A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. június 28.*

A C-466/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem és kiegészítő előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Landgericht Baden-Baden (Németország) a Bírósághoz 2003. november 6-án és 2005. október 31-én érkezett, 2003. október 20-i és 2005. október 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH**

és

a **Land Baden-Württemberg**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök (előadó), K. Lenaerts, Juhász E., M. Ilešič és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnokok: L. A. Geelhoed, később V. Trstenjak,
hivatalvezetők: R. Grass hivatalvezető, később Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. november 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH képviseletében A. Feber és H. Sandweg Rechtsanwälte,

– a Land Baden-Württemberg képviseletében K. Ehmann, M. Steindorfner és F. Mauch, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005 június 16-i és 2007. március 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és annak kiegészítése 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) 10. és 12. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmek előterjesztésére az Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (a továbbiakban: Reiss társaság) és a Land Baden-Württemberg között azon közjegyzői díjak megfizetése tárgyában felmerült jogvita keretében került sor, amelyeket valamely korlátolt felelősségű társaság üzletrészeinek a Reiss társaság javára történt átruházása közokiratba foglalásáért számítottak fel, amely átruházást vagyoni hozzájárulásként teljesítettek az utóbbi társaság törzstőkéjének megemelése érdekében.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A 69/335 irányelv első és második preambulumbekezdéséből következik, hogy az irányelv célja a tőke szabad mozgásának előmozdítása, amely alapvető szabadság nélkülözhetetlen a belső piac megteremtéséhez. Ennek keretében az irányelv célul tűzi ki a tőkeemelés, illetve ennek körében a tagok, illetve részvényesek által a tőketársaság részére teljesített 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.

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

7 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).

8 Az irányelv 10. cikkének c) pontja szerint a tőkeilletéktől eltekintve a tagállamok semmilyen formában nem vethetnek ki adót a nyereségszerzési céllal működő társaságokra, egyesületekre vagy jogi személyekre a nyilvántartásba vétel vagy más alaki követelmény tekintetében, amely a nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy tevékenysége folytatásának a jogi formából következő előfeltétele.

9 Mindazonáltal a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) és e) pontja szerint:

„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];

[...]".

10 Az értékpapírok átruházását terhelő adókat illetően a Bizottságnak a 69/335 irányelv elfogadását megelőző 1964. december 14-i javaslatához [COM(64) 526 végleges] fűzött indokolása a következőképpen fogalmaz:

„A [tőkemozgásokra kivetett közvetett] adók között megkülönböztethetőek egyrészről azok, amelyek a tőkegyűjtést terhelik, másrészről azok, amelyek az értékpapír-ügyleteket terhelik. A jelen irányelvtervezet a tőkegyűjtést terhelő adókra vonatkozik, amely kategóriába a társaságok saját tőkéjére kiróható tőkeilleték, a nemzeti értékpapírokra kivetett adó, a külföldi értékpapíroknak a nemzeti piacon történő bevezetésére vagy kibocsátására kivetett adó és egyéb, hasonló jellegű közvetett adók tartoznak. Ami az értékpapírügyleteket terhelő közvetett adókat illeti,

mint amilyenek a tőzsdei ügyleteket terhelő adók, ezek egy későbbi irányelvtervezet tárgyát képezik. Így a javaslat ezekre nem vonatkozik."

A nemzeti szabályozás

11 Az korlátolt felelősségű társaságokról szóló, 1892. április 20-i német törvény (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) (RGBl. 1892. I., 477. o.; a továbbiakban: GmbH-Gesetz) alapügy idején irányadó szövege 15. §-ának (3) bekezdése szerint az üzletrészek társasági tagok általi átruházásáról szóló szerződést közjegyzői okiratba kell foglalni.

12 A közjegyzők által érvényesített díj mértékét az eljárások költségeiről szóló, 1957. július 26-i szövetségi törvénynek (Kostenordnung) (BGBl. 1957. I., 960. o.; a továbbiakban: Kostenordung) az alapügyben irányadó szövege állapítja meg.

