A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. július 1-je*

A C-35/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2009. január 28-án érkezett, 2008. december 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

az **Agenzia delle Entrate**

és

Paolo Speranza

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: olasz.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J.N. Cunha Rodrigues tanácselnök, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. január 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– P. Speranza képviseletében W. Viscardini és G. Doná avvocati,

– az olasz kormány képviseletében I. Bruni, meghatalmazotti minőségben, segítői: P. Gentili és D. Del Gaizo avvocati dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti 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 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: 69/335 irányelv) 4. cikke (1) bekezdése c) pontjának, valamint az arányosság elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a ministero dell'Economia e delle Finanze (pénzügyminisztérium) és az Agenzia delle Entrate (adóhatóság), valamint P. Speranza, padovai (Olaszország) közjegyző között az Ufficio del Registro de Padoue, a helyi adóhatóság által kiadott és a LEJA Srl-nek (a továbbiakban: LEJA), padovai székhelyű társaságnak, és P. Speranzának az említett társaság társaságitőke-emeléséről szóló okirat bejegyzése következtében az illeték egyetemleges megfizetésére kötelezésével kapcsolatban folyamatban lévő jogvita során terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A 69/335 irányelv 1. cikke szerint a „tagállamok a 2-9. cikk rendelkezéseinek megfelelően összehangolt mértékű illetéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkékre [helyesen: hozzájárulásokra], amely a továbbiakban: »tőkeilleték«."

4 Ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében tőketársaságok többek között az olasz jog szerint a „società per azioni" (részvénytársaság) és a „società a responsabilità limitata" (korlátolt felelősségű társaság) néven ismert társaságok.

5 Az említett irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint „tőkeilleték [alá tartozik] […] egy tőketársaság tőkéjének emelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással".

6 Ugyanennek az irányelvnek az 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint az illetéket kivetik „[egy tőketársaság] [társasági tőkéje] emelésének esetén […] a tagok által juttatott vagy juttatandó bármilyen jellegű eszköz tényleges értéke után, levonva abból a vállalt kötelezettségeket és a társaság azon költségeit, amelyek az egyes juttatásokkal összefüggésben merültek fel. A tagállamok elhalaszthatják a tőkeilleték felszámítását, amíg a juttatások nem teljesültek".

7 A 69/335 irányelv 7. cikkének megfelelően az adóköteles tevékenységekre olyan adó vonatkozik, amelynek mértéke a tényállás idején nem haladhatta meg az 1%-ot, a fenti irányelv által előírt mentességek kivételével.

A nemzeti szabályozás

8 A bejegyzési illetékre vonatkozó rendelkezéseknek az 1986. április 26-i 131. sz. köztársasági elnöki rendelettel (GURI rendes kiegészítés, 99. sz., 1986. április 30.) jóváhagyott, az alapügy tényállása idején alkalmazandó egységes szövegének (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro, a továbbiakban: egységes szöveg) 1. cikkéből kitűnik, hogy „bejegyzési illeték fizetendő […] azon okiratok után, amelyek bejegyzése kötelező, és amelyek bejegyzése szabadon választható".

9 Az egységes szöveg 2. cikke és 27. cikkének (5) bekezdése, valamint az egységes szöveghez mellékelt I. számítási táblázat 4. cikke a) pontjának 5. alpontja értelmében a tőkeemelésre vonatkozó okiratok jóváhagyásuk után történő bejegyzése kötelező, és azokat az elhatározott tőkeemelés 1%-ának megfelelő illeték terheli.

10 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy mivel a bejegyzési illeték okirati illeték, az illetékfizetés szempontjából nincs jelentősége annak, hogy megtörtént-e a hozzájárulás, vagy sem.

