelv, 3. cikk, (1) bekezdés, a) pont, 4. cikk, (1) bekezdés, g) pont és (3) bekezdés, b) pont, valamint 7. cikk, (2) bekezdés)*

A 85/303 irányelvvel, továbbá az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeir?l, valamint az Európai Unió alapját képez? szerz?dések kiigazításáról szóló okmánnyal módosított, a t?keemelést [helyesen: t?kefelhalmozást] terhel? közvetett adókról szóló 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontját és 3. cikke b) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam lemond a t?keilleték kivetésér?l, az nem zárja ki, hogy a szóban forgó irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett kategóriák valamelyikébe tartozó társaság az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a t?keilleték kivetése szempontjából t?ketársaságnak min?süljön abban az esetben, ha tényleges ügyvezetési központját az adott tagállamból olyan másik tagállamba helyezik át, ahol ezt az illetéket továbbra is kiróják.

A 69/335 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése ugyanis valamennyi tagállam számára kötelez?en és egységesen állapítja meg az ezen irányelv szerint t?ketársaságnak tekintend? társaságokat. Következésképp, amennyiben a társaság jogi formája megfelel a hivatkozott 3. cikk (1) bekezdésében felsorolt jogi formák valamelyikének, a 69/335 irányelv értelmében t?ketársaságnak min?sül, amelyre így abban az esetben, ha tényleges ügyvezetési központját egyik tagállamból a másikba helyezi át, nem vethet? ki t?keilleték azon az alapon, hogy a származása szerinti tagállamban nem min?sül t?ketársaságnak. Ennélfogva az a körülmény, hogy a tagállam élt a 7. cikk (2) bekezdésében foglalt jogával, és eltörölte a t?keilletéket, nem vonja maga után, hogy valamely t?ketársaság tényleges ügyvezetési központjának az adott tagállamból a másikba történ? áthelyezésekor ez utóbbi tagállam a kérdéses ügyletre automatikusan kivetheti a szóban forgó illetéket.

Ez az értelmezés azonban nem vezethet a kizárólag adóel?ny megszerzését célzó mesterséges konstrukciók létrehozásaként jellemezhet? magatartások el?nyben részesítéséhez. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata meggy?z?dni arról, hogy az alapügyben fennálló körülmények között vannak-e ilyen visszaélészer? gyakorlatra utaló objektív tények.

(vö. 21., 28–29., 35., 45–47. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. november 8. (\*)

„Közvetett adók – Tőkefelhalmozás – Társaság székhelyének áthelyezése – A társaságra kivetett tőkeilleték eltörlése”

A C-251/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Ausztria) a Bírósághoz 2006. június 6-án érkezett, 2006. május 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH**

és

a **Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E. és T. von Danwitz bírák,

előtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. március 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH képviselőiben J. Wiedroither és G. Aigner Rechtsanwälte,
- az osztrák kormány képviselőiben C. Pesendorfer, valamint G. Glega és J. Bauer, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőiben I. Pouli és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőiben M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőiben E. Oñiecka-Tamecka, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében M. Afonso és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben

a f?tanácsnok indítványának a 2007. június 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

### **Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 156., 23. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 122. o.), továbbá az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeir?l, valamint az Európai Unió alapját képez? szerz?dések kiigazításáról szóló okmánnyal (HL 1994. C 241., 21. o. és HL 1995. L. 1., 1. 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o., a továbbiakban: 69/335 irányelv) 4. cikke (1) bekezdése g) pontjának és (3) bekezdése b) pontjának, valamint 7. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (a továbbiakban: ING. AUER – Die Bausoftware) és a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Freistadt Rohrbach Urfahr adóhivatala) közötti jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya az utóbbi által követelt 104 680,20 euró összeg? t?keilleték.

### **Jogi háttér**

#### *A közösségi szabályozás*

3 A 69/335 irányelv 2. cikkének (1) és (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A t?keilleték alá tartozó ügyletek kizárólag azon tagállamban adókötelesek, amelynek területén a t?ketársaság tényleges ügyvezetési központja található az érintett ügylet id?pontjában.

