A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2011. június 16.*

A C-212/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Lengyelország) a Bírósághoz 2010. május 3-án érkezett, 2010. március 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Logstor ROR Polska sp. z o.o.**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal és E. Jarašiūnas bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. április 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Logstor ROR Polska sp. z o.o. képviseletében T. Konik és K. Gil doradcy podatkowi,

– a Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach képviseletében G. Pasterczyk, meghatalmazotti minőségben,

– a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar, A. Kramarczyk és A. Kraińska, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

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 (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a zabrzei (Lengyelország) székhelyű Logstor ROR Polska sp. z o.o. (a továbbiakban: Logstor ROR Polska) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (a katowicei adóhatóság igazgatója) között a Logstro ROR Polska társasági szerződésének az e társaság tagja által a társaságnak nyújtott kölcsönök általi módosítása alapján kiszabott, a „polgári jogi ügyletek után fizetendő adónak" nevezett illeték megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 69/335 irányelv első preambulumbekezdése szerint az irányelv célja a tőke szabad mozgásának mint a belső piac létrehozásához nélkülözhetetlennek tekintett alapvető szabadságnak az előmozdítása. Ennek érdekében, amint az az irányelv hatodiktól nyolcadikig terjedő preambulumbekezdéseiből kitűnik, a közös piacon kizárólag

egyszer alkalmazható, tőkefelhalmozást terhelő egységes adó bevezetésével, valamint az ezen egységes adóval azonos jellemzőkkel rendelkező valamennyi más közvetett adó eltörlésével az irányelv harmonizálni kívánta az Európai Unióban a társaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásra vonatkozó adóztatást.

4 Ennek érdekében az említett irányelv 1–9. cikke „tőkeilletéknek” nevezett, harmonizált illeték kivetését írta elő a tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásokra.

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

„A következő ügyletek tartoznak a tőkeilleték alá:

[…]

c) egy tőketársaság tőkéjének [helyesen: jegyzett tőkéjének] emelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással;

d) egy tőketársaság vagyonának növelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással, amely nem a társaság tőkéjéből vagy vagyonából való részesedés ellenében történik, hanem ugyanolyan jogok fejében, mint amilyenekkel a tagok (részvényesek) rendelkeznek, mint például szavazati jogok, nyereségből vagy felszámolás során keletkező többletből való részesedés joga;

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Továbbra is a tőkeilleték alá tartoznak [helyesen: tartozhatnak] a következő ügyletek, amennyiben 1984. július 1-jén 1%-os mértékkel adóztak:

[…]

c) tőketársaság által felvett hitel, ha a hitelező jogosult a társaság nyereségéből részesedni;

d) tőketársaság és tag (részvényes), vagy tőketársaság és tag (részvényes) házastársa, vagy tőketársaság és tag (részvényes) gyermeke, vagy tőketársaság és harmadik fél által együttesen felvett hitel, ha egy tag (részvényes) biztosítékot nyújt, hogy a hitel ugyanazon funkciót tölti be, mint a társaság tőkéjének emelése [helyesen: a tőketársaság által a tagjától (részvényesétől), a tagja (részvényese) házatársától vagy gyermekétől, valamint harmadik személytől, valamely tag (részvényes) által nyújtott biztosíték mellett felvett hitel, amennyiben e hitelek ugyanazt a szerepet töltik be, mint a társaság jegyzett tőkéjének az emelése].

[…]”

7 A 69/335 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) 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.

[…]

(2) A tagállamok az (1) bekezdésben említett ügyeleteken kívül minden ügyletet mentesíthetnek a tőkeilleték alól, vagy azokra legfeljebb 1%-os mértékű egységes kulcsú illetéket vethetnek ki."

8 A 69/335 irányelvnek az alapügy tényállása megvalósulásának idején hatályos szövegét megállapító 85/303 irányelv második és harmadik preambulumbekezdése a következőket mondta ki:

„mivel a tőkeilleték kedvezőtlenül hat a vállalkozások fejlődésére, valamint csoportjaik átszerveződésére; mivel e hatások különösen ártalmasak a jelenlegi gazdasági helyzetben, amikor kiemelkedő szükség van arra, hogy a beruházások ösztönzése elsőbbséget élvezzen;

mivel e célok elérése szempontjából a legjobb megoldás az lenne, ha a tőkeilletéket megszüntetnék; mivel viszont azon bevételkiesések, amelyek egy ilyen intézkedés következtében előállnának, elfogadhatatlanok egyes tagállamok számára; mivel a tagállamoknak ezért lehetőséget kell kapniuk, hogy mentesítsék a tőkeilleték alól, vagy adó alá vessék a tőkeilleték hatálya alá tartozó ügyletek egészét vagy egy részét, ezt úgy kell értelmezni, hogy egységes adómértéket kell megállapítani egy és ugyanazon tagállamban [helyesen: vagy adó alá vessék a tőkeilleték hatálya alá tartozó ügyletek egészét vagy egy részét, egységes adómértéket alkalmazva egy tagállamon belül".