11 Az egységes szöveg 38. cikke alapján az okirat semmissége vagy megtámadhatósága nem mentesít az illeték megfizetésére vonatkozó kötelezettség alól, és a megfizetett illetéket csak akkor lehet visszatéríteni, ha az okiratot semmisnek nyilvánító vagy az

okiratot a feleknek fel nem róható okból megsemmisítő polgári jogi ítélet jogerőre emelkedett. Ezért kizárt, hogy az adóügyekben eljáró bíróság járulékosan megállapíthassa az okirat semmisségét, amint azt e bíróságra vonatkozóan általában véve előírja az 1991. december 30-i 413. sz. törvény 30. cikke értelmében a kormányra ruházott hatáskör alkalmazásában az adóügyi eljárásra vonatkozó rendelkezésekről (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) szóló, 1992. december 31-i 546. sz. törvényerejű rendelet (GURI rendes kiegészítés, 9. sz., 1993. január 13.) 2. cikkének (3) bekezdése.

12 Az egységes szöveg 57. cikke (1) és (2) bekezdésének megfelelően a tőkeemelés által kedvezményezett társaságon kívül az illeték megfizetésére a jegyzőkönyvet szerkesztő hivatalos személy is egyetemlegesen kötelezett.

13 A Corte suprema di cassazione szerint a közjegyzők jogállásáról és a közjegyzői okiratokról szóló, 1913. február 13-i 89. sz. törvény (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) (*Gazzetta ufficiale* 55. sz., 1913. március 7.) 27. cikkéből kitűnik, hogy a közjegyző köteles szolgáltatást nyújtani, ha erre felkérik.

14 Az említett törvény 28. cikke értelmében felhatalmazza a közjegyzőt, hogy megtagadja bármely tőle kért okirat szerkesztését, „ha a felek nem fizetik meg az okirathoz kapcsolódó illetékeket, tiszteletdíjakat és költségeket".

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 1993. július 30-án a LEJA taggyűlése e társaság részvénytársasággá történő átalakulásáról és a társasági tőkéjének 20 000 000 ITL-ről, azaz körülbelül 10 329 euróról 58 400 000 000 ITL-re, körülbelül 30 161 083 euróra történő emeléséről döntött.

16 E közgyűlés ülésének jegyzőkönyvét megküldték P. Speranzának mint közjegyzőnek. E jegyzőkönyv pontosította, hogy a LEJA egyik tagja, a Tecnoitalia Srl jegyezte az elhatározott teljes tőkeemelést, a vagyoni hozzájárulást a koperi (Szlovénia) bíróságon nyilvántartásba vett Lama dd társaság 6244 darab részvénye formájában teljesítve. Az említett részvényeket a Tribunale di Padova (padovai elsőfokú bíróság) által kinevezett szakértő 58 380 000 000 ITL-re, azaz körülbelül 30 150 754 euróra értékelte.

17 Miután a Corte d'appello di Venezia jóváhagyta a határozatot, a tőkeemelésről szóló okiratra az érintett nemzeti szabályozás által előírt arányos mértékű illetéket vetettek ki, és az Ufficio del Registro de Padoue 578 102 000 ITL-ről, azaz körülbelül 298 565 euró illeték megfizetésére hívta fel a LEJA társaságot, valamint P. Speranzát közjegyzői minőségében.

18 Utóbbi – sikertelenül - keresetet nyújtott be az említett illetékkivetés ellen az első fokon illetékes adóügyekben eljáró bírósághoz. Az e bíróság által hozott ítéletet a fellebbezési eljárásban megváltoztatták.

19 A ministero dell'Economia e delle Finanze és az Agenzia delle Entrate az egységes szöveg több rendelkezésének megsértésére és téves alkalmazására hivatkozva megsemmisítésre irányuló felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be a fellebbezési eljárásban hozott ezen határozattal szemben.

