L. A. GEELHOED
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. június 16. [1]

I – Bevezetés

1. A Landgericht (tartományi bíróság) Baden-Baden (Németország) a jelen ügyben benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy sértik-e a tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló, 69/335/EGK irányelv [2] 10. cikkének c) pontját az olyan szerződés közjegyzői okiratba foglalásáért felszámított díjak, amelyben a valamely társaságban meglévő üzletrészeket vagyoni hozzájárulásként egy másik társaságra ruháznak át abból a célból, hogy ez utóbbi tőkéjét megemeljék. A Bíróság előtti eljárás során a kérdést úgy pontosították, hogy megengedhetők-e ilyen díjak az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt, az értékpapírok átruházását terhelő illetékekre vonatkozó kivételek alapján.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1985. L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 122. o.) módosított, a tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL 1969. L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o., a továbbiakban: 69/335 irányelv).

II – Jogi háttér

A – *A közösségi szabályozás*

2. A 69/335 irányelv jelen esetre vonatkozó rendelkezései az alábbiak:

„*3. cikk*

(1) Ezen irányelv alkalmazásában »tőketársaság« a következő:

a) a belga, német, francia, olasz, luxemburgi és holland jog szerint az alábbi néven ismert társaságok: [...]

– société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Geselsscaft mit beschränkter Haftung, société de personnes à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée; [...]

4. cikk

(1) A következő ügyletek tartoznak a tőkeilleték alá:

a) egy tőketársaság alapítása;

[...]

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

[...]

10. cikk

A tőkeilletéktől eltekintve, a tagállamok nem számíthatnak fel semmilyen adót vagy illetéket a nyereségszerzési céllal működő társaságoknak, egyesületeknek vagy jogi személyeknek [helyesen: A tagállamok a tőkeilletéken kívül semmilyen formában nem vetnek ki adót a nyereségszerzési céllal működő társaságokra, egyesületekre vagy jogi személyekre]:

a) a 4. cikkben említett ügyletek tekintetében;

b) a 4. cikkben említett ügyletek keretében a hozzájárulások, hitelek vagy szolgáltatások teljesítése tekintetében [helyesen: a 4. cikkben említett ügyletek keretében teljesített hozzájárulások, kölcsönök vagy szolgáltatások tekintetében];

c) nyilvántartásba vétel vagy más alaki követelmény tekintetében, amelyre egy nyereségszerzési céllal működő társaságnak, egyesületnek vagy jogi személynek van szüksége a jogi forma alapján a tevékenység gyakorlásának megkezdése előtt [helyesen: a nyilvántartásba vétel vagy bármely más olyan alaki követelmény teljesítése tekintetében, amely a nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy tevékenysége folytatásának a jogi formából következő előfeltétele]. [...]

12. cikk

(1) 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];

[...]

e) díjak és hasonlók útján fizetendő illetékek [helyesen: díjjellegű illetékek];

[...]"

B – *A nemzeti szabályozás*

3. A Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (a nemperes eljárások költségeiről szóló törvény, úgy is mint: Kostenordnung, a továbbiakban: KostO) [3] 36. §-ának (2) bekezdése alapján a szerződések közokiratba foglalásáért az általános illeték kétszeresét szabják ki.

4. A Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung [4] (a korlátolt felelősségű társaságokról szóló törvény, a továbbiakban: GGmbH) 15. §-ának (3) bekezdése meghatározza, hogy az üzletrészek társasági tagok általi átruházásáról szóló szerződést közjegyzői okiratba kell foglalni.

III – A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5. Az Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (a továbbiakban: ARBmbH) 2002. július 30-án olyan határozatot hozott, miszerint a 100 000 DEM összegű törzstőkéjét euróra váltja át, és nem pénzbeli vagyoni hozzájárulással 100 000 EUR összegre emeli. A vagyoni hozzájárulás kizárólag az ARKU Maschinenbau GmbH-ban meglévő üzletrészekből állt. Ekkor Albert Reiss volt mindkét társaság egyedüli tagja. A vagyoni hozzájáru-

3 – A 2002. február 22-i törvénnyel (BGBl. I., 981. o.) módosított 1957. július 26-i törvény (BGBl. I., 960. o.).