13 A Kostenordung 32. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy az 1 000 euróig terjedő ügyleteknél az általános illeték 10 euró. Ezen általános illeték:

– az 5 000 euróig terjedő ügyletek esetében minden további 1 000 eurónként 8 euróval,

– az 50 000 euróig terjedő ügyletek esetében minden további 3 000 eurónként 6 euróval,

– az 5 000 000 euróig terjedő ügyletek esetében minden további 10 000 eurónként 15 euróval,

– a 25 000 000 euróig terjedő ügyletek esetében minden további 25 000 eurónként 16 euróval,

– az 50 000 000 euróig terjedő ügyletek esetében minden további 50 000 eurónként 11 euróval,

– a több mint 50 000 000 euróig terjedő ügyletek esetében minden további 250 000 eurónként 7 euróval növekszik.

14 A Kostenordung 36. §-ának (2) bekezdése értelmében „a szerződések közokiratba foglalásáért az általános illeték kétszeresét szabják ki".

15 Land Baden-Württembergben a köztisztviselő közjegyzők és a Staatskasse államkincstár közötti belső kapcsolatot különösen a bíróságok finanszírozásáról szóló, 1993. január 15-i tartományi törvény (Landesjustizkostengesetz) (GBl. 110. o., a továbbiakban: Landesjustizkostengesetz) szabályozza részletesen.

16 E törvény eredetileg azt írta elő, hogy az Oberlandesgericht Karlsruhe illetékessége alá tartozó területen tevékenykedő köztisztviselő közjegyzők nem közvetlen hitelezői a közokirat kiállításáért felszámított díjaknak, mivel e díjak közvetlenül a Landot illetik. A köztisztviselő közjegyzők tisztviselői díjazásban részesülnek, amelyhez egy változó összeg járul, amely az általuk beszedett díjak egy részének felel meg. Így például a GmbH-Gesetz 15. §-ának (3) bekezdésében említett szerződések közokiratba foglalásért beszedett díjak tekintetében e díjak összegének 50%-ára voltak jogosultak.

17 E rendszert 2002. június 1-jén visszamenőleges hatállyal módosította a 2005. július 28-i törvény (GBl. 12. sz., 2005. augusztus 5., 580. o.).

18 Így a módosított Landesjustizkostengesetz 10. §-a értelmében:

„(1) A közjegyzők tevékenységéért járó díjak és költségek az államkincstárt illetik.

(2) A költségmentes igazságszolgáltatásról szóló tartományi törvény [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)] 3. §-a (1) bekezdésének értelmében a tevékenységükért járó díjaknak és költségeknek, valamint a Kostenordung 154a. §-a szerint az esetleges kamatoknak a közjegyzők a hitelezői. [...]

(3) A közjegyzők a köztisztviselők díjazásáról szóló tartományi törvény [(Landesbesoldungsgesetz)] értelmében őket illető illetményen felül [...] részesülnek a (2) bekezdés első mondata szerinti díjakból, költségekből és kamatokból."

19 A módosított Landesjustizkostengesetz 11. §-ának (1) bekezdése szerint az államkincstár elméletileg legfeljebb 15%-át kapja meg azon díjaknak, amelyeket a Land köztisztviselő közjegyzői az aktusoknak a társasági jog kógens rendelkezései alapján történő közokiratba foglalásáért beszednek.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A Reiss társaság 2002. július 30-án arról határozott, hogy nem pénzbeli vagyoni hozzájárulással 100 000 euróra emeli jegyzett tőkéjét. E célból A. Reiss, e társaság egyedüli tagja, 2002. július 30-án (az Oberlandesgericht Karlsruhe illetékessége alá tartozó területen tevékenykedő köztisztviselő közjegyző által kiállított) közokiratban a Reiss társaságra ruházta egy másik korlátolt felelősségű társaságban – Arku Maschinenbau GmbH (a továbbiakban: Arku társaság) – meglévő egyedüli üzletrészét.