20 P. Speranza úgy érvel, hogy az alapeljárásban szóban forgó tőkeemelésre nem került sor, mivel a Tecnoitalia Srl soha nem nyújthatta vagyoni hozzájárulásként a Lama dd részvényeit, ami egyébként a LEJA fizetésképtelenségét eredményezte. Továbbá azt állítja, hogy a nemzeti szabályozás ellentétes a 69/335 irányelvvel, mind a bejegyzési illetékre vonatkozó szabályozásban szereplő azon lehetőség vonatkozásában, hogy egy tőkeemelésre vonatkozó okirat akkor is illetékköteles lehet, ha a tényleges hozzájárulás nem valósult meg, mind pedig a hitelesítő közjegyző egyetemleges kötelezettsége vonatkozásában.

21 A Corte suprema di cassazione úgy véli, hogy a nemzeti szabályozás alapján helyt kellene adni a ministero dell'Economia e delle Finanze és az Agenzia delle Entrate által benyújtott felülvizsgálati kérelemnek.

22 A Corte suprema di cassazione - mivel egyrészt úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó bejegyzési illetéket a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében „tőkeilletéknek" kell minősíteni, másrészt pedig az egységes szöveghez mellékelt I. számítási táblázatnak az egységes szöveg 38. cikkével együtt értelmezett 4. cikke a) pontja 5. alpontjának értelmében a tőkeemelésre vonatkozó határozat önmagában az ilyen határozat végrehajtásától és érvényességétől függetlenül illetékköteles – kétli, hogy a nemzeti szabályozás összeegyeztethető a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjával.

23 Ugyanilyen kétségei vannak az egységes szöveg 57. cikkének összeegyeztethetőségére vonatkozóan, amennyiben az előírja, hogy az illeték megfizetésére az okiratot szerkesztő közjegyző egyetemlegesen kötelezett.

24 A kérdést előterjesztő bíróság azt is megállapítja, hogy ha a közjegyző egyetemleges felelősségét a 69/335 irányelvvel összeegyeztethetőnek kell is tekinteni, elégtelenek lehetnek az utóbbi, mint az érintett vállalkozás és az adóhatóság közötti jogvitán kívül álló személy rendelkezésére álló védekezési eszközök.

25 E körülmények között határozott úgy a Corte suprema di cassazione, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [69/335] irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját, amelynek értelmében a tőkeilleték alá tartozik egy tőketársaság tőkéjének bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással való emelése, úgy kell-e értelmezni, hogy az illeték a tényleges hozzájárulást sújtja, de a tőkeemelésről szóló, lényegében végre nem hajtott határozatot önmagában nem?

2) A [69/335] irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az illeték kizárólag a kedvezményezett társaságot sújtja, az okiratot szerkesztő, illetve azt átvevő hivatalos személyt pedig nem?

3) Összeegyeztethetőek-e egyébiránt az olasz szabályozás által a hivatalos személynek biztosított védekezési eszközök az arányosság elvével, figyelemmel arra, hogy az [egységes szöveg] 38. cikke értelmében nem releváns a tőkeemelésről szóló határozat semmissége vagy megtámadhatósága, és a megfizetett illeték visszatérítésére csak a semmisséget vagy megsemmisítést kimondó polgári jogi ítélet jogerőre emelkedését követően kerülhet sor?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A harmadik kérdés elfogadhatóságáról

26 Az olasz kormány kétségbe vonja, hogy a Bíróság hatáskörébe tartozna az arányosság elvének tiszteletben tartására vonatkozó harmadik kérdés megválaszolása.

27 E kormány szerint az EK-Szerződésen alapuló valamely általános elvet illetően csak a határokon átnyúló jellegű helyzetekkel kapcsolatos ügyekben kérhető a Bíróságtól, hogy értelmezze ezen elv terjedelmét. Márpedig az alapügy tényállása tisztán belső jellegű helyzetre vonatkozik. Következésképpen az arányosság elve nem akadályozhatja az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések alkalmazását, és a Bíróságnak nincs hatásköre arra, hogy érdemben határozzon.