4 – A 2002. július 19-i törvénnyel (BGBl. I., 2681. o.) módosított 1892. április 20-i törvény (RGBl., 477. o.).

lásról szóló szerződés a tőkeemelésről szóló határozatot rögzítő közjegyzői okirat mellékletét képezte.

6. A tőkeemelést az Amtsgericht (helyi bíróság) Baden-Badennél vezetett cégnyilvántartásba 2002. november 4-én jegyezték be. Az ARKU Maschinenbau GmbH-ban meglévő üzletrész átruházására tekintettel más illetékek mellett a KostO 36. §-ának (2) bekezdése szerint járulékosan kiszabták az úgynevezett „20/10 illetéket" (az általános illeték kétszerese) is 11 424 EUR összegben, növelve a hozzáadottérték-adóval, olyan ügyletérték alapján, amely az átruházott üzletrész 3 763 443,90 EUR összegű piaci értékének felelt meg.

7. Az ARBmbH kifogásolta ezt az értékmegállapítást az Amtsgericht Baden-Badenhez benyújtott panaszában. A panaszt ugyanezen bíróság megalapozatlannak minősítette azon az alapon, hogy a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja nem alkalmazható, mivel a korlátolt felelősségű társaságban meglévő üzletrészek átruházásának sajátos alaki követelményeit a GGmbH 15. §-ának (3) bekezdése határozza meg, és hogy az illetékfizetési kötelezettség a fizetésre kötelezett személyt terheli függetlenül attól, hogy tőketársaság vagy természetes személy érintett-e.

8. Ezt követően az ARBmbH fellebbezést nyújtott be e végzés ellen a Landgericht Baden-Badennél, és előadta, hogy a korlátolt felelősségű társaságban meglévő üzletrészek átruházásáról szóló szerződésnek a GGmbH 15. §-ának (3) bekezdésében megkövetelt közjegyzői okiratba foglalását terhelő illeték olyan adót képez, amely sérti a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontját.

9. Mivel úgy ítélte meg, hogy e körülmények között az előtte folyamatban lévő eljárás kimenetele a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának majdani értelmezésétől függ, és annak megállapítását követően, hogy a 69/335 irányelv 12. cikkében foglalt kivétel alkalmazásának követelményei nem teljesülnek, a Landgericht Baden-Baden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Kiterjed-e az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 10. cikkének c) pontja a korlátolt felelősségű társaságban meglévő üzletrészek közjegyzői okiratba foglalt átruházást terhelő díjakra?"

10. Írásbeli észrevételeket tett Land Baden-Württemberg Kormánya (a továbbiakban: Land) és a Bizottság.

11. Az ügy vizsgálata után a Bíróság először úgy határozott, hogy a Bíróság eljárási szabályzata 104. cikkének 3. §-a alapján indokolt végzéssel hozza meg határozatát. Mindazonáltal a Land azon kifogásait követően, miszerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz nem minden szempontja vezethető le egyértelműen az ítélkezési gyakorlatból, újból megfontolta ezt az eljárást, és úgy határozott, hogy ítéletet hoz az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában.

IV – Az ügy érdeméről

12. A Landgericht által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés meglehetősen általánosan került megfogalmazásra, és nem tartalmazza mindazon releváns körülményeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az előtte folyamatban lévő ügy megoldásához hasznos választ lehessen adni. Hangsúlyozni kell, hogy az ügy iratai alapján a kérdés arra az esetre vonatkozik, amikor az érintett díjakat olyan közjegyzők szabják ki, akik a Land tisztviselői, és hogy az üzletrészek átruházásának célja egy tőketársaság tőkéjének megemelése. Továbbá úgy tűnik a Land által benyújtott írásbeli észrevételekből, hogy az ügy kimenetele függhet a 69/335 irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében foglalt kivétel alkalmazhatóságától. Ezért az előterjesztett kérdést e szempontok figyelembevételével szükséges megválaszolni.