21 A Reiss társaság jegyzett tőkéjének megemelését 2002. november 4-én jegyezték be az Amtsgericht Baden-Badennél vezetett cégnyilvántartásba. Más illetékek mellett az illetékek beszedésével megbízott köztisztviselő az Arku társaságban meglévő egyedüli üzletrész átruházásának közokiratba foglalásáért 11 424 euró összeget kitevő közjegyzői díj megfizetését követelete a Reiss társaságtól. Ezen összeget 3 763 443,90 eurót kitevő ügyletérték alapján számították.

22 A Reiss társaság keresetet nyújtott be, amelyben a közösségi jog alapján kifogásolta e követelés megalapozottságát.

23 Mivel az Amtsgericht Baden-Baden elutasította a keresetet, a Reiss társaság fellebbezést nyújtott be az utóbbi határozata ellen.

24 Ilyen körülmények között a Landgericht Baden-Baden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Kiterjed-e a [69/335] irányelv 10. cikkének c) pontja a korlátolt felelősségű társaságban meglévő üzletrészek közjegyzői okiratba foglalt átruházását terhelő díjakra?"

25 Az ügy vizsgálata után a Bíróság először úgy határozott, hogy eljárási szabályzata 104. cikkének 3. §-a alapján indokolt végzésben hozza meg döntését. Mindazonáltal a Land Baden-Württemberg azon kifogásait követően, miszerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz egyes szempontjai nem vezethetők le egyértelműen az ítélkezési gyakorlatból, újból megfontolta ezt a kérdést, és úgy határozott, hogy ítéletet hoz az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában.

26 2005. október 10-i határozatát követően a Landgericht Baden-Baden a 2005. július 28-i törvénnyel történt törvénymódosítás figyelembevétele érdekében kiegészítő kérdést utalt a Bíróság elé.

„A 69/335 irányelv értelmében elvesztik-e adójellegüket a közjegyzői díjak, amennyiben az állam kifejezetten lemond a jogi aktus révén őt megillető részről, és következésképpen magának a köztisztviselő közjegyzőnek engedi át a díjakat – a költségekért felszámított 15%-os átalányösszeg levonását követően –, miközben a közjegyző továbbra is az igazgatási szervezet keretében végzi tevékenységét, és az állam részesíti közszolgálati díjazásban?"

27 A Reiss társaság a Bíróság Hivatalához 2007. március 16-án érkezett kérelmével kérte a Bíróságtól a szóbeli szakasz újbóli megnyitását az eljárási szabályzat 61. cikkének alkalmazásában, hogy meghatározza az eljárási szabályzat 45. és azt követő cikkei szerinti bizonyítási eszközöket annak érdekében, hogy bizonyítsa a Trstenjak főtanácsnok indítványának 50. pontjában említett tényeket.

A szóbeli szakasz újbóli megnyitására és a bizonyítási eszközök meghatározására irányuló kérelmekről

28 A Reiss társaság a szóbeli szakasz újbóli megnyitását kéri annak érdekében, hogy megvizsgálják Trstenjak főtanácsnok azon megállapításait, amelyeket a gazdasági kockázat és a köztisztviselő közjegyzők felelőssége tekintetében tett az indítványában.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság hivatalból, a főtanácsnok javaslatára vagy a felek kérelmére eljárási szabályzatának 61. cikkével összhangban elrendelheti a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, ha úgy ítéli meg, hogy nem kapott elegendő felvilágosítást, vagy az ügyet olyan érv alapján kell eldöntenie, amelyet a felek nem vitattak meg (lásd a C-309/99. sz., Wouters és társai ügyben 2002. február 19-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-1577. o.] 42. pontját és a C-210/03. sz., Swedish Match ügyben 2004. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-11893. o.] 25. pontját).

30 A jelen ügyben azonban a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően úgy véli, hogy a rendelkezésére áll a feltett kérdések megválaszolásához szükséges valamennyi információ. Következésképpen a szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelmet el kell utasítani.

