A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2009. november 12. *

A C-441/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2008. október 7-én érkezett, 2008. július 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Elektrownia Pątnów II sp. zoo**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot a negyedik tanács elnöke, a hatodik tanács elnökeként eljárva (előadó), K. Schiemann és P. Kūris bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. szeptember 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Elektrownia Pątnów II sp. zoo képviseletében N. Półtorak radca prawny,

– a lengyel kormány képviseletében M. Dowgielewicz, A. Rutkowska és A. Kraińska, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága 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 a Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmánnyal (HL L 236., 33. o.) módosított, a tőkeemelést 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) 5. cikke (3) bekezdése második francia bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az Elektrownia Pątnów II sp. Zoo (a továbbiakban: Elektrownia Pątnów) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (a poznański adóhatóság igazgatója) között, a tőkefelhalmozásra irányuló ügyletek megadóztatására vonatkozó lengyel törvény alkalmazása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi jog

3 A 69/335 irányelv 1. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a 2–9. cikk rendelkezéseinek megfelelően összehangolt mértékű illetéket vessenek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkékre, más néven a „tőkeilletékekre”.

4 A 69/335 irányelv 3. cikke meghatározza a „tőketársaság” fogalmát. Lengyelország tekintetében ide sorolandók különösen a lengyel jog szerint létrehozott gazdasági társaságok a következő elnevezéssel: „spółka akcyjna” (részvénytársaság) és „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” (korlátolt felelősségű társaság).

5 Az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja a tőkeilleték-köteles ügyletek között sorolja fel „egy tőketársaság tőkéjének emelés[ét] bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással;”.

6 E 4. cikk (2) bekezdésének c) pontja kimondja:

„(2) Továbbra is a tőkeilleték alá tartoznak a következő ügyletek, amennyiben 1984. július 1-jén 1%-os mértékkel adóztak:

[…]

c) tőketársaság tőkeemelése a nyereség, az általános vagy céltartalékok tőkésítése útján;”.

7 A 69/335 irányelv 5. cikke meghatározza a tőkeilleték alapját. Annak (1) bekezdése értelmében:

„Az illetéket kivetik

a) egy tőketársaság létrehozásának, tőkéje vagy vagyona emelésének esetén a 4. cikk (1) bekezdésének a), c) és d) pontjában említettek szerint: 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. […]

[…]

e) a 4. cikk (2) bekezdésének c) és d) pontjában említett esetekben: a felvett hitel névértéke után.”

8 Ezen irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(3) Tőkeemelés esetén a tőkeilleték felszámítása alapjául szolgáló összeg nem foglalhatja magában a következőket:

[…]

– a tőketársaság által felvett hitelek összege, amelyeket társasági részvényekké [helyesen részesedésekké] alakítottak át, és amelyeket már a tőkeilleték alá vetettek.”

9 A fent említett irányelv 10. cikke kifejti:

„A tőkeilletéktől eltekintve, a tagállamok nem számíthatnak fel semmilyen adót vagy illetéket a nyereségszerzési céllal működő társaságoknak, egyesületeknek vagy jogi személyeknek:

a) a 4. cikkben említett ügyletek tekintetében;

b) a 4. cikkben említett ügyletek keretében a hozzájárulások, hitelek vagy szolgáltatások teljesítése tekintetében;

[…]”

A nemzeti szabályozás

A Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozását megelőzően alkalmazandó szabályozás

10 A 2000. szeptember 9-i polgári jogi ügyletek után fizetendő adóról szóló törvény (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych; a továbbiakban: Pcc-törvény) 1. cikke értelmében:

„(1) Adókötelesek:

1. a következő polgári jogi ügyletek:

[…]

k) társasági szerződések (alapító okiratok)

2. Az 1. pontban megnevezett szerződések módosításai, amennyiben a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó alapjának növelését eredményezik,

[…]

(3) Társasági szerződés esetében szerződésmódosításnak minősül:

[…]

4. a tagok (részvényesek) társaság felé teljesített pótbefizetései, társaságnak nyújtott hitelei, továbbá a tagok (részvényesek) vagyontárgyainak vagy vagyoni értékű jogainak a társaság részére történő átengedése ellenérték nélküli használatra.”

11 A Pcc-törvény 4. cikkének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„4. A polgári jogi ügyletek utáni adó tekintetében adókötelezettség terheli:

1. a polgári jogi ügyletek feleit […].”

12 E törvény 5. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A (2) bekezdés sérelme nélkül, egyetemleges adófizetési kötelezettség terheli a polgári jogi ügyletekben félként eljáró természetes személyeket, jogi személyeket és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteket […].”

13 A fent említett törvény 6. cikke (1) bekezdése (8) pontjának d) alpontja értelmében az adó alapján képezi:

„tag vagy részvényes által nyújtott hitel esetében – a hitel összege vagy értéke.”

14 