28 E tekintetben elég emlékeztetni arra, hogy amint az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, az uniós jogrendben elismert általános elvek védelméből eredő követelmények akkor is kötik a tagállamokat, ha uniós szabályozásokat hajtanak végre, és ezért a tagállamok kötelesek a lehető legjobban alkalmazni e szabályozásokat olyan feltételekkel, amelyek nem sértik az említett követelményeket (a Bíróság C-540/03. sz., Parlament kontra Tanács ügyben 2006. június 27-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-5769. o.] 105. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság az arányosság elvére az egységes szöveg 38. cikkének az alapügy körülményeire való alkalmazásából eredő következményekkel kapcsolatban hivatkozik. Márpedig az említett egységes szöveg és különösen az 1., 2., 10., 13., 14., 27., 38. és 57. cikke a 69/335 irányelv olasz jogba való átültetését célozza.

30 Következésképpen, mivel a kérdést előterjesztő bíróság az arányosság elvére a 69/335 irányelvnek az Olasz Köztársaság által történő végrehajtásával kapcsolatban hivatkozik, a harmadik kérdés elfogadható.

Az első és a harmadik kérdésről

31 Az első és harmadik kérdésével – amelyeket együtt kell vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné tudni, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjával ellentétes-e azon nemzeti szabályozás, amely valamely társaság tőkeemeléséről szóló határozat bejegyzésére tőkeilletéket vet ki, és hogy az arányosság elvével ellentétes-e azon nemzeti szabályozás, amely az adóügyekben eljáró bíróságok előtt az említett emelésnek megfelelő tényleges vagyoni hozzájárulás elmaradásának bizonyítási módjait a bejegyzés semmisségét vagy megsemmisítését megállapító, jogerős polgári ítélet bemutatására korlátozza, aminek következtében a tőkeilletéket minden esetben meg kell fizetni, és csak ilyen polgári ítélet bemutatása alapján van lehetőség a visszatérítésre.

32 A Bíróság már megállapította, hogy a tőkeilletékre vonatkozó kötelezettség tárgya magában a társaság tőkéjét emelő hozzájárulásban, és nem valamilyen más ügyletben vagy azt megelőző formai követelményben keresendő (a C-46/04. sz. Aro Tubi Trafilerie ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3009. o.] 27. pontja).

33 A Bíróság azonban azt is megállapította, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja és az 5. cikk (1) bekezdése nem határozza meg pontosan, hogy mely időpontban következik be az illetékköteles esemény (a C-339/99. sz. ESTAG-ügyben 2002. október 17-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-8837. o.] 49. pontja).

34 Ugyanis, mivel az említett irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja lehetővé teszi a tagok által jutatott vagy juttatandó vagyoni hozzájárulások utáni tőkeilleték felszámításának elhalasztását addig, amíg a juttatások nem teljesültek, a tagállamok akár a vagyoni hozzájárulás tényleges juttatását követően, akár azzal egyidejűleg követelhetik az illeték megfizetését, feltéve hogy a juttatandó vagyoni hozzájárulás biztos (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ESTAG-ügyben hozott ítélet 50. pontját).

35 Ebből következik, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjával nem ellentétes, hogy valamely tagállam a társaság tőkeemeléséről szóló okirat bejegyzését jelölje meg az illetékköteles esemény bekövetkezésének időpontjaként, feltéve hogy az illeték beszedése és a vagyoni hozzájárulásnak a kedvezményezett társaság részére történő tényleges juttatása közötti kapcsolat fennáll (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ESTAG-ügyben hozott ítélet 49. és 50. pontját).

36 Ha ugyanis az említett okirat létrejötte során a vagyoni hozzájárulás tényleges juttatása még nem történt meg, és nem biztos, hogy e juttatásra sor fog kerülni, az érintett tagállam mindaddig nem követelheti a tőkeilleték megfizetését, ameddig az említett hozzájárulás nem lett biztos (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ESTAG-ügyben hozott ítélet 50. és 51 pontját).

37 A jelen esetben a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a LEJA tőkeemeléséről szóló okirat bejegyzése során a bejegyzési kérelem alátámasztásaként benyújtott okirati bizonyíték azt sugallta, hogy a vagyoni hozzájárulás juttatása már megtörtént vagy legalábbis biztos.

38 Az iratokból azonban az is kitűnik, hogy később, és még mielőtt az említett illeték megfizetésére sor került, a vagyoni hozzájárulás tényleges juttatása csalás miatt nem történt meg a bejegyzés során, és biztos volt, hogy az nem is fog megtörténni. Ezért ilyen körülmények között és figyelemmel a jelen ítélet 32., 34. és 37. pontjában kifejtett megfontolásokra, a tőkeilleték megfizetése nem követelhető.

39 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az egységes szöveg 38. cikkének megfelelően mihelyt elkészült azon okirat, amellyel a hozzájárulást bejegyezték, a tőkeilletéket minden esetben meg kell fizetni, és annak visszatérítése csak akkor lehetséges, ha az ezen okirat semmisségét megállapító, jogerős polgári ítéletet mutatnak be az adóügyi bíróságok előtt.

40 Figyelemmel a jelen ítélet 32., 34. és 37. pontjában kifejtett megfontolásokra, és különösen arra a tényre, hogy a tőkeilleték megfizetése csak akkor követelhető, ha a vagyoni hozzájárulás későbbi juttatása biztos, a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 5. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az ilyen nemzeti szabályozás.

41 E tekintetben, jóllehet az olasz kormány jogosan érvel úgy, hogy a 69/335 irányelv semmiképpen nem vonatkozik a tagállamok által az adóügyekben eljáró bíróságaik hatáskörének, valamint az azok előtt indított keresetekre alkalmazandó eljárásnak a meghatározására, de ettől még az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok belső jogrendje által előírt eljárási szabályok nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve) (lásd többek között a C-542/08. sz. Barth-ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3189. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

42 Ugyanis a tényleges érvényesülésre vonatkozó követelmény a jogalanyok uniós jogból eredő jogai védelmének biztosítására irányuló általános tagállami kötelezettséget fejezi ki. Egyaránt érvényes az e jogra alapított keresetek elbírálására hatáskörrel rendelkező bíróságok kijelölésére és az eljárási szabályok meghatározására (lásd ebben az értelemben a C-317/08–C-320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-2213. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 A Bíróság pontosította, hogy minden esetben, amikor felmerül a kérdés, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszi az uniós jog alkalmazását, azt kell megvizsgálni, hogy milyen e rendelkezésnek az egész eljárásban betöltött helye, hogy hogyan folyik az eljárás, és melyek a sajátosságai a különböző nemzeti fórumok előtt (a C-40/08. sz. Asturcom Telecomunicaciones ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-9579. o.] 39. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy az 1992. december 31-i 546. sz. törvényerejű rendelet 2. cikkének (3) bekezdése értelmében az adóügyekben eljáró bíróságok általában véve hatáskörrel rendelkeznek arra, hogy járulékosan megállapítsák az okiratok semmisségét. Úgy tűnik, hogy e megállapítás következtében az adóalanyok mentesülhetnek az adófizetés alól, és az adó többé nem követelhető.

45 A tőkeilletékre vonatkozóan azonban az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy kizárt, hogy az adóügyekben eljáró bíróság járulékosan megállapíthassa az okirat semmisségét, mivel azon okiratnak, amellyel a vagyoni hozzájárulást bejegyezték, a semmissége vagy megtámadhatósága az egységes szöveg 38. cikke alapján nem mentesíti az adóalanyt a szóban forgó illeték megfizetése alól.