31 E körülmények között a bizonyítási eszközök meghatározására irányuló kérelmet is el kell utasítani.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

32 A kérdésekkel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy a 69/335 irányelvvel ellentétes-e az, hogy közjegyzői díjat számítanak fel a valamely társaságban meglévő üzletrészek tőkeemelés céljából vagyoni hozzájárulásként másik tőketársaságra való átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért az olyan rendszerben, ahol a közjegyzők köztisztviselők, illetve a díjak – legalábbis egy részük – a közkiadások fedezése érdekében az államot illetik.

Az elfogadhatóságról

33 Fenntartva, hogy az első kérdésre nemleges választ kell adni, tudniillik, hogy az alapügyben szereplő díjak nem tartoznak a 69/335 irányelv, és különösen annak 10. cikke c) pontjának hatálya alá, a Land Baden-Württemberg kormánya úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak valójában nem szükséges, hogy választ kapjon a kiegészítő kérdésre, így az elfogadhatatlan.

34 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elutasítása csak abban az esetben lehetséges, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen össze-

függésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen a C-344/04. sz., IATA és ELFAA ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-403. o.] 24. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 Márpedig az alapügyben nem ez a helyzet. Nem nyilvánvaló ugyanis, hogy az érintett díjak nem tartoznak a 69/335 irányelv hatálya alá, és hogy a kiegészítő kérdés nem függ össze az alapeljárás tárgyával.

36 Annak eldöntése, hogy a szóban forgó díjak a 69/335 irányelv hatálya alá tartoznak-e, nem elfogadhatóság kérdése, hanem az ügy érdemével kapcsolatos, így ennek megfelelően kell vizsgálni.

37 Következésképpen választ kell adni a kiegészítő kérdésre.

Az ügy érdeméről

38 Először is meg kell vizsgálni, hogy a 69/335 irányelv értelmében „adónak" minősülnek-e az alapügyben szereplő díjak, valamint hogy e díjak a 69/335 irányelv 10. cikkének tilalma alá tartoznak-e, és végezetül, hogy adott esetben esetleg vonatkozik-e rájuk a 12. cikkben foglalt rendelkezések valamelyike.

A 69/335 irányelv szerinti „adó"-nak való minősülésről

39 Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy tekintettel a 69/335 irányelv célkitűzéseire, az „adó" ezen irányelv szerinti fogalmát elméletileg tágan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben a C-426/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2002. március 19-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2793. o.] 25 pontját és a C-22/03. sz., Optiver és társai ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005, I-1839. o.] 30. és 31. pontját).

40 Az ítélkezési gyakorlat szerint a 69/335 irányelv értelmében a közjegyzői díjak akkor minősülnek adónak, ha a köztisztviselőként eljáró közjegyzők az azon irányelv hatálya alá tartozó jogügylet tekintetében szabják azokat ki, és legalább egy részük az államhoz folyik be a közkiadások fedezésére (lásd ebben az értelemben a C-264/00. sz. Gründerzentrum-ügyben 2002. március 21-én hozott végzés [EBHT 2002., I-3333. o.] 27. pontját; a C-165/03. sz. Längst-ügyben 2005. június 30-án hozott végzés [EBHT 2005., I-5637. o.] 37. pontját és a C-193/04. sz., Organon Portuguesa ügyben 2006. szeptember 7-én hozott végzés [EBHT 2006., I-7271. o.] 17. pontját).

41 Az alapügyben szereplő díjakat illetően emlékeztetni kell, hogy a Bíróság már korábban úgy ítélte, hogy az Oberlandesgericht Karlsruhe – amelyhez az Amtsgericht Baden-Baden tartozik – területén korábban hatályos rendszerben teljesülnek ezek a feltételek, amennyiben a közjegyzők köztisztviselőként járnak el, és a közokirat kiállításáért felszámított díjak egy része az államhoz folyik be, amely e bevételeket saját feladatai finanszírozására fordítja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Gründerzentrum-ügyben hozott végzés 28. pontját).