(2) Amennyiben egy t?ketársaság tényleges ügyvezetési központja egy harmadik országban van, létesít? okirat szerinti székhelye pedig valamelyik tagállamban található, a t?keilleték alá tartozó ügyletek azon tagállamban illetékkötelesek, ahol a létesít? okirat szerinti székhely található.”

4 A 69/335 irányelv 3. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában »t?ketársaság« a következ?:

a) a belga, dán, német, spanyol, francia, görög, olasz, ír, luxemburgi, holland, portugál jog és az Egyesült Királyság joga szerint az alábbi néven ismert társaságok:

[...]

– société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????????? ????????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

az osztrák jog szerint:

- Aktiengesellschaft,
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

[...]

(2) Ezen irányelv alkalmazásában t?ketársaság minden nyereségszerzési céllal m?köd? társaság, egyesület vagy jogi személy. Mindazonáltal a tagállamok jogosultak ezeket nem t?ketársaságnak tekinteni a t?keilleték megállapítása szempontjából.”

5 A 69/335 irányelv 4. cikkének (1) és (3) bekezdése értelmében:

„(1) A következ? ügyletek tartoznak a t?keilleték alá:

a) egy t?ketársaság alapítása;

[...]

c) egy t?ketársaság t?kéjének emelése bármilyen jelleg? vagyoni hozzájárulással;

[...]

g) egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése harmadik országból egy tagállamba, ahol azt a t?keilleték megállapítása szempontjából t?ketársaságnak tekintik, és az el?bbi tagállamban nem tekintik annak [helyesen: társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a t?keilleték kivetése szempontjából t?ketársaságnak tekintendő, míg az el?bbi tagállamban nem min?sül annak];

[...]

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

[...]

b) egy olyan társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba, amelyet a t?keilleték kivetése szempontjából mindkét tagállamban t?ketársaságnak tekintenek;

[...]”

6 A 69/335 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A 9. cikkben szerepl?k kivételével a tagállamok mentesítenek minden olyan ügyletet a t?keilleték alól, amely 1984. július 1?jén mentes volt az illeték alól, illetve amely 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adózott.

[...]

(2) A tagállamok az (1) bekezdésben említett ügyleteken kívül minden ügyletet mentesíthetnek a t?keilleték alól, vagy azokra legfeljebb 1%-os mérték? egységes kulcsú illetéket

vethetnek ki.”

## *A nemzeti jogok*

### Az osztrák jog

7 Ausztriában a t?keilleték kivetésének jogalapját az 1999. január 12?i törvénnyel (BGB1. I, 28/1999) módosított, 1934. október 16?i Kapitalverkehrssteuergesetz (a t?kemozgásokat terhel? adókról szóló törvény) (deutsches RGB1. I. S 1058/1934; a továbbiakban: KVG) I. része képezi.

8 A KVG 2. §?a értelmében:

„T?keilleték?köteles:

[...]

(5) A külföldi t?ketársaság ügyvezetésének vagy létesít? okirat szerinti székhelyének Ausztriába történ? áthelyezése, amennyiben az áthelyezés tényéb?l adódóan e társaság osztrák társasággá válik. E szabály nem alkalmazandó abban az esetben, ha ügyvezetésének vagy létesít? okirat szerinti székhelyének áthelyezését megelőz?en a társaság az Európai Unió valamely tagállamában a t?keilleték kivetése szempontjából t?ketársaságnak min?sült.

[...]”

9 A KVG 4. §?ának (1) és (2) bekezdése felsorolja a t?ketársaságokat és a t?keilleték kivetése szempontjából t?ketársaságnak min?sül? társaságokat. A KVG 4. §?a (1) bekezdésének 2. pontja szerint t?ketársaságnak min?sülnek különösen a korlátolt felel?sség? társaságok („Gesellschaften mit beschränkter Haftung”).