46 Következésképpen az alapügyben szóban forgóhoz hasonló esetben az adóügyekben eljáró olasz bíróságokhoz benyújtott, a 69/335 irányelv értelmében nem követelhető tőkeilleték beszedésének megakadályozására irányuló kereset az olasz kormány állításával ellentétben nem tudna hatékonyan érvényesülni, holott a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott általános eljárásjogi háttér alapján a más adókkal szembeni hasonló keresetek mentesíthetik az adóalanyt a jogalap nélküli adó megfizetése alól.

47 Ezért, amint arra jogosan hivatkozik a P. Speranza és az Európai Bizottság, úgy kell tekinteni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóügyekben eljáró bíróságok előtt a társaság által elhatározott tőkeemeléshez való tényleges vagyoni hozzájárulás elmaradásának bizonyítási módjait a bejegyzés semmisségét vagy megsemmisítését megállapító, jogerős polgári ítélet bemutatására korlátozza, aminek következtében a tőkeilleteket minden esetben meg kell fizetni, és csak ilyen polgári ítélet bemutatása alapján van lehetőség a visszatérítésre, gyakorlatilag lehetetlenné vagy legalábbis rendkívül nehézzé teszi a 69/335 irányelv által biztosított jogok gyakorlását.

48 Az előzőekre tekintettel és anélkül, hogy szükség lenne az arányosság elvének értelmezését megtenni, az első és harmadik kérdésre az a válasz adandó, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 5. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, hogy valamely tagállam a társaság tőkeemeléséről szóló okirat bejegyzését jelölje meg az illetékköteles esemény bekövetkezésének időpontjaként, feltéve hogy az illeték beszedése és a vagyoni hozzájárulásnak a kedvezményezett társaság részére történő tényleges juttatása közötti kapcsolat fennáll. Ha ugyanis az említett okirat létrejötte során a vagyoni hozzájárulás tényleges juttatása még nem történt meg, és nem biztos, hogy e juttatásra sor fog kerülni, az érintett tagállam mindaddig nem követelheti a tőkeilleték megfizetését, ameddig az említett vagyoni hozzájárulás nem lett biztos. A tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóügyekben eljáró bíróságok előtt a társaság által elhatározott tőkeemeléshez való tényleges vagyoni hozzájárulás elmaradásának bizonyítási módjait a bejegyzés semmisségét vagy megsemmisítését megállapító, jogerős polgári ítélet bemutatására

korlátozza, aminek következtében a tőkeilletéket minden esetben meg kell fizetni, és csak ilyen polgári ítélet bemutatása alapján van lehetőség a visszatérítésre.

A második kérdésről

49 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné tudni, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjával ellentétes-e, hogy az illeték a kedvezményezett társaságon kívül a társaságitőke-emelésről szóló okiratot szerkesztő, illetve azt átvevő hivatalos személyt is sújtja.

50 Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a 69/335 irányelv belső logikájának és rendszerének megfelelően a tőkeilleték azt a tőketársaságot terheli, amely az adott hozzájárulás címzettje. Ez általában az a társaság, amelynek részére a szóban forgó eszközök átadása, illetve a szolgáltatások nyújtása ténylegesen megtörténik. Ezzel ellentétesen csak kivételesen fordulhat elő, hogy meg kell állapítani az adott eszközök vagy szolgáltatások „valódi címzettjét" (lásd a C-494/03. sz. Senior Engineering Investments ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-525. o.] 25. pontját).

51 Egyébként szintén e belső logikából és rendszerből következik, hogy a tagállamok az említett irányelv 6-9. és 11. cikkében előírt eseteken kívül nem mentesíthetik a tőkeemelésben részesülő társaságot a tőkeilleték megfizetése alól.

52 Amint azonban azt a főtanácsnok az indítványa 38., 39. és 47. pontjában megállapította, a 69/335 irányelvnek nem célja a tőkeilleték beszedési módjainak összehangolása, amely módok az adóalany adókötelezettsége teljesítésének biztosítására, valamint ezen illeték beszedésének egyszerűsítésére irányulnak.