13. A Land előadja, hogy az előterjesztett kérdésre nemleges választ kell adni. Megjegyzi, hogy a GGmbH 15. §-ának (3) bekezdése szerinti közokiratba foglalás követelményének címzettje nem az a társaság (ARKU Maschinenbau), amelynek üzletrészeit átruházzák, hanem az előző tag (Albert Reiss) és az új tag (ARBmbH). Ők kötelesek az illeték megfizetésére, nem pedig az a társaság, amelynek üzletrészeit átruházták. Ebből az okból az ügylet megítélése szerint nem tartozik a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának hatálya alá. A Land ezután rámutat arra, hogy a díj legfeljebb a 69/335 irányelv 10. cikke b) pontjának hatálya alá eshet, mivel a felszámított díj ellenszolgáltatásnak minősül olyan szolgáltatás nyújtásáért, amely a 69/335 irányelv 4. cikke szerinti ügylet, azaz az ARBmbH tőkeemelésének része. Azonban függetlenül attól, hogy ellentétes-e a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontjával, a kérdéses díjat értékpapírok átruházását terhelő illetéknek kell tekinteni a 69/335 irányelv 12. cikkének (1) bekezdése értelmében, és ezért mentesül az előbbi rendelkezésben rögzített tilalom alól.

14. A Bizottság ezzel ellentétes álláspontot képvisel, és a Bíróság állandó ítélkezési

gyakorlatára hivatkozik, amely szerint a közjegyzők által a tőkeemelés alaki követelményei tekintetében felszámított díjakat tiltja a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja. [5] Jóllehet elismeri, hogy az üzletrész-átruházás közjegyzői okiratba foglalása, mint olyan, független a szerződő felek jogi formájától, mégis hangsúlyozza, hogy jelen esetben az átruházás nélkülözhetetlen feltétel az ARBmbH tőkéjének megemeléséhez. Ezt az a tény támasztja alá, hogy az üzletrész-átruházásról szóló szerződés a tőkeemelést rögzítő közjegyzői okirat mellékletét képezi. Mivel az üzletrész-átruházást a tőkeemelési művelet elválaszthatatlan részének kell tekinteni, és a díjat az e művelettel összefüggő alakiságra tekintettel számítják fel, azt úgy kell tekinteni, mint amelyet tilt a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja. Még azt teszi hozzá, hogy a 69/335 irányelv 12. cikkének (1) bekezdése szerint ilyen díjakat nem lehet felszámítani a tényleges költségeket meghaladóan.

15. Noha a Bíróság nem foglalkozott még kifejezetten az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben előterjesztett konkrét esettel, a jelen ügy körülményei között a 69/335 irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlat elegendő útmutatást tartalmaz az irányelv 10. cikke c) pontjának alkalmazhatóságára vonatkozó kérdés megválaszolásához. Az irányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjának alkalmazhatóságára vonatkozó szempont másrészről viszonylag új, és alaposabb figyelmet igényel.

16. Először is érdemes felidézni a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának rendeltetését az irányelv egész rendszerében. A 69/335 irányelv a tagállamok által a tőke rendelkezésre bocsátására kivetett közvetett adók vagy illetékek különféle fajtáit helyettesíti egyetlen tőkeilletékkel. Ezt az illetéket egy alkalommal kell kiszabni az összehangolt rendszer és összehangolt mérték alapján. A 10. cikknek a tőkeilletékhez hasonló jellegű más adók vagy illetékekre vonatkozó tilalmának az a célja, hogy védelmezze az egységes tőkeilleték e rendszerét, és biztosítsa, hogy azt ne hiúsíthassák meg ilyen adók vagy illetékek bevezetésével, akár szándékosan, akár nem. [6] Ez a cél volt a Bíróság számára a vezérelv e rendelkezés hatályának meghatározásakor.