### A német jog

10 A pénzügyi piacok jogszabályi hátterének fejlesztésére irányuló, 1990. február 22?i Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktbeförderungsgesetz, a pénzügyi piacok támogatásáról szóló törvény [BGB1. 1990. I, 266. o.] 4. §?a (1) bekezdésének 2. pontja hatályon kívül helyezte a t?kemozgásokat terhel? adókról szóló, 1972. november 17?i törvényt (Kapitalverkehrssteuergesetz; BGB1. 1972 I, 2130. o.), és ebb?l következ?en 1992. január 1?jei hatállyal eltörölte a t?keilletéket is.

### **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

11 1999. szeptember 9?én az Osztrák Köztársaság cégnyilvántartásába „Bausoftware GmbH” (a továbbiakban: Bausoftware) néven bejegyezték egy társaságot, amelynek alapítását 1999. július 28?án jelentették be. A társaság egyetlen tagja a német jog hatálya alá tartozó Nemetschek AG (a továbbiakban: Nemetschek) volt. A Bausoftware tényleges ügyvezetési központja Németországban volt.

12 1999. szeptember 16?án a Nemetschek 102 millió ATS összeg? kifizetést teljesített a Bausoftware javára. 1999. szeptember 22?én apportszerz?és útján a mondsee?i (Osztrák Köztársaság) székhely? „Ing. Auer »Die Bausoftware«” nev?, be nem jegyzett egyéni vállalkozást a Bausoftware?be apportálták.

13 Az el?bb említett apportügyletet a Bausoftware ugyanezen a napon tartott taggy?lésén jóváhagyták.

14 A szóban forgó közgyűlésen az Ausztriában illetéssel rendelkező Auer urat a Bausoftware társaság ügyvezetőjévé nevezték ki, és különleges ügyvezetési jogot kapott. Végezetül módosították a társaság elnevezését, amely ING. AUER – Die Bausoftware-re változott.

15 Az említett társaságnál végzett ellenőrzést követően a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr 2005. június 6-ai határozatában a társaságra a KVG rendelkezéseivel összhangban 104 680,20 euró összegű, a társasági részesedések értéke 1%-ának megfelelő tőkilletéket vetett ki a tényleges ügyvezetési központ Németországból Ausztriába történő áthelyezése miatt.

16 Az e határozattal szemben az ING. AUER – Die Bausoftware által benyújtott fellebbezés tárgyában eljáró Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„a) Amennyiben a társaság, egyesület vagy jogi személy a tényleges ügyvezetési központját abból a tagállamból, amely a tőkilletéket annak alapítása előtt eltörölte, olyan másik tagállamba helyezik át, amely a tőkilletéket ezen időpontban kiveti, kizárja-e e társaság, egyesület vagy jogi személy tőkétársaságnak minősítését »a tőkilleték megállapítása szempontjából« [a 69/335] irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja [...] és 4. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében az a körülmény, hogy az előbbi tagállam a vonatkozó nemzeti jogi alap eltörlése útján lemondott a tőkilleték kivetéséről?

2) Tiltja-e [a 69/335 irányelv] 7. cikkének (2) bekezdése azon tagállam számára, ahova a tőkétársaság a tényleges ügyvezetési központját áthelyezi, hogy a tényleges ügyvezetési központ áthelyezése folytán tőkilletéket vessen ki az ugyanezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) és g) pontjában leírt ügyletekre, ha ezen ügyletek abban az időszakban mentek végbe, amikor a tőkétársaság tényleges ügyvezetési központja még abban a tagállamban volt, amely a tőkétársaság alapítása előtt a vonatkozó nemzeti jogi alap eltörlése útján lemondott a tőkilleték kivetéséről?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

17 A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel, amelyeket együttesen indokolt vizsgálni, lényegében arra kér választ, hogy ha valamely tagállam a vonatkozó nemzeti jogi alap eltörlése útján lemond a tőkilleték kivetéséről, az kizárja-e azt, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében valamely társaság a „tőkilleték kivetése szempontjából” tőkétársaságnak minősüljön tényleges ügyvezetési központjának az adott tagállamból olyan tagállamba történő áthelyezése esetén, ahol a szóban forgó illetéket még mindig alkalmazzák.

