A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. március 30.*

A C-46/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte Suprema di Cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2004. február 6-án érkezett 2003. november 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Aro Tubi Trafilerie SpA**

és

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann (előadó) tanácselnök, K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: olasz.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Aro Tubi Trafilerie SpA képviseletében G. Bianco avvocato,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és M. Velardo, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. május 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében a tőkeilleték közös mértékének meghatározásáról szóló, 1973. április 9-i 1973/80/EGK tanácsi irányelvvel

(HL L 103., 15. o.) és 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 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: a 69/335 irányelv) 4., 7. és 10. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az Aro Tubi Trafilerie SpA társaság mint átvevő társaság (a továbbiakban az Aro Tubi) és a Ministero dell'Economia e delle Finanze között azon kettős egyesülést magában foglaló ügyletre kivetett bejegyzési illeték megfizetése tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelynek során az Aro Tubiba beolvadt két társaság, nevezetesen a leányvállalata, az Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA mint beolvadó társaság (a továbbiakban: Aro Tubi Estrusi), valamint az anyavállalata, a Fratelli Gaggini SpA mint beolvadó társaság (a továbbiakban: Fratelli Gaggini).

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A 69/335 irányelv első és második preambulumbekezdésének tanúbizonysága szerint az irányelv célja a tőke szabad mozgásának előmozdítása, amely alapvető szabadság nélkülözhetetlen a közös belső piac megteremtéséhez. Ennek keretében az irányelv célul tűzi ki a tőkeemelés, illetve ennek körében a vagyoni hozzájárulások területén létező adózási akadályok megszüntetését.

4 Ennek érdekében a 69/335 irányelv 1–9. cikke a társaságok részére teljesített tőkejuttatásra harmonizált illeték (a továbbiakban: tőkeilleték) kivetését írja elő.

5 A 69/335 irányelv 4. cikke felsorolja azon ügyleteket, amelyekre a tagállamok az esettől függően tőkeilletéket vethetnek ki, illetve kötelesek kivetni (a továbbiakban: vagyoni hozzájárulás).

6 Az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a tagállamok tőkeilletéket vetnek ki akkor, ha a „tőketársaság tőkéjének emelés[ére] bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással" kerül sor.

7 Az irányelv 4. cikke (2) bekezdése b) pontjának értemében a tagállamok tőkeilletéket vethetnek ki akkor, ha a „tőketársaság vagyonnövekedése olyan tagi szolgáltatás [útján történik], amely nem jár együtt a társaság tőkéjének növelésével, de amely változást idéz elő a társasági jogokban, vagy amely megnövelheti a társasági részesedés értékét [helyesen: a tőketársaság vagyonnövekedése a tag által teljesített olyan juttatás útján történik, amely nem eredményezi a társaság tőkéjének emelkedését, viszont változást idéz elő a társasági jogokban, vagy megnövelheti a társasági részesedés értékét]".

8 A 69/335 irányelv 7. cikke meghatározza a tőkeilleték mértékét.

9 Az egyesüléseket illetően a 69/335 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének eredeti szövege bizonyos esetekre kedvezményes adókulcsot határozott meg:

„Amíg a Tanács el nem fogadta a rendelkezéseket, és azok hatályba nem léptek, a (2) bekezdés értelmében:

[...]

b) a tőkeilleték összegét 50%-kal vagy még nagyobb mértékben csökkenteni kell, ha egy vagy több tőketársaság ruházza át eszközeit és forrásait [helyesen: valamennyi eszközét és forrását] vagy egy vagy több üzletrészét [helyesen: üzletágát] egy vagy több olyan tőketársaságra, amelynek alapítása folyamatban van, vagy amelyet már létrehoztak.

A fenti csökkentés feltétele a következő:

– a tőkejuttatások ellentételezése kizárólag a társaság vagy társaságok részesedéseinek felosztását foglalja magában [helyesen: a tőkejuttatások ellenértéke kizárólag [...] társasági részesedése(k)ből áll] [...];

– az ügyletben részt vevő társaságok tényleges ügyvezetési központja vagy létesítő okirat szerinti székhelye egy [helyesen: valamely] tagállam területén található;

[...]".

10 Az ily módon meghatározott mérték két alkalommal módosult.

11 Először is a 73/80 irányelv 2. cikke akként rendelkezett, hogy „a [69/335] irányelv 7. cikke (1) bekezdésének (b) pontjában rögzített kedvezményes mértékek 1976. január 1-jétől 0% és 0,50% között lehetnek".