17. Azt a kérdést, hogy a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja értelmében az alapeljárásban vitatott közjegyzői díjakhoz hasonló díjak az „adók vagy illetékek" fogalmába tartoznak-e, már megválaszolta a

5 – A C-188/95. sz., Fantask és társai ügyben 1977. december 2-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6783. o.) 22. pontja, a C-56/98. sz. Modelo-ügyben 1999. szeptember 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6427. o.) 25. pontja és a C-19/99. sz., Modelo Continente ügyben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-7213. o.) 25. pontja.

6 – Lásd az utolsó preambulumbekezdést. Lásd az előző lábjegyzetben hivatkozott C-56/98. sz. Modelo-ügyben hozott ítélet 27. pontját is.

Bíróság a Modelo-ügyben hozott ítéletében, [7] és annak alapján a Gründerzentrum-ügyben [8] hozott végzésében. Ez utóbbi valójában a Land Baden-Württenbergben fennálló helyzetre vonatkozott. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint [9] a díjak a 69/335 irányelv alkalmazásában adónak vagy illetéknek minősülnek, amennyiben:

– azokat a 69/335 irányelv hatálya alá tartozó ügyletek közjegyzői okiratba foglalásáért szedik,

– olyan rendszerben, ahol a közjegyzők állami alkalmazásban állnak,

– és a vitatott díjakat részben ennek az államnak kell megfizetni a hivatalos eljárása finanszírozása céljából.

Tekintettel arra tényre, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a Land Baden-Württemberg közjegyzői rendszere a fenti típusnak felel meg, az érintett díjak természetüknél fogva adók vagy illetékek a 69/335 irányelv 10. cikke értelmében, és tiltottak annyiban, amennyiben e rendelkezés hatálya alá tartozó műveletre vagy ügyletre vonatkoznak.

18. A 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja szerinti tilalom olyan adókra vagy illetékekre vonatkozik, amelyeket a nyilvántartásba vétel vagy más olyan alaki követelmény tekintetében vetnek ki, amelyre egy társaságnak van szüksége a jogi forma alapján a tevékenység gyakorlásának megkezdése előtt. E rendelkezés alapvető értelmének magyarázata során a Bíróság a Denkavit Internationaal ügyben hozott ítéletben [10] kifejtette, hogy ezt az igazolja, hogy bár a kérdéses adók nem kifejezetten a vagyoni hozzájárulást terhelik, azokat mindenesetre a társaság jogi formájával összefüggő alakiságokra tekintettel vetik ki, azaz a tőke rendelkezésre bocsátása érdekében használt okiratra tekintettel, így azok fenntartása meghiúsíthatná az irányelv által követett célokat. [11]

19. Még pontosabban, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja szerinti tilalom nem kizárólag az új társaságok nyilvántartásba vétele tekintetében fizetett díjakra, hanem a társaságok által a tőkeemelés nyilvántartásba vétele tekinte-

7 – A fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott C-56/98. sz. Modelo-ügyben hozott ítélet.

8 – A C-264/00. sz. ügyben 2002. március 21-én hozott végzés (EBHT 2002., I-3333. o.).

9 – Lásd a Gründerzentrum-ügyben hozott végzés 27. pontját. Lásd a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott C-56/98. sz. Modelo-ügyben hozott ítélet 22. pontját.

10 – A C-2/94. sz. ügyben 1996. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-2827. o.).

11 – A fent hivatkozott Denkavit Internationaal ügyben hozott ítélet 23. pontja és a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Modelo-ügyben hozott ítélet 24. pontja.

tében fizetendő illetékekre is vonatkozik, mivel ezeket is az érintett társaságok jogi formájával összefüggő lényeges alakiságokra vetik ki. Jóllehet a tőkeemelés nyilvántartásba vétele tulajdonképpen nem a társasági tevékenység megkezdése előtti alaki követelmény, mégis szükséges e tevékenység folytatásához. [12]