18 Előjáróban rögzíteni kell, az a kérdés, hogy a Bausoftware-nek az Osztrák Köztársaság cégnyilvántartásába való 1999. szeptember 9-ai bejegyzése, valamint hogy a társaság javára a Nemetschek által 1999. szeptember 16-án teljesített 102 millió ATS összegű kifizetés tőkétársaság alapításának, illetőleg tőkétársaság tőkemelésének minősül-e, és mint ilyen, a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a), illetve c) pontja értelmében tőkilletékfizetési kötelezettség alá tartozik-e, nem képezi a Bíróság vizsgálatának tárgyát.

19 Ezen túlmenően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EK 234. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak egyértelmű szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik (lásd a 36/79. sz. Denkavit Futtermittel ügyben 1979. november 15-én hozott ítélet [EBHT 1979., 3439. o.] 12. pontját és a C-282/00. sz. RAR ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-4741. o.] 46. pontját). Ennélfogva a Bíróság vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság azon megállapításán alapul, amely szerint a jelen ítélet 11–14. pontjában

ismertetett tények alapján a tényleges ügyvezetési központ egyik tagállamból a másikba történő áthelyezéséről van szó.

20 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy az alapügyben érintett társaság az osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság.

21 A 69/335 irányelvnek a jelen ítélet 4. pontjában idézett 3. cikke (1) bekezdéséből következik, hogy e rendelkezés minden tagállam számára kötelező jelleggel és egységesen állapítja meg az ezen irányelv értelmében tőketársaságnak minősülő társaságokat.

22 Másfelől a 69/335 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése meghatározza, hogy melyek azok az ügyletek, amelyek tőkeilletékkötelesek.

23 A tényleges ügyvezetési központ áthelyezése kapcsán a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja kimondja, hogy kifejezetten tőkeilletékköteles ügylet „egy társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak [helyesen: társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak tekintendő], míg az előbbi tagállamban nem minősül annak”.

24 Ezzel szemben ezen irányelv 4. cikke (3) bekezdése b) pontjának megfelelően ugyanezen cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében nem minősül tőketársaság alapításának az „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”.

25 Következésképp ahhoz, hogy az ilyen ügylet a rendeltetési tagállamban tőkeilletékköteles legyen, az érintett társaság a származása szerinti tagállamban az említett illeték kivetése szempontjából nem minősülhet tőketársaságnak.

26 A Bíróság elé észrevételeket terjesztő tagállamok úgy vélik, hogy attól fogva, hogy a társaságnak a származása szerinti tagállamban nem volt tőkeilletékfizetési kötelezettsége, mivel az említett tagállamban ezt az illetéket eltörölték, az említett társaság az adott tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából nem minősül tőketársaságnak, így pedig megfelel a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontjában megállapított feltételeknek.

27 Ezen okfejtés nem alkalmazható, különben a nemzeti jog szerinti „tőketársaság” fogalmat részesítenénk előnyben a 69/335 irányelvből eredő fogalomhoz képest.

28 A jelen ítélet 21. pontjában ismertetetteknek megfelelően a 69/335 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése ugyanis valamennyi tagállam számára kötelezően és egységesen meghatározza az ezen irányelv szerint tőketársaságnak tekintendő társaságokat.

29 Következésképp, amennyiben a társaság jogi formája megfelel a hivatkozott 3. cikk (1) bekezdésében felsorolt jogi formák valamelyikének, a 69/335 irányelv értelmében tulajdonképpen tőketársaságnak minősül, amelyre így abban az esetben, ha tényleges ügyvezetési központját egyik tagállamból a másikba helyezi át, nem vehető ki tőkeilleték azon az alapon, hogy a származása szerinti tagállamban nem minősül tőketársaságnak.