42 Márpedig nem tűnik úgy, hogy e rendszer 2005. július 28-i törvénnyel történt módosításai olyan jellegűek, hogy eltérő következtetés levonását indokolják az alapügyben.

43 Egyrész ugyanis a közjegyzők továbbra is az állam foglalkoztatásában álló köztisztviselők. Másrészt a szóban forgó díjak egy részét kötelesek az államnak juttatni. E törvény kifejezetten tisztázza továbbá, hogy a közjegyzők tevékenységéért járó díjak és költségek az államkincstárt illetik.

44 E megállapítást nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy az Oberlandesgericht Karlsruhe illetékessége alá tartozó területen tevékenykedő köztisztviselő közjegyzők a 2005. július 28-i törvény hatálybalépése óta maguk e szóban forgó díjak hitelezői, és az államnak juttatott rész viszonylag csekély, azaz e díjak összegének 15%-a.

45 Egyrészt a Modelo-ügyben (ún. „Modelo I"-ügy) 1999. szeptember 29-én hozott ítélet (a C-56/98. sz. ítélet [EBHT 1999., I-6427. o.] 19. és 23. pontja), a Modelo-ügyben (ún. „Modelo II"-ügy) 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (C-19/99. sz. ítélet [EBHT 2000., I-7213. o.] 19. és 23. pontja), valamint a fent hivatkozott Längst-ügyben és a fent hivatkozott Organon Portuguesa ügyben hozott végzés (lásd a 41-43. pontot, illetve a 11. és 17. pontot) alapjául szolgáló ügyekben a szóban forgó díjakat először szintén köztisztviselő közjegyzők szedték be, és a díjak második lépésként kerültek az államhoz.

46 Másrészt ugyanezen ügyekben, valamint a fent hivatkozott Gründerzentrum-ügyben hozott végzés alapjául szolgáló ügyben a szóban forgó díjakat a 69/335 irányelv értelmében az államnak juttatott összeg részarányától függetlenül adónak minősítették. Amennyiben ugyanis a fent hivatkozott Längst-ügyben hozott ítéletben leírt tényállásból az következik, hogy az államhoz a díjak körülbelül 66%-a folyt be, a szóban forgó minősítés szempontjából a Bíróság nem értékelte e körülményt irányadóként. Ugyanígy a fent hivatkozott ítéletek közül egyik sem részletezi az államnak juttatott összeget. Következésképpen a köztisztviselő közjegyző által az államnak juttatott pontos összeg részaránya *a priori* nem befolyásolja a díjak „adóként" való minősítését.

47 A fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik tehát, hogy a 69/335 irányelv értelmében adónak minősülnek az alapügyben szereplő díjak.

A tőkeilletékhez hasonló adók tilalma [a 69/335 irányelv 10 cikkének c) pontja]

48 Előzetesen emlékeztetni kell, hogy a 69/335 irányelv 10. cikke ugyanezen irányelv utolsó preambulumbekezdésével összhangban értelmezve tiltja a tőkeilletékkel azonos jellemzőkkel rendelkező adókat (lásd különösen a C-71/91. és a C-178/91. sz., Ponente Carni és Cispadana Costruzioni egyesített ügyekben 1993. április 20-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-1915. o.] 29. pontját és a C-2/94. sz., Denkavit Internationaal és társai ügyben 1996. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1996.,I-2827. o.] 23. pontját).

49 Így a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja azokra az adókra és illetékekre vonatkozik, amelyeket a társaságra a jogi forma alapján a nyilvántartásba vétel vagy a tevékenység gyakorlásának megkezdése előtti más alaki követelmény tekintetében vetnek ki.