20. Az alapeljárásban vitatott díjat a tőketársaság tagja általi üzletrész-átruházás közjegyzői okiratba foglalása tekintetében szabták ki. A GGmbH 15. §-ának (3) bekezdése szerint ez az átruházás létrejöttének lényeges alaki feltétele. Általános értelemben ez a követelmény az átruházó és a kedvezményezett személy jogi formájára való tekintet nélkül érvényes. Ezért úgy tűnhet, hogy magára az ezen alakiság tekintetében felszámított díjra, nem terjed ki a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának hatálya. Ugyanakkor ez az értelmezési eredmény nem igazolt a jelen ügy körülményei között, ahol közvetlen jogi és gazdasági kapcsolat van az üzletrész-átruházás és az ARBmbH tőkéjének megemelése között. A Bizottsággal értek egyet, miszerint ebben a helyzetben az üzletrész-átruházást a tőkeemelési művelet elválaszthatatlan részének kell tekinteni. Valóban, az átruházás célja a kedvezményezett tőketársaság tőkeemelésének finanszírozása, és a szerződés a tőkeemelést rögzítő közjegyzői okirat mellékletét képezte. Ilyen körülmények között minden olyan díj, amelyet a nemzeti jog által a tőkeemelési művelet különféle elemeinek teljesülésére előírt alakiság tekintetében számítanak fel, a társaság jogi formájához kapcsolódik, és a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja által tiltott adónak vagy illetéknek kell tekinteni.

21. Ha másképpen döntenénk, akkor ez azt eredményezné, hogy további adó kivetését engednénk meg a tőke rendelkezésre bocsátására. Ez ellentétes lenne az egységes tőkeilleték elvével, és meghiúsítaná a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának hatékony érvényesülését ezen elv védelme tekintetében.

22. Ezzel szemben ott, ahol nincs gazdasági és jogi kapcsolat az üzletrész-átruházás és a tőketársaság tőkéjének megemelése vagy rendelkezésre bocsátása között, mint például a Bíróság előtt jelenleg folyamatban lévő párhuzamos ügyben [13], a fenti 17. pontban leírt rendszerben a közjegyző által az üzletrész-átruházás alaki előírásainak teljesítéséért felszámított díjak egyike sem tartozik a

12 – A fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Fantask és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja.

13 – A C-193/04. sz., Organon Portuguesa ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7271. o.), amelyben a Bíróság – alapokmánya 20. cikkének ötödik bekezdése alapján – a főtanácsnok indítványa nélkül hozza meg döntését.

69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának hatálya alá.

23. Végül szeretném megjegyezni a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának alkalmazhatóságáról, hogy nem releváns az a Land által hivatkozott tény, miszerint az átruházás közokiratba foglalásáért felszámított közjegyzői díj tekintetében nem minősül fizetésre kötelezett személynek a társaság, amelynek üzletrészeit át kívánják ruházni (ARKU Maschinenbau). Az a lényeges, hogy olyan díjat számítanak fel, amely alaki szempontból olyan ügylethez kötődik, amelyre az irányelv hatálya kiterjed, és gátolhatja a tőke szabad mozgását.

24. A következő kérdés, amelyet meg kell vitatni, hogy az üzletrészátruházást terhelő díj mentesülhet-e a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának tilalma alól – mint „értékpapírok átruházását" terhelő illeték az irányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében –, ahogyan azt a Land állította. E rendelkezés szerint „a 10. és 11. cikktől függetlenül" a tagállamok kivethetnek ilyen illetékeket átalánydíjas formában, vagy másként.

25. A Codan-ügyben hozott ítéletben [14] a Bíróságnak alkalma volt arra, hogy a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontját értelmezze az alapeljáráshoz hasonló esettel összefüggésben. A Codan-ügy abból adódott, hogy Dániában részvényátruházásra vetettek ki adót olyan esetben, ahol a részvényeket megszerző társaság az átruházott részvények értékének megfelelő összegben megemelte tőkéjét. A nemzeti bíróság által a Bíróság elé terjesztett kérdés az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjára összpontosított, amely az értékpapír-átruházásokra vonatkozik, függetlenül attól, hogy az e részvényeket kibocsátó társaság jogosult volt-e kereskedni az értéktőzsdén, és függetlenül attól, hogy e részvényátruházás az értéktőzsdén keresztül valósult meg, vagy közvetlenül a részvényt átruházó és az azt megszerző felek között. A nemzeti bíróság nem terjesztett elő kérdést a 69/335 irányelv 10. cikkének esetleges alkalmazhatóságára vonatkozóan, tekintettel arra, hogy az alapügyben részt vevő felek egyetértettek abban, hogy az ügylet az irányelv hatálya alá tartozik. Következésképpen a Bíróság a dán bíróság részéről előterjesztett pontos kérdésre adott választ, és nem foglalkozott kifejezetten sem a 12. cikk (1) bekezdése a) pontjának pontos hatályával, sem e rendelkezés és az irányelv 10. és 11. cikke közötti viszonnyal.