30 Érdeemes hozzátenni, hogy az ilyen minősítésbeli eltérés, amely a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontját alkalmazhatóvá teszi, az irányelv 3. cikkének (2) bekezdésében

hivatkozott társaságok esetében azonban lehetséges.

31 Ugyanakkor azzal a rendelkezéssel, hogy a 69/335 irányelv alkalmazása szempontjából „társaság minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy”, a szóban forgó rendelkezés mindazonáltal lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a keilleték kivetése szempontjából ne tekintsenek valamely társaságot, egyesületet vagy jogi személyt ilyen társaságnak.

32 A tagállamok számára ily módon biztosított mérlegelési jogkör, amely az említett cikk (1) bekezdésében hivatkozott társaságok vonatkozásában nem áll fenn, azt is eredményezheti, hogy valamely meghatározott jogalany az egyik tagállamban társaságnak minősül, míg a másikban nem. Ilyen minősítésbeli eltérés esetén az érintett jogalany tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdése g) pontjának hatálya alá tartozna.

33 Ráadásul a Bíróság már korábban kimondta, hogy az a tény, hogy a származás helye szerinti tagállamban az „illetékalanyiság” kritériumát a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti „társasági” kritérium elé helyezik, ellentétes az irányelvvvel, amennyiben olyan esetben is lehetővé teszi az illetékkivetés jogcímén történő adóztatást, amelyről az említett irányelv nem rendelkezik (e tekintetben lásd a C-178/05. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4185. o.] 26–30. pontját).

34 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik továbbá, hogy még ha a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján a tagállamok szabadon mentesíthetik is a kejuttatásokat a keilleték alól, az ilyen mentesítés egy másik tagállamot mégsem jogosíthat fel az említett kejuttatások megadóztatására (e tekintetben lásd a C-494/03. sz. Senior Engineering Investments ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-525. o.] 43. pontját).

35 Ennélfogva az a körülmény, hogy a tagállam élt a szóban forgó 7. cikk (2) bekezdésében foglalt jogával, és eltörölte a keilletéket, nem vonja maga után, hogy valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának az adott tagállamból a másikba történő áthelyezésekor ez utóbbi tagállam a kérdéses ügyletre automatikusan kivetheti a szóban forgó illetéket.

36 A fentiekből következik, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontját és (3) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam lemond a keilleték kivetéséről, az nem zárja ki, hogy a szóban forgó irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett kategóriák valamelyikébe tartozó társaság az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a keilleték kivetése szempontjából társaságnak minősüljön a tényleges ügyvezetési központjának e tagállamból olyan másik tagállamba történő áthelyezésekor, ahol ezt az illetéket továbbra is kiróják.

37 Ezen értelmezéshez indokolt hozzáfűzni, hogy a Bíróság elotti eljárás során felmerült a 69/335 irányelv ekként értelmezett rendelkezéseinek visszaélés szerző alkalmazásából eredő esetleges adóelkerülés kérdése.

38 E tekintetben, még akkor is, ha a kérdést elterjesztő bíróság kérdései kifejezetten a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdése g) pontjának és (3) bekezdése b) pontjának, valamint 7. cikke (2) bekezdésének értelmezésére irányultak, ez a körülmény nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság a nemzeti bíróság részére a közösségi jognak az elotte folyamatban lévő ügy elbírálásához esetleg hasznos, összes értelmezési szempontját megadja függetlenül attól, hogy ezen bíróság – kérdései megfogalmazásában – utalt-e azokra, vagy sem (e tekintetben lásd a C-241/89. sz. SARPP-ügyben 1990. december 12-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-4695. o.] 8. pontját, a C-87/97. sz. Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola ügyben 1999. március 4-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1301. o.] 16. pontját és a C-392/05. sz. Alevizos-ügyben 2007.

április 26-án hozott ítélet [EBHT 2007., I/3505. o.] 64. pontját).