12 Ezt követően a 85/303 irányelv 2. cikkének 1986. január 1-jétől alkalmazandó (1) bekezdése úgy rendelkezett, hogy a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

„A 9. cikkben szereplők kivételével a tagállamok mentesítenek minden olyan ügyletet a tőkeilleték alól, amely 1984. július 1-jén mentes volt az illeték alól, illetve amely 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adózott.

A mentességre vonatkoznak azok a feltételek, amelyeket a mentesség megadását, illetve adott esetben a 0,50%-os vagy annál alacsonyabb adó kivetését illetően az említett időpontban kellett alkalmazni.

[...]"

13 A fenti módosításokat követően tehát a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése jelenleg a következő három feltétel teljesülése esetén ír elő illetékmentességet: (i) egy vagy több tőketársaság átruházza valamennyi eszközét és forrását, illetve egy vagy több üzletágát egy vagy több olyan tőketársaságra, amelynek alapítása folyamatban van, vagy amelyet már létrehoztak; (ii) az ellenérték kizárólag üzleti részesedés; (iii) és az ügyletben részt vevő társaságok tényleges ügyvezetési központja vagy létesítő okirat szerinti székhelye valamely tagállam területén található. Az ilyen egyesülésekre kivetett tőkeilleték mértéke az évek során nullára csökkent.

14 Ezenfelül a 69/335 irányelv 10. cikke az irányelv utolsó preambulumbekedésére is figyelemmel előírja a tőkeilletékkel azonos jellemzőkkel rendelkező adók eltörlését (a továbbiakban: tőkeilletékhez hasonló adó).

A nemzeti szabályozás

15 A köztársasági elnök 1986. április 26-i 131/1986. sz. rendelete (*GURI* rendes kiegészítés, 99. sz., 1986. április 30.) 1. cikkének az alapügy tényállása idején alkalmazandó szövege szerint „bejegyzési illeték fizetendő azon aktusok után, amelyek bejegyzése kötelező, és amelyek bejegyzése szabadon választható".

16 A 131/1986. sz. rendelet 2. cikkének a) bekezdése alapján a mellékletben szereplő táblázatban felsorolt aktusok bejegyzése kötelező a soron következő cikkeknek megfelelően, ha azok megkötése belföldön írásban történt.

17 E tekintetben az említett táblázat 4. cikke első bekezdése b) pontjának első része akként rendelkezik, hogy a társaságok egyesüléseit 1%-os mértékű, arányos bejegyzési illeték terheli.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

18 Az Aro Tubi olasz jog alá tartozó részvénytársaság, amelynek részvényei egy másik olasz jog alá tartozó részvénytársaság, a Fratelli Gaggini tulajdonában álltak. Az Aro Tubi rendelkezett egy másik olasz jog alá tartozó részvénytársaság, az Aro Tubi Estrusi részvényeinek 100%-ával.

19 Az Aro Tubi Estrusi leányvállalat az 1995. december 19-én kelt egyesülési megállapodás útján beolvadt az Aro Tubi társaságba (ún. „nem valódi" egyesülés).

20 Ugyanezen ügylet keretében a Fratelli Gaggini anyavállat is beolvadt az Aro Tubi társaságba (ún. „fordított" egyesülés). Az Aro Tubi így megszerezte a Fratelli Gaggini többek között ingatlanokból, szabadalmakból és védjegyekből álló társasági vagyonát.

21 Az Aro Tubinak 1996. január 2-án az Aro Tubi Estrusi és a Fratelli Gaggini beolvadó társaságok eszközei 1%-ának megfelelő, azaz 54 761 000 ITL összegű bejegyzési illetéket kellett fizetnie a két egyesülés után.

22 Az Aro Tubi 1996. július 29-i kérelmében kérte az Ufficio Atti Pubblici di Milanótól a megfizetett bejegyzési illeték visszatérítését. Az Aro Tubi keresetben támadta meg a kérelmének az adóhatóság általi hallgatólagos elutasítását, és vitatta az adókivetés megalapozottságát. A Commissione Tributaria Provinciale di Milano először helyt adott a keresetnek, azonban az Amministrazione Finanziaria dello Stato fellebbezését követően a Commissione Tributaria Regionale della Lombardia elutasította a keresetet. Az Aro Tubi felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a fellebbviteli bíróság határozatának megsemmisítése végett.