26. A 12. cikk és a 10. és 11. cikk közötti viszonyt az előbbi rendelkezés első szavai

14 – A C-236/97. sz. ügyben 1998. december 17-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-8679. o.).

határozzák meg, amelyek közvetlenül az utóbbi rendelkezésekre utalnak. Azonban úgy tűnik, hogy ennek kifejezése a 12. cikk különféle nyelvi változataiban eltér egymástól. Míg néhány nyelvi változat világosan kimondja azt, hogy a 12. cikk a 10. és 11. cikktől eltér („Par dérogation", „In Abweichung", „in deroga", „In afwijking", „Em derrogação"; „poiketen"), más nyelvi változatok olyan terminológiát használnak, amely azt sugallja, hogy a 12. cikk a 10. és 11. cikkel szemben kívánja meghatározni alkalmazási körét („Notwithstanding", „No obstante", „Uanset", „Utan hinder"). Ez jelentős különbség. Ha az irányelv 12. cikkét a 10. és 11. cikk alóli kivételnek kell tekinteni, akkor az azt jelentené, hogy az e rendelkezésben felsorolt illetékeket attól függetlenül lehet kivetni, hogy azok az utóbbi két rendelkezésben foglalt tilalom hatálya alá esnek. Ha ezzel szemben a 10. és 11. cikkel szemben kívánja meghatározni alkalmazási körét, az azt sugallná, hogy az érintett illetékek bármelyike vagy a 10. és 11. cikk, vagy a 12. cikk hatálya alá tartozhat.

27. Jól megalapozottak azok az elvek, amelyek a közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkoznak a nyelvi változatok eltérése esetén. Az egységes értelmezés szükségességét kiemelve a Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a nyelvi változatok eltérése esetén a kérdéses rendelkezést azon szabályozás célja és általános rendszere alapján kell értelmezni, amelynek részét képezi. [15]

28. Ami a 69/355 irányelv célját illeti, a Bíróság ismét a Codan-ügyben hozott ítéletben az irányelv preambulumekezdéseire hivatkozva emlékeztetett arra, hogy az „arra irányul [...], hogy előmozdítsa a tőke szabad mozgását, amely elengedhetetlenül szükséges az olyan gazdasági unió létrehozásához, amelynek jellemzői hasonlóak a belső piachoz. ami a tőke rendelkezésre bocsátását terhelő adókat illeti, e cél elérése a tagállamokban eddig hatályban lévő közvetett adók eltörlését, és azok helyett a közös piacon egyetlen alkalommal kivetett, valamennyi tagállamban azonos mértékű illeték alkalmazását feltételezi" [16]. Mint ahogyan ezen indítvány 16. pontjában rámutattam, az irányelv 10. cikke sokkal inkább annak biztosítására irányul, hogy a tőke rendelkezésre bocsátását terhelő más adók vagy illetékek bevezetésével ne hiúsítsák meg az egységes tőkeilletéket, akár szándékosan, akár nem.

29. Ezért mind a 69/335 irányelv céljának, mind a 10. cikk rendeltetésének az irányelv rendszerében meghatározónak kell lennie a tekintetben, hogy hogyan értelmezzük a

15 – Az előző lábjegyzetben hivatkozott Codan-ügyben hozott ítélet 26. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd a C-257/00. sz., Nani Givane és társai ügyben 2003. január 9-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-345. o.) 37. pontját is.