9 A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv (HL L 46., 11. o.) 16. cikke 2009. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a 69/335 irányelvet.

A nemzeti jog

10 A Lengyel Köztársaság 2004. május 1-jén csatlakozott az Európai Unióhoz.

A tőkeilletékre vonatkozó, 1984. július 1-jén hatályos szabályozás

11 A tőkeilletékről szóló, 1975. december 19-i törvény (Dz. U 45. szám, 226. alszám) úgy rendelkezett, hogy a természetes és jogi személyek társaságának alapító okiratait tőkeilleték terheli. E tőkeilleték tárgyát és mértékét az 1983. május 16-i, 1983. július 1-jén hatályba lépő kormányrendelet (Dz. U. 34. szám, 161. alszám) határozta meg. Az 54. cikkének (5) bekezdése értelmében:

„Jegyzett tőke részének tekintendők a valamely tag vagy részvényes által nyújtott hitelek is, ha a nem visszafizetett hitelek teljes összege a hitelnyújtás napján meghaladta a jegyzett tőke 50%-át."

12 Ebben az esetben az illeték mértéke a hitel értékének 5%-a.

A tőkeilletékre vonatkozó, 2001. január 1-je és 2004. április 30. között hatályos szabályozás

13 2001. január 1-je és 2004. április 30. között a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó címén ugyanezen ügyelteket terhelte illeték, csökkenő mérték szerint.

14 A polgári jogi ügyletek után fizetendő adóról szóló, 2000. szeptember 9-i törvény (Dz. U. 86. szám, 959. alszám; a továbbiakban: 2000. évi PCC-törvény) 1. cikkének (1) bekezdése a polgári jogi ügyletek után fizetendő adóval terheli a társasági szerződéseket, illetve azok módosításait, amennyiben az utóbbiak ezen adó alapjának módosulását idézik elő.

15 A 2000. évi PCC-törvény 1. cikkének (3) bekezdése szerint:

„A társasági szerződés esetében szerződésmódosításnak minősül:

[…]

4. a tagok (részvényesek) által a társaságnak nyújtott kiegészítő befizetések, hitelek, valamint a tag (részvényes) által a társaságnak ingyenesen juttatott vagyon vagy vagyoni jogok.”

16 A 2000. évi PCC-törvény 7. cikke (1) bekezdésének 9. pontja a hitel összegének függvényében határozta meg a csökkenő illetékmértéket, amely az ügylet értékének 1–0,5%-a között mozgott. Az alapügyben szóban forgó hitelre így a 0,5%-os mérték vonatkozott.

A tőkeilletékre vonatkozó, 2004. május 1-je és 2006. december 31. között hatályos szabályozás

17 A polgári jogi ügyletek után fizetendő adóról szóló törvény módosításáról szóló, 2003. december 19-i törvény (Dz. U. 2004., 6. szám, 42. alszám) módosította a 2000. évi PCC-törvényt, mentesítve ezen adó alól a tőketársaságnak a tag vagy részvényes által nyújtott hiteleket. A 2000. évi PCC-törvény 9. cikke 10. pontja h) alpontjának a

törvény 2004. május 1-jétől hatályos egységes szerkezetbe foglalt szövegéből (DZ. U 41. szám, 399. alszám) következő változata értelmében:

„A következő polgári jogi ügyletek mentesek az adó alól:

[…]

10. azon hitelek, amelyeket […]

h) valamely tag (vagy részvényes) nyújtott a tőketársaságnak;

[…]"

A tőkeilletékre vonatkozó, 2007. január 1-je és 2008. december 31. között hatályos szabályozás

18 Az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény, valamint a polgári jogi ügyletek után fizetendő adóról szóló törvény módosításáról szóló 2006. november 15-i törvény (Dz. U. 222. szám, 1629. alszám; a továbbiakban: 2007. évi PCC-törvény) 2. cikke 9. pontja c) alpontjának harmadik francia bekezdése 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a 2000. évi PCC-törvény 9. cikke 10. pontja h) alpontjának a 2004. május 1-jétől hatályos szövegét, amely a tőketársaságnak a tag vagy részvényes által nyújtott hiteleket mentesítette.