23 Mivel kétségei támadtak azon olasz rendszernek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét illetően, amely bejegyzési illeték kivetését írja elő az ún. „fordított" egyesülésre, azaz olyan beolvadással történő egyesülésre, amelynek esetén az átvevő társaság üzleti részesedései a beolvadó társaság kizárólagos tulajdonában állnak, a Corte Suprema di Cassazione felfüggesztette az előtte folyamatban lévő eljárást, és azt a kérdést terjesztette a Bíróság elé, hogy a fenti rendszer ellentétes-e a 69/335 irányelvvel.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

24 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, ellentétes-e a 69/335 irányelvvel az a bejegyzési illeték, amelyet az ún. „fordított" egyesülésre, azaz olyan beolvadással történő egyesülésre vetnek ki arányosan, az ügylet értékének 1%-a után, amelynek esetén az átvevő társaság üzleti részesedései a beolvadó társaság kizárólagos tulajdonában állnak.

25 E tekintetben előzetesen azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó bejegyzési illeték rendelkezik-e a „tőkeilletéknek" a 69/335 irányelv 1–9. cikkében meghatározott jellemzőivel, vagy az illetéket az irányelv 10. cikke szerinti „tőkeilletékhez hasonló adónak" kell-e minősíteni.

26 Ezzel összefüggésben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a Bíróság feladata, hogy a közösségi jogra tekintettel minősítse a közvetlen vagy közvetett adókat, illetékeket vagy járulékokat azok objektív jellemzői alapján, a nemzeti jogban nekik tulajdonított minősítéstől függetlenül (lásd a C-197/94. és C-252/94. sz., Bautiaa és Société française maritime egyesített ügyekben 1996. február 13-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-505. o.] 39. pontját).

27 Mivel a jelen esetben a vagyoni hozzájárulásokra kivetett 1%-os arányos illetékről van szó, az illetékkötelezettség tárgya magában a hozzájárulásban, és nem valamilyen más ügyletben vagy azt megelőző formai követelményben keresendő, így a 69/335 irányelv alapján az ilyen illetéket fő szabályként „tőkeilletéknek" és nem a „tőkeilletékhez hasonló adónak" kell tekinteti (lásd e tekintetben a Bautiaa és Société française maritime egyesített ügyekben hozott, fent hivatkozott ítélet 40. pontját).

28 Úgy tűnik tehát, hogy az alapügyben tárgyalt illeték megengedhetőségét a 69/335 irányelv 1–9. cikkére figyelemmel kell megvizsgálni.

29 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke meghatározza azon ügyeleteket, amelyekre a tagállamok az esettől függően tőkeilletéket vethetnek ki, vagy kell kivetniük (lásd e tekintetben különösen a C-280/91. sz. Viessmann-ügyben 1993. március 18-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-971. o.] 12. pontját, a Bautiaa és Société française maritime egyesített ügyekben hozott, fent hivatkozott ítélet 31. és 32. pontját, valamint a C-152/97. sz. Agas-ügyben 1998. október 27-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6553. o.] 19. és 20. pontját).

30 Az alapügy tárgyát képező ügylet beolvadás útján történő egyesülés. Az ilyen egyesülés fő szabályként vagy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja vagy e cikk (2) bekezdésének b) pontja alapján elemezhető.

31 A 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja tőkeilleték kivetését írja elő a tőketársaság tőkéjének bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással történő emelése esetén.

32 A 4. cikk (2) bekezdésének b) pontja akként rendelkezik, hogy a tagállamok tőkeilletéket vethetnek ki a tőketársaság valamely tagja által teljesített juttatás útján történő olyan vagyonnövekedésre, amely nem eredményezi a társaság tőkéjének emelkedését, viszont megnövelheti a társasági részesedés értékét.

33 A két rendelkezés összehasonlításából megállapítható, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti „tőkeemelés" azt jelenti, hogy vagy új társasági részesedések, illetve részvénynek kibocsátása, vagy a meglévő társasági részesedések, illetve részvények névértékének növelése útján formailag a bejegyzett tőke emelésére kerül sor (lásd e tekintetben a 270/81. sz., Felicitas Rickmers-Linie ügyben 1982. július 15-én hozott ítélet [EBHT 1981., 2771. o.] 15. pontját és a C-494/03. sz., Senior Engineering Investments ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-525. o.] 33. pontját).

34 Ezzel szemben amennyiben a „társasági vagyont" a tagok által rendelkezésre bocsátott valamennyi eszköz, valamint ezek értéknövekedéseként határozzuk meg (lásd e tekintetben a C-38/88. sz. Siegen-ügyben 1990. március 28-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-1447. o.] 12. pontját), a 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti „vagyonnövekedés" fő szabályként magában foglalja a tőketársaság nettó vagyonában bekövetkező növekedés minden formáját (a Senior Engineering Investments ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 34. pontja). Ekképpen a Bíróság e rendelkezés szerinti „vagyonnövekedésnek" minősítette például az osztalék kifizeté-

sét (lásd a C-49/91. sz., Weber Haus ügyben 1992. október 13-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-5207. o.] 10. pontját), kamatmentes kölcsön nyújtását (lásd különösen a C-392/00. sz., Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken ügyben 2002. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-7391. o.] 18. pontját), veszteség megtérülését (lásd a Siegen-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 13. pontját), valamint a követelés elengedését (lásd a C-15/89. sz. Deltakabel-ügyben 1991. február 5-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-241. o.] 12. pontját).