50 Ez a tilalom az ezen irányelv 4. cikkében szereplő esetekre vonatkozó 10. cikk a) és b) pontja szerinti tilalmakhoz csatlakozik, és az a tény indokolja, hogy habár a szóban forgó díjak nem magát a tőkehozzájárulást terhelik, azokat mégis a társaság jogi formájával, tehát a tőkeemeléshez alkalmazott eszközzel összefüggő alaki követelmények kapcsán szedik be, és így fenntartásuk az említett irányelv célkitűzéseinek elérését is veszélyeztetheti (lásd ebben az értelemben a C-264/04. sz., Badischer Winzerkeller ügyben 2006. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-5275. o.] 19. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

51 A Bíróság ez alapján arra a következtetésre jutott, hogy a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontját elméletileg tágan kell értelmezni, azaz nemcsak a tőketársaság tevékenysége gyakorlásának megkezdése előtti, hanem az e társaság tevékenységének gyakorlásához, illetve folytatásához szükséges alaki követelményekre is vonatkozik (lásd ebben az értelemben a C-188/95. sz., Fantask és társai ügyben 1997. december 2-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-6783. o.] 22. pontját; a C-347/96. sz. Solred-ügyben 1998. március 5-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-937. o.] 22. pontját és a fent hivatkozott Badischer Winzerkeller ügyben hozott ítélet 25. pontját).

52 E tekintetben a Bíróság már több alkalommal is megállapította, hogy ha a tőketársaság által végrehajtott ügyletnek, mint például tőkeemelésének, alapító okirata módosításának vagy egyesülést követő ingatlanszerzésének a nemzeti jog szerint kötelezően jogi alaki követelmény tárgyát kell képeznie, ez az alaki követelmény feltétele annak, hogy e társaság a tevékenységét gyakorolja, illetve folytassa (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Badischer Winzerkeller ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

53 Így a Bíróság például a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja értelmében jogellenesnek ítélte az új társaság nyilvántartásba vételéért (a fent hivatkozott Ponente Carni és Cispadana Costruzioni ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontja, valamint a Fantask és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja), új társaság alapításának közokiratba foglalásáért (a fent hivatkozott Gründerzentrum-ügyben hozott végzés 30. pontja), a tőkeemelés nyilvántartásba vételéért (a fent hivatkozott Fantask és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja; a C-134/99. sz. IGI-ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7717. o.] 25. pontja és a C-206/99. sz. SONAE-ügyben 2001. június 21-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4679] 31. pontja), a jegyzett tőke emelésének közokiratba foglalásáért (a fent hivatkozott Modelo I-ügyben hozott ítélet 26. pontja), valamint a jegyzett tőkéhez való további hozzájárulás közokiratba foglalásáért (a fent hivatkozott Solred-ügyben hozott ítélet 23. pontja) kivetett adókat.

54 Az alapügyben, amint azt Geelhoed főtanácsnok is kiemelte indítványának 20–21. pontjában, a szóban forgó díjakat a valamely társaság (Arku) üzletrésze átruházásának közokiratba foglalásáért számították fel, amely átruházást nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként teljesítettek valamely tőketársaság (a Reiss társaság) törzstőkéjének megemelése érdekében. A szóban forgó közokiratba

foglalás tehát olyan jogügyletet bizonyít, amelytől valamely tőketársaság tőkeemelése függ. Mivel a német jog szerint az ilyen üzletrészátruházásra irányuló jogügyleteket közokiratba kell foglalni, e közokiratba foglalást a szóban forgó tőketársaság (Reiss társaság) tevékenységének gyakorlásához, illetve folytatásához szükséges alaki követelménynek kell tekinteni. A szóban forgó közokiratba foglalás tehát előzetes alaki követelmény, amely a tőketársasággal szemben jogi formája alapján áll fenn.

55 Következésképpen az alapügyben szereplő díjak a 69/335 irányelv 10. cikke c) pontjának hatálya alá tartoznak, így kiszabásuk elméletileg tilos.

56 Még azt kell tehát megvizsgálni, hogy nem tartoznak-e e díjak a 69/335 irányelv 12. cikkében foglalt valamely rendelkezés hatálya alá.