19 E hitelügyletek tehát 2007. évi PCC-törvény 1. cikke (3) bekezdésének 2. pontja értelmében véve a társasági szerződés módosításának minősültek, és e törvény 7. cikke (1) bekezdésének 9. pontja alapján 0,5%-os egységes adókulcs vonatkozott rájuk.

A tőkeilletékre vonatkozó, 2009. január 1-jétől hatályos szabályozás

20 A 2008. november 7-i törvény (Dz. U. 209. szám, 1319. alszám) átültette a lengyel jogba a 2008/7 irányelvet, és ugyanezen törvény 9. cikke 10. pontjának i) alpontja alapján a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó alól mentesültek a tőketársaságnak a tagjai vagy részvényesei által nyújtott hitelek.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

21 2007. július 9-én a Logstor ROR Polska a 2004. szeptember 15-i hitelszerződéshez kapcsolódó módosító záradékot kötött a tagjával, a Logstor Holding A/S-sel, amely alapján a korábban nyújtott hitel összegét 2 600 000 euróval 5 233 000 euróra emelték. 2007. augusztus 14-én a Logstor ROR Polska 8 000 000 PLN-ről szóló másik hitelszerződést kötött ugyanezen taggal.

22 Az említett hitelügyletek időpontjában hatályos lengyel szabályozás értelmében ezen ügyleteket a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó terhelte.

23 A Logstor ROR Polska, mivel úgy vélte, hogy a 69/335 irányelv alapján jogosult volt arra, hogy a szóban forgó ügyletek tekintetében a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó alóli mentességre hivatkozzon, azt kérte az adóhatóságtól, hogy az állapítsa meg az általa befizetett adó teljes összegével megegyező túlfizetés fennállását.

24 E kérelem elutasítását, valamint az ezen elutasítással szemben benyújtott közigazgatási keresetet követően a Logstor ROR Polska a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachhoz (a glivicei vajdasági közigazgatási bíróság) fordult.

25 E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Lehetővé teszi-e [a 69/335 irányelv] 4. cikkének (2) bekezdése a tagállamnak azt, hogy a tőkeilleték kivetéséről [az Unióhoz való] csatlakozása napján (2004. május 1-jén) történt lemondása esetén 2007. január 1-jétől ismét bevezesse a társaság nyereségéből részesedésre jogosult hitelező által a tőketársaságnak nyújtott hitelre kivetett tőkeilletéket?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

26 Kérdésével az azt előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének az alapeljárásbeli jogvitára alkalmazandó szövegét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam a tőkeilleték kivetéséről történő korábbi lemondása esetén újra bevezeti a társaság nyereségéből részesedésre jogosult hitelező által a tőketársaságnak nyújtott hitelre kivetett tőkeilletéket?

27 Előzetesen meg kell állapítani, hogy lengyel kormány a Bíróság előtt vitatta a nemzeti jognak a kérdést előterjesztő bíróság általi ismertetését.

28 A lengyel kormány ugyanis azzal érvel, hogy helytelen azt állítani – ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság teszi –, hogy a Lengyel Köztársaság az Unióhoz való csatlakozásának időpontjában lemondott az olyan hitelügyletek utáni tőkeilleték beszedéséről, mint amilyen az alapügyben szerepel. E kormány szerint a részvényesek által a tőketársaságoknak nyújtott hitelek 2004. május 1-je és 2006. december 31. közötti adómentességének célja ugyanazon tőke kétszeres adóztatásának elkerülése volt: az első adóztatás akkor történt, amikor a részvényes a hitelt nyújtotta a társaságnak, a második pedig akkor, amikor a hitel vissza nem fizetett része társasági részesedéssé alakult.

29 A lengyel kormány ugyanis azt állítja egyrészt, hogy a tag vagy részvényes által a tőketársaságnak nyújtott hitelek ugyan a 2004. év és a 2006. év között mentesek voltak a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó alól, ez nem vonatkozott jegyzett tőkének az ilyen hitelek átváltoztatásából eredő emelésére, másrészt pedig, ezzel ellentétesen, a 2007. évi PCC-törvény megszüntette a jegyzett tőkének a tag vagy részvényes által nyújtott olyan hitelből eredő emelésének az adóztatását, amelyet már a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó terhelt, ezzel egy időben e törvény újra kivetette ezen adót a tagok vagy részvényesek által a tőketársaságuknak nyújtott hitelekre.

30 E tekintetben elegendő arra emlékeztetni, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott bírósági együttműködési rendszer keretében a Bíróságnak nem feladata a nemzeti jogkérdést előterjesztő bíróság általi értelmezés helyességének kétségbe vonása vagy vizsgálata (lásd ebben az értelemben a C-449/06. sz. Gysen-ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-553. o.] 17. pontját, valamint a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6845. o.] 32. pontját).