35 Vitathatatlan, hogy az alapügyben az egyesülés során nem került sor az átvevő társaság (Aro Tubi) „tőkéjének emelés[ére]". Ez az egyesülés tehát nem tartozhat a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja alá.

36 Az ügylet azonban az irányelv 4. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozik.

37 Ugyanis először is az egyesülési megállapodásból az következik, hogy a beolvadó társaság (Fratelli Gaggini) egyfelől nem volt eladósodott, másfelől nemcsak az átvevő társaság (Aro Tubi) részvényeivel, hanem más eszközökkel – úgymint ingatlanokkal, szabadalmakkal és védjegyekkel – is rendelkezett. Az egyesülés során ezen eszközök az átvevő társaság (Aro Tubi) tulajdonába kerültek. Az egyesülés tehát a társaság „vagyonnövekedésével" járt.

38 Másodsorban: tekintettel a vagyonnövekedésre, az alapügy tárgyát képező egyesülés az átevő társaságban „megnövelhe[tte] a társasági részesedés értékét" (Aro Tubi). Az egyesülést követően e társaság részvényeinek értéke *de facto* megnőtt.

39 Harmadsorban: a szóban forgó egyesülés a 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti „tag által teljesített [...] juttatás" útján történt.

40 A fentiekből adódóan az alapügy tárgyát képező egyesülés a 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti vagyoni hozzájárulásnak minősül, amely fő szabályként tőkeilleték alá tartozhat.

41 Azonban emlékeztetni kell arra, hogy a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése mentesít bizonyos olyan ügyeleteket a tőkeilleték alól, amelyek 1984. július 1-jén 0,50%-os vagy annál kisebb mértékkel adóztak.

42 E rendelkezés korábban hatályos (a jelen ítélet 9. és 11. pontjában ismertetett) szövegváltozataiból ugyanis kiderül, hogy ez utóbbi időpontban, vagyis 1984. július 1-jén az egyesülésekre kivetett illeték mértéke 0% és 0,50% között lehetett, feltéve hogy a következő három feltétel teljesült: (i) egy vagy több tőketársaság átruházza valamennyi eszközét és forrását, illetve egy vagy több üzletágát egy vagy több olyan tőketársaságra, amelynek alapítása folyamatban van, vagy amelyet már létrehoztak; (ii) az ellenérték kizárólag üzleti részesedés; (iii) és az ügyletben részt vevő társaságok tényleges ügyvezetési központja vagy létesítő okirat szerinti székhelye valamely tagállam területén található.

43 Az alapügy tárgyát képező egyesülést illetően először is meg kell állapítani, hogy abban egy tőketársaság, a Fratelli Gaggini, egy már létező másik tőketársaságra, az Aro Tubira ruházta át valamennyi eszközét és forrását.

44 Másodszor az átruházás ellenértéke kizárólag az átvevő társaság (Aro Tubi) részvényeiből állt. Ugyanis az Aro Tubi azon saját részvényeit, amelyeket az a Fratelli Gaggini eszközeivel együtt szerzett meg, a Fratelli Gaggini tagjai között osztották fel.

45 Harmadsorban mindkét érintett társaság, az Aro Tubi és a Fratelli Gaggini székhelye is Olaszországban található.

46 Következésképpen az alapügy tárgyát képező egyesülés a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése alá tartozik. Az ügylet tehát illetékmentes, így az után tőkeilletéket nem kell fizetni.

47 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, ellentétes a 69/335 irányelvvel az a bejegyzési illeték, amelyet az ún. „fordított" egyesülésre, azaz olyan beolvadással történő egyesülésre vetnek ki arányosan, az ügylet értékének 1%-a után, amelynek esetén az átvevő társaság üzleti részesedési a beolvadó társaság kizárólagos tulajdonában állnak.

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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a tőkeilleték közös mértékének meghatározásáról szóló, 1973. április 9-i 1973/80/EGK tanácsi irányelvvel és 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 ellentétes az a bejegyzési illeték, amelyet az ún. „fordított" egyesülésre, azaz olyan beolvadással történő egyesülésre vetnek ki arányosan, az ügylet értékének 1%-a után, amelynek esetén az átvevő társaság üzleti részesedési a beolvadó társaság kizárólagos tulajdonában állnak.

Aláírások