Az értékpapírok átruházására kivetett illetékekre vonatkozó rendelkezésekről [a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja]

57 A 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja pontosítja, hogy a tagállamok maguk döntenek arról, hogy kivetnek-e illetéket az értékpapírok átruházására.

58 Márpedig a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja korlátozza az ugyanezen irányelv 10. és 11. cikkében foglalt tilalmakat, ezért megszorítóan kell értelmezni, és nem érthető úgy, hogy az más adóra is kiterjed, mint a szó szoros értelmében vett „értékpapírok átruházására kivetett illetékekre".

59 Következésképpen, mivel az alapügyben szereplő díjak nem az értékpapírok átruházására kivetett illetékeknek, hanem ezzel ellentétben a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontja alá tartozó közjegyzői díjaknak minősülnek, nem tartoznak a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja hatálya alá.

A díjjellegű illetékekre vonatkozó eltérésről [a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének e) pontja]

60 A 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint a tagállamok kivethetnek díjjellegű illetékeket.

61 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a „díjjellegű illetékek" valamely nyújtott szolgáltatás ellenszolgáltatásaként járó illetékek (lásd ebben az értelemben C-426/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2002. március 19-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2793. o.] 36. pontját).

62 Ennélfogva, amint azt Geelhoed főtanácsnok is megállapította indítványa 32. pontjában, a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdése e) pontjának értelmében csak azon ellenszolgáltatások minősülnek „díjjellegű illetékek"-nek, amelyek összegét a nyújtott szolgáltatás költsége alapján számítják ki. Az ugyanezen irányelv 10. és 11. cikkében rögzített tilalom hatálya alá eső adónak kell azonban 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 igazgatási szervezet összes működési és beruházási költségével összefüggésben (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Ponente Carni és Cispadana Costruzioni ügyben hozott ítélet 41. és 42. ponját, valamint a fent hivatkozott Gründerzentrum-ügyben hozott végzés 31. pontját).

63 Így az olyan illeték, amelynek összege a mögöttes gazdasági ügylettől függ, és amely ezen érték arányában közvetlenül és korlátlanul emelkedik, természeténél fogva nem minősül „díjjellegű illeték"-nek a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében. Még ha az igazgatási szolgáltatás összetettsége és a mögöttes gazdasági ügylet értéke adott esetben össze is függ, az illeték összege általában nem függ az igazgatásra ténylegesen háruló költségektől (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Modelo I-ügyben hozott ítélet 30. pontját és a fent hivatkozott IGI-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

64 A szóban forgó díjak összege az alapügyben az átruházott üzletrészek, tehát a mögöttes gazdasági ügylet értékével egyenes arányban nő. Emellett, mivel e díjak tekintetében nem határoztak meg felső határt, teljes összegük olyan jelentős is lehet, hogy a német kormány meg sem védte azon a címen, hogy megfelel a nyújtott szolgáltatás költségének.

65 E körülmények között az említett díjak nem rendelkeznek a 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében vett díj jellemzőivel.

66 A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válasz az, hogy a 69/335 irányelv 10. cikkének c) pontjával ellentétes az, hogy közjegyzői díjat számítanak fel a valamely társaságban meglévő üzletrészek tőkeemelés céljából vagyoni hozzájárulásként másik tőketársaságra való átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért az olyan rendszerben, ahol a közjegyzők köztisztviselők, illetve a díjak – legalábbis egy részük – a közkiadások fedezése érdekében az államot illetik.

A költségekről

67 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:

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 10. cikkének c) pontjával ellentétes az, hogy közjegyzői díjat számítanak fel a valamely társaságban meglévő üzletrészek tőkeemelés céljából vagyoni hozzájárulásként másik tőketársaságra való átruházásának közjegyzői okiratba foglalásáért az olyan rendszerben, ahol a közjegyzők köztisztviselők, illetve a díjak – legalábbis egy részük – a közkiadások fedezése érdekében az államot illetik.

Aláírások