39 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdése g) pontjának és (3) bekezdése b) pontjának a jelen ítélet 36. pontjában adott értelmezése nem vezethet-e a közösségi jog visszaélésszerű alkalmazásához, amelynek háttérében az alapeljárásbeli ügyben ismertettekhez hasonló nemzeti rendelkezések megkerülésének szándéka áll.

40 Mindenekeltt indokolt kiemelni, hogy a 69/335 irányelv egyetlen olyan rendelkezést sem tartalmaz, amely kimondottan az adóelkerülés kockázatának megelőzésére szolgálna.

41 A Bíróság azonban korábban már kimondta, hogy a közösségi szabályozást nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is vonatkozzon, 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 előnyökből (lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/1609. o.] 69. pontját).

42 A közösségi jog által biztosított védelem tehát nem vonatkozik az olyan esetekre, amikor a jogalanyok – akár természetes, akár jogi személyek – a közösségi jogi rendelkezésekből visszaélésszerűen vagy csalárd módon kívánnak előnyt szerezni azzal a kizárólagos céllal, hogy kivonják magát valamely tagállam jogszabályainak hatálya alól.

43 Igaz, hogy az a körülmény, miszerint a társaság egy adott tagállamban azzal a céllal jön létre, hogy ott előnyösebb jogszabályok hatálya alá tartozzon, önmagában még nem elegendő a közösségi jogi szabályozás visszaélésszerű alkalmazásának megállapításához.

44 Ha azonban egy társaságot egyértelműen mesterséges konstrukciók adta keretek között, valós gazdasági tartalmat nélkülöző módon, a szokásosan fizetendő adó kijátszásának szándékával hoznak létre valamely tagállamban, az túlmutat azon a védelmen, amelyet a 69/335 irányelvnek kell biztosítania a hatálya alá tartozó társaságok számára.

45 Következésképp a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdése g) pontjának és (3) bekezdése b) pontjának a jelen ítélet 36. pontjában ismertett értelmezésből levonható következtetések nem kedvezhetnek az adóelőny megszerzését célzó mesterséges konstrukciók létrehozásaként jellemezhető magatartásnak.

46 Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata meggyőződni arról, hogy az alapügyben fennálló körülmények között vannak-e ilyen visszaélésszerű gyakorlatra utaló objektív tények.

47 E körülményekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre tehát azt a választ kell adni, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontját és (3) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam lemond a tekintet kivetéséről, az nem zárja ki, hogy ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett kategóriák valamelyikébe tartozó társaság az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a tekintet kivetése szempontjából kétársaságnak minősüljön a tényleges ügyvezetési központjának e tagállamból olyan másik tagállamba történő áthelyezésekor, ahol ezt az illetéket továbbra is kiróják. Ez az értelmezés azonban nem vezethet a kizárólag adóelőny megszerzését célzó mesterséges konstrukciók létrehozásaként jellemezhető magatartások előnyben részesítéséhez. A kérdést előterjesztő bíróság feladata meggyőződni arról, hogy az alapügyben fennálló körülmények között vannak-e ilyen visszaélésszerű gyakorlatra utaló objektív tények.

## A költségekről

48 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

**Az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel, továbbá az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmánnyal módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontját és (3) bekezdése b) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam lemond a tőkeilleték kivetéséről, az nem zárja ki, hogy a szóban forgó irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett kategóriák valamelyikébe tartozó társaság az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak minősüljön abban az esetben, ha tényleges ügyvezetési központját az adott tagállamból olyan másik tagállamba helyezik át, ahol ezt az illetéket továbbra is kiróják. Ez az értelmezés azonban nem vezethet a kizárólag adóelőny megszerzését célzó mesterséges konstrukciók létrehozásaként jellemezhető magatartások ellenben részesítéséhez. A kérdést előterjesztő bíróság feladata meggyőződni arról, hogy az alapügyben fennálló körülmények között vannak-e ilyen visszaélészerű gyakorlatra utaló objektív tények.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: német.