16 – A 14. lábjegyzetben hivatkozott Codan-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

12. cikket. Ezt a rendelkezést semmiképpen sem szabad úgy értelmezni, hogy az veszélyeztesse az irányelv hatékony érvényesülését, azaz az „effet utile"-t.

30. Ezt az érvelést követve nekem úgy tűnik, hogy amennyiben az irányelv 12. cikke alapján megengedjük olyan díj kiszabását, amelyet a vagyon rendelkezésre bocsátását terhelő közvetett adónak vagy illetéknek minősítettek a 10. cikk értelmében, ezzel a 12. cikket megfosztanánk céljától. Ennek oka az, hogy megítélésem szerint a 12. cikket nem lehet a 10. cikkben foglalt tilalom alóli kivételnek tekinteni. Inkább arról van szó, hogy előbbi meghatározza e rendelkezés hatályát olyan illetékfajták megállapítása útján, amelyek jellegük szerint általában nem akadályozzák a tőkeemelést.

31. Ezért tehát a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának fenti értelmezése fényében az irányelv 12. cikkének (1) bekezdése nem mentesíthet olyan, az ügyletek közokiratba foglalását terhelő illetékeket, amelyek gazdasági és jogi kapcsolatban vannak a tőketársaság tőkéjének rendelkezésre bocsátásával vagy tőkeemelésével. Az csak olyan üzletrész-átruházást terhelő illetékekre vonatkozhat, ahol nincs ilyen összefüggés. Amennyiben a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontját másképpen értelmeznénk, akkor ez a 69/335 irányelv által bevezetett egységes tőkeilleték rendszerének hatékony érvényesülését veszélyeztetné.

32. Végül figyelembe véve azt is, hogy ezt a szempontot a Bizottság említette, hozzátenném, hogy a kérdéses közjegyzői díjak sem mentesülhetnek a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján, amely a „díjak és hasonlók útján fizetendő illetékek" tekintetében az irányelv 10. és 11. cikke alóli kivételt ír elő. Megalapozott az, hogy „az irányelv 10. cikke által tiltott adók vagy illetékek és a jogszerűen kiszabható díjak és hasonló terhek útján fizetendő illetékek közötti megkülönböztetés arra utal, hogy az utóbbiak csak olyan ellenszolgáltatást foglalnak magukban, amelynek összegét a nyújtott szolgáltatás költsége alapján számítják ki. Kizárólag a 69/335 irányelv 10. cikkében rögzített tilalom hatálya alá eső adónak kell tekinteni az olyan ellenszolgáltatást, amelynek összege egyáltalán nem függ a szóban forgó szolgáltatás költségétől, vagy azt nem annak az ügyletnek a költségével összefüggésben számítják ki, amelynek az ellenértékét képezi, hanem az ezen ügylettel megbízott irodának az összes működési és beruházási költségével összefüggésben." [17]

17 – Lásd többek között a C-71/91. és C-178/91. sz., Ponente Carni és Cispadana Costruzioni egyesített ügyekben 1993. április 20-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-1915. o.) 41. és 42. pontját, a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Modelo-ügyben hozott ítélet 29. pontját, a C-206/99. sz. SONAE-ügyben 2001. június 21-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4679. o.) 32. pontját és a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Gründerzentrum-ügyben hozott ítélet 31. pontját.

V – Végkövetkeztetések

33. Az előzetes megfontolások alapján arra a következtetésre jutok, hogy a Landgericht Baden-Baden részéről feltett kérdések az alábbiak szerint válaszolandók meg:

„A tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 10. cikkének c) pontja tiltja a korlátolt felelősségű társaságban meglévő üzletrészek közjegyzői okiratba foglalt átruházását terhelő díjakat az alapeljáráséhoz hasonló körülmények között, azaz ahol a közjegyzők köztisztviselők, és a díjakat részben az őket alkalmazó közigazgatási hatóságnak kell megfizetni, és e díjakat hivatalos eljárása finanszírozására használja fel, valamint ahol az üzletrész-átruházás gazdaságilag és jogilag tőkeemeléshez kapcsolódik. Az ilyen díj nem tekinthető „értékpapírok átruházására" kivetett illetéknek a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében."