A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (nyolcadik tanács)

2010. október 6. *

A C-487/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (Spanyolország) a Bírósághoz 2009. november 30-án érkezett, 2009. szeptember 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Inmogolf SA**

és

a **Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: C. Toader tanácselnök, L. Bay Larsen és A. Prechal (előadó) bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,
hivatalvezető: R. Grass,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

mivel eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-ának első bekezdése alapján a Bíróság indokolt végzéssel kíván határozni,

a főtanácsnok meghallgatását követően,

meghozta a következő

Végzést

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tőkeemelést [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: irányelv) 11. cikke a) pontjának és 12. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Inmogolf SA (a továbbiakban: Inmogolf) és a Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (a murciai autonóm közösség gazdasági és költségvetési tanácsának adóügyi főigazgatósága) között a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adó visszatérítése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az Unió szabályozása

3 Az irányelv 11. cikke kimondja:

„A tagállamok semmilyen adót nem vetnek ki, amely [helyesen: A tagállamok semmilyen formában nem vetnek ki adót a(z)]

a) értéktőzsdei megjelenéssel, kibocsátással, jegyzésre engedélyezéssel függ össze, s amely a piacon elérhetővé vagy forgalomképessé teszi a részvényeket és más hasonló jellegű értékpapírokat, vagy az ilyen értékpapírokat megtestesítő bizonyítványokat, függetlenül a kibocsátótól; [helyesen: a részvények, részesedések illetve más, hasonló jellegű értékpapírok, illetve ezen értékpapírokat megtestesítő igazolások létrehozására, kibocsátására, tőzsdei bevezetésére, forgalomba hozatalára és az azokkal való kereskedelemre, függetlenül a kibocsátó személyétől;]

[…]”

4 Az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„A 10. és 11. cikktől függetlenül [helyesen: A 10. és 11. cikktől eltérően], a tagállamok kivethetik a következőket:

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

[…]”

A nemzeti szabályozás

5 Az 1991. június 6-i 18/91. sz. törvénnyel (BOE 136. sz., 1991. június 7., 18665. o.) módosított, az értékpapírok kereskedelméről szóló, 1988. július 28-i 24/1988. sz. törvény (a BOE 1988. július 29-i 181. száma, 23405. o.; a továbbiakban: 24/1988 törvény) 108. cikke kimondja:

„(1) Az értékpapír átruházása – függetlenül attól, hogy az adott értékpapírral lehet-e hivatalos másodlagos piacon kereskedni – mentes a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adó, valamint a hozzáadottérték-adó alól.

(2) Nem tartoznak az előző bekezdés hatálya alá, és a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adó kategóriáján belül »visszterhes vagyonátruházás« címén adóznak az alábbiak:

1. Olyan társaság tőkéjében, illetve olyan társaság, alapítvány, egyesület vagy egyéb jogi személy vagyonában fennálló részesedést megtestesítő értékpapíroknak a másodlagos piacon történő átruházása, illetve az elsődleges piacokon a jegyzési elsőbbségi jog gyakorlása és a kötvények részvénnyé történő átalakítása következtében történő megszerzése, amelynek vagyonát legalább 50 százalékban belföldön fekvő ingatlanok alkotják, feltéve, hogy a szerző fél ezen átruházás vagy vásárlás eredményeképpen szerzi meg e vagyon teljes tulajdonjogát vagy kerül olyan helyzetbe, amely lehetővé teszi számára az azt tulajdonló társaság feletti irányítás gyakorlását.

   Gazdasági társaságok esetében az irányítást akkor kell megszerzettnek tekinteni, amikor a társaság tőkéjében fennálló közvetett vagy közvetlen részesedés az 50 százalékot meghaladja.

   Az 50 százalékos ingatlanvagyon kiszámításakor – a földterületek és a telkek kivételével – nem kell figyelembe venni azokat az ingatlanokat, amelyek a kizárólag ingatlanépítéssel és -fejlesztéssel foglalkozó társaságok forgóeszköz-állományába tartoznak.

2. Az alapításkor vagy tőkeemeléskor a társaságba apportált ingatlan fejében kapott részvények vagy társasági részesedés átruházása, ha az apportálás napja és az átruházás időpontja között eltelt idő egy évnél rövidebb.

Az előbbi esetekben a hivatkozott ingatlanoknak a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adókra vonatkozó hatályos szabályok alapján kiszámított értéke tekintetében a visszterhes ingatlanátruházásra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni."

6 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a 24/1988 törvény 108. cikke (2) bekezdésének célja a közvetlen értékpapír-átruházással leplezett ingatlanátruházások után fizetendő vagyonátruházási adó elkerülésének megakadályozása.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 Az 1993. augusztus 20-i közjegyzői okirattal az Inmogolf, az Inmobiliaria La Manga SA részvényese 49 000 ESP-ért megvásárolta ez utóbbi társaság 49 részvényét egy másik részvényestől, aminek következtében 50%-ot meghaladó részesedést szerzett e társaság tőkéjében.

8 E közjegyzői okiratot 1997. április 22-én benyújtották a Servicio Territorial de Cartagena de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murciához (a Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia cartagenai területi szolgálata) a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adóra vonatkozó adóbevallással együtt. E bevallásban adóalapként az Inmobiliaria La Manga SA társaság ingatlanvagyona összértékének megfelelő 972 999 989 ESP összeg szerepelt, a fizetendő adót pedig 58 378 799 ESP összegben jelölték meg, ugyanakkor a bevallásban világosan jelezték, hogy ezt pusztán elővigyázatosságból tették, mivel álláspontjuk szerint az átruházás a 24/1988 törvény 108. cikkének (1) bekezdése értelmében adómentes.

9 1997. december 31-én az Inmogolf kérte az adó végleges megállapítását és a befizetett összeg visszatérítését, mivel álláspontja szerint a 24/1988 törvény 108. cikkének (1) bekezdése szerinti mentességet kell alkalmazni. E kérelmet a Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia az 1998. április 17-i határozatával elutasította. 1998. április 30-i határozatával e hatóság késedelmi pótlék címén 28 910 297 ESP összegű adó utólagos beszedéséről hozott határozatot.

10 Mivel az e határozatok ellen benyújtott panaszokat, valamint azt követően az e panaszok elutasításával szemben előterjesztett kereseteket is elutasították, az Inmogolf felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben az irányelv 11. cikke a) pontjának és 12. cikkének megsértésére hivatkozott.

11 Mivel úgy ítélte meg, hogy az alapügy megoldásához az irányelv értelmezése szükséges, a Tribunal Supremo az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Tekintettel arra, hogy [az irányelv] 11. cikkének a) pontja […] tiltja a részvények, részesedések illetve más, hasonló jellegű értékpapírok forgalomba hozatalának adóztatását, és az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja pusztán arra jogosítja fel a tagállamokat, hogy – átalánydíjas formában vagy másként – adót vessenek ki az értékpapírok átruházására; továbbá tekintettel arra, hogy a 24/1988 törvény 108. cikke értelmében […] – jóllehet e rendelkezés a hozzáadottérték-adó és a vagyonátruházást terhelő adó tekintetében is általános mentességet ír elő az értékpapírok átruházására vonatkozóan – ezen ügyletek után mindig visszterhes vagyonátruházásként kell vagyonátruházást terhelő adót fizetni azokban az esetekben, amikor azok olyan társaságok tőkéjében fennálló részesedés átruházását jelentik, amelyek vagyonát legalább 50%-ban ingatlanok alkotják, és amikor a szerző fél a szóban forgó átruházás következtében a társaság feletti irányítást lehetővé tevő befolyást szerez, anélkül hogy e rendelkezés különbséget tenne a befektetési társaságok és a gazdasági tevékenységet végző társaságok között, [e]l-

lentétes-e [az irányelvvel] az olyan tagállami jogszabályi rendelkezés automatikus alkalmazása, amely – mint a 24/1988 […] törvény 108. cikkének (2) bekezdése – akkor is adókötelessé teszi az ingatlanok átruházását leplező értékpapír-átruházási ügyleteket, ha a felek szándéka nem az adófizetés elkerülésére irányult?

2) Amennyiben az adófizetés elkerülésére irányuló szándék nem szükséges, úgy [e]llentétes-e [az irányelvvel a 24/1988 törvényhez] hasonló, olyan jogszabályi rendelkezés, amely akkor is adókötelessé teszi azon társaságok többségi részesedésének megszerzését, amelyek vagyona nagyobb részben ingatlanokból áll, ha tisztán operatív társaságokról van szó, és az ingatlanok nem választhatók el a társaság által végzett gazdasági tevékenységtől?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

12 Az eljárási szabályzat 104. cikke 3. §-ának első bekezdése alapján, amennyiben az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, a Bíróság indokolt végzéssel határozhat.

13 A Bíróság úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben ez az eset áll fenn.

14 Az együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az irányelvvel, illetve közelebbről az irányelv 11. cikkének a) pontjával és 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával a 24/1988 törvény 108. cikkének (2) bekezdéséhez hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a társaságok közbeiktatásával történő ingatlanátruházások esetében történő adóelkerülés megakadályozása érdekében vagyonátruházási adót vet ki az értékpapírok átruházására, amennyiben az olyan társaságok tőkéjében fennálló részesedés átruházását jelenti,

amelyek vagyonát legalább 50%-ban ingatlanok alkotják, és amennyiben a szerző fél a szóban forgó átruházás következtében a társaság feletti irányítást lehetővé tevő befolyást szerez, még akkor is, ha egyrészt a felek szándéka nem az adófizetés elkerülésére irányult, és másrészt tisztán operatív társaságokról van szó, és az ingatlanok nem választhatók el az e társaságok által végzett gazdasági tevékenységtől.

15 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv 11. cikkének a) pontja és 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja világosan elhatárolja egymástól az értékpapírok kibocsátását, amelyet a tőkeilletéken kívül más adó vagy illeték nem terhelhet, és az ilyen értékpapírok átruházását, amelyre viszont kivethető ilyen adó vagy illeték (lásd ebben az értelemben a C-569/07. sz., HSBC Holdings és Vidacos Nominees ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet [EBHT 2009., I-9047. o.] 34. pontját).

16 Először is az irányelv 11. cikkének a) pontját illetően a Bírósághoz benyújtott iratokból nem állapítható meg, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló adó lenne alkalmazandó az e rendelkezés értelmében vett értékpapír-kibocsátásokra. E rendelkezéssel tehát nem ellentétes az ilyen adó.

17 Ezt követően azon kérdést illetően, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló szabályozás az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett adót vezet-e be, való igaz, amint azt a spanyol és a magyar kormány kifejti, hogy gazdasági szempontból az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló adó úgy tekinthető, mint amely valójában az értékpapírok mögött rejlő ingatlanvagyont terheli. Azonban, amint az a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, és amint azt az Európai Bizottság is megjegyzi, az ilyen adóztatás alapjául szolgáló adóköteles esemény az értékpapírok átruházása. Márpedig, mivel az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló adó kiszabásának alapjául szolgáló adóköteles esemény egy, az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt meghatározott ügylet megvalósulását jelenti, meg kell állapítani, hogy az ilyen adó e

rendelkezés hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben a C-22/03. sz., Optiver és társai ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-1839. o.] 32. pontját).

18 Az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontját illetően a Bíróság korábban már kimondta, hogy e rendelkezés attól függetlenül teszi lehetővé a tagállamok számára adó kivetését az értékpapírok átruházására, hogy az értékpapírokat kibocsátó társaság tőzsdén jegyzett társaság-e, vagy hogy az értékpapírok átruházása a tőzsdén vagy közvetlenül az eladó és a vevő között történik-e (a C-193/04. sz., Organon Portuguesa ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7271. o.] 21. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E rendelkezés lehetővé teszi továbbá a tagállamok számára, hogy szabadon határozzák meg az e rendelkezés szerinti adó mértékét (a fent hivatkozott Organon Portuguesa ügyben hozott ítélet 24. pontja).