53 Úgy kell tekinteni, hogy a valamely társaság társaságitőke-emelésről szóló okiratot szerkesztő, illetve azt átvevő hivatalos személy egyetemleges felelőssége egyszerre jelenti a tőkeemelésben részesülő társaság adókötelezettsége teljesítésének garanciáját, valamint a tőkeilleték beszedésének egyszerűsítésére irányuló intézkedést.

54 Ebből következik, hogy a 69/335 irányelvvel főszabály szerint nem ellentétes, hogy valamely tagállam a tőkeemelésről szóló okiratot szerkesztő, illetve az azt átvevő hivatalos személy felelősségét írja elő.

55 Amint azonban a jelen ítélet 51. és 52. pontjából következik, a tőkeilleték azt a tőketársaságot terheli, amely az adott vagyoni hozzájárulás címzettje, mivel a tagállamok az említett irányelv 6-9. és 11. cikkében előírt eseteken kívül nem mentesíthetik a tőkeemelésben részesülő társaságot a tőkeilleték megfizetése alól.

56 A hivatalos személynek a tőkeilleték megfizetésére való egyetemleges kötelezése túlmegy azon, ami szükséges a jelen ítélet 53. és 54. pontjában megállapított célkitűzéseknek való megfeleléshez, ha az említett hivatalos személynek nem állna rendelkezésére megtérítési kereset a hozzájárulásban részesülő társasággal szemben.

57 A jelen esetben az ügy irataiból kitűnik egyrészt, hogy az 1913. február 16-i 89. sz. törvény 28. cikke felhatalmazza a közjegyzőt, hogy megtagadja bármely tőle kért okirat szerkesztését, ha a felek nem fizetik meg az okirathoz kapcsolódó illetékeket,

tiszteletdíjakat és költségeket, másrészt pedig, hogy a közjegyző jogosult megtérítési keresetet indítani a hozzájárulásban részesülő társasággal szemben.

58 Az előzőekre tekintettel a második kérdésre az a válasz adandó, hogy a 69/335 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy valamely tagállam a tőkeemelésről szóló okiratot szerkesztő, illetve azt átvevő hivatalos személy egyetemleges felelősségét írja elő, feltéve hogy az említett hivatalos személynek rendelkezésére áll megtérítési kereset a hozzájárulásban részesülő társasággal szemben.

A költségekről

59 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) 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 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 5. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, hogy valamely tagállam a társaság tőkeemeléséről szóló

okirat bejegyzését jelölje meg az illetékköteles esemény bekövetkezésének időpontjaként, feltéve hogy az illeték beszedése és a vagyoni hozzájárulásnak a kedvezményezett társaság részére történő tényleges juttatása közötti kapcsolat fennáll. Ha ugyanis az említett okirat létrejötte során a vagyoni hozzájárulás tényleges juttatása még nem történt meg, és nem biztos, hogy e juttatásra sor fog kerülni, az érintett tagállam mindaddig nem követelheti a tőkeilleték megfizetését, ameddig az említett hozzájárulás nem lett biztos. A tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóügyekben eljáró bíróságok előtt a társaság által elhatározott tőkeemeléshez való tényleges vagyoni hozzájárulás elmaradásának bizonyítási módjait a bejegyzés semmisségét vagy megsemmisítését megállapító, jogerős polgári ítélet bemutatására korlátozza, aminek következtében a tőkeilletéket minden esetben meg kell fizetni, és csak ilyen polgári ítélet bemutatása alapján van lehetőség a visszatérítésre.

2) **A 85/303 tanácsi irányelvvel módosított 69/335 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy valamely tagállam a tőkeemelésről szóló okiratot szerkesztő, illetve azt átvevő hivatalos személy egyetemleges felelősségét írja elő, feltéve hogy az említett hivatalos személynek rendelkezésére áll megtérítési kereset a hozzájárulásban részesülő társasággal szemben.**

Aláírások