31 A Bíróságnak tehát az eléterjesztett kérdésre az azt előterjesztő bíróság megállapítása alapján kell választ adnia, amely megállapítás szerint a Lengyel Köztársaság az Unióhoz való csatlakozásának időpontjában, azaz 2004. május 1-jén, lemondott az alapügyben szereplő illeték kivetéséről.

32 A 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében „[t]ovábbra is a tőkeilleték alá [tartozhatnak bizonyos] ügyletek, amennyiben 1984. július 1-jén 1%-os mértékkel adóztak”.

33 Ezen időpont, amelyet a 69/335 irányelv említett 4. cikkének (2) bekezdése referencia-időpontként határoz meg, a Lengyel Köztársaságra is vonatkozik. Ugyanis a csatlakozás esetén a csatlakozási okmány vagy valamely más uniós jogi aktus eltérő rendelkezése hiányában az uniós jogban előírt valamely időpontra történő hivatkozás a csatlakozó államra is vonatkozik, még akkor is, ha ezen időpont korábbi, mint a csatlakozás dátuma (a C-366/05. sz., Optimus – Telecomunicações ügyben 2007. június 21-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4985. o.] 32. pontja). Márpedig, ami a Lengyel Köztársaságot illeti, e tekintetben sem az Európai Unióhoz való csatlakozás feltételeiről szóló okmány, sem más uniós jogi aktus nem tartalmaz eltérő rendelkezést.

34 Mivel az olyan hitelügyletek, mint amelyek az alapügyben szerepelnek 1984. július 1-jén a 69/335 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében adókötelesek voltak, a Lengyel Köztársaság az Unióhoz való csatlakozásakor eldönthette, hogy továbbra is tőkeilletékkel terheli-e az ilyen típusú ügyleteket.

35 A Lengyel Köztársaság azonban, miután – ahogy az a nemzeti jognak a kérdést előterjesztő bíróság általi elemzéséből kitűnik – az Unióhoz való csatlakozása időpontjában, vagy attól kezdődően lemondott ezen illetékről, ezen időpontot követően nem vezethette azt be újra.

36 A 69/335 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése ugyanis – amelynek szövege a folytatólagosságra utal – azon cél tükrében értelmezendő, amely a 85/303 irányelv második és harmadik preambulumbekezdésében említett tőkeilleték korlátozására, sőt megszüntetésére irányul. E célra figyelemmel az említett harmadik preambulumbekezdésből kitűnik, hogy a tőkeilleték kivetéséről le nem mondó tagállamok kizárólag a tőkeilleték megszüntetése esetén általuk esetlegesen fellépő költségvetési nehézségek miatt tarthatják fenn az ilyen illetéket.

37 A „[t]ovábbra is a tőkeilleték alá tartozhatnak” megfogalmazás, amely a 69/335 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szerepel, úgy értelmezendő tehát, hogy ahhoz, hogy a tagállamok tőkeilletéket vethessenek ki az említett bekezdés hatálya alá tartozó ügyletekre, azoknak nem csupán az 1984. július 1-jén hatályos nemzeti jog szerint kellett illetékkötelesnek lenniük e rendelkezés értelmében véve, hanem ezt követően folyamatosan ilyen illetéket kellett rájuk alkalmazni. Ellenkező esetben a tagállam nem tudna a tőkeilleték fenntartásához szükséges bevételkiesést igazolni.

38 A 69/335 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében az 1984. július 1-jei időpontra tett hivatkozás azon tagállamok számára, amelyek ekkor tőkeilletékkel terhelték a szóban forgó ügyleteket, nem minősülhet következésképen az ilyen illeték – az arról való lemondást követő – újbóli bevezetésére való felhatalmazásnak, amely ellentétes lenne e rendelkezés megfogalmazásával és a tőkeilleték korlátozására, vagy megszüntetésre irányuló, ezen irányelv által követett céllal.

39 Következésképpen az a tagállam, amely a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján 1984. július 1-jét követően lemondott arról, hogy bizonyos ügyleteket tőkeilletékkel terheljen, ugyanezen ügyletekre nem vezetheti be újra az ilyen illetéket.

40 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 69/335 irányelv 4. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam a tőkeilleték kivetéséről történő korábbi lemondása esetén újra bevezeti a társaság nyereségéből részesedésre jogosult hitelező által a tőketársaságnak nyújtott hitelre kivetett tőkeilletéket.

A költségekről

41 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 módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam a tőkeilleték kivetéséről történő korábbi lemondása esetén újra bevezeti a társaság nyereségéből részesedésre jogosult hitelező által a tőketársaságnak nyújtott hitelre kivetett tőkeilletéket.

Aláírások