19 Meg kell állapítani továbbá, hogy – amint azt a spanyol, a magyar és a holland kormány, valamint a Bizottság helyesen megjegyzi –, az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával nem ellentétes az olyan jellegű adó, mint amely az alapügy tárgyát képezi. Ezt az értelmezést támasztja alá mind e rendelkezés szövege, amely nem határozza meg azokat a feltételeket, amelyek mellett a tagállamok adót vethetnek ki az értékpapírok átruházására, mind pedig az, hogy az irányelv kimerítően harmonizálja azokat az eseteket, amelyekben a tagállamok közvetett adót vethetnek ki a tőkefelhalmozásra (a fent hivatkozott HSBC Holdings és Vidacos Nominees ügyben hozott ítélet 25. pontja). Márpedig, amint azt éppen az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja is mutatja, az e rendelkezés szerinti értékpapír-átruházás mint olyan, nem minősül tőkefelhalmozásra irányuló ügyletnek, amelyet az uniós jogalkotó az irányelv elfogadásával uniós szabályozás hatálya alá kívánt volna vonni.

20 Végül még ha ennélfogva az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával nem is ellentétes az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló adó, hozzá kell tenni, hogy amint azt a Bizottság helyesen megjegyzi, az említett rendelkezésben előírt hatáskört a tagállamoknak az EU-Szerződésben biztosított alapszabadságok tiszteletben tartása mellett kell gyakorolniuk (lásd ebben az értelemben a C-222/07. sz. UTECA-ügyben 2009. március 5-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-1407. o.] 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Mivel azonban az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem vonatkozik az alapszabadságok értelmezésére, és mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ezen túl nem tartalmaz az alapszabadságoknak az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben történő esetleges alkalmazásával kapcsolatos információkat, a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatali eljárás keretében nem feladata, hogy az említett szabadságok értelmezésével kapcsolatban határozatot hozzon.

21 Következésképpen a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az irányelvvel, illetve közelebbről az irányelv 11. cikkének a) pontjával és 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával nem ellentétes a 24/1988 törvény 108. cikkének (2) bekezdéséhez hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a társaságok közbeiktatásával történő ingatlanátruházások esetében történő adóelkerülés megakadályozása érdekében vagyonátruházási adót vet ki az értékpapírok átruházására, amennyiben az olyan társaságok tőkéjében fennálló részesedés átruházását jelenti, amelyek vagyonát legalább 50%-ban ingatlanok alkotják, és amennyiben a szerző fél a szóban forgó átruházás következtében a társaság feletti irányítást lehetővé tevő befolyást szerez, még akkor is, ha egyrészt a felek szándéka nem az adófizetés elkerülésére irányult, és másrészt tisztán operatív társaságokról van szó, és az ingatlanok nem választhatók el az e társaságok által végzett gazdasági tevékenységtől.

A költségekről

22 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvvel, illetve közelebbről ezen irányelv 11. cikkének a) pontjával és 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával nem ellentétes az 1991. június 6-i 18/91. sz. törvénnyel módosított, az értékpapírok kereskedelméről szóló, 1988. július 28-i 24/1988. sz. törvény 108. cikkének (2) bekezdéséhez hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a társaságok közbeiktatásával történő ingatlanátruházások esetében történő adóelkerülés megakadályozása érdekében vagyonátruházási adót vet ki az értékpapírok átruházására, amennyiben az olyan társaságok tőkéjében fennálló részesedés átruházását jelenti, amelyek vagyonát legalább 50%-ban ingatlanok alkotják, és amennyiben a szerző fél a szóban forgó átruházás következtében a társaság feletti irányítást lehetővé tevő befolyást szerez, még akkor is, ha egyrészt a felek szándéka nem az adófizetés elkerülésére irányult, és másrészt tisztán operatív társaságokról van szó, és az ingatlanok nem választhatók el az e társaságok által végzett gazdasági tevékenységtől.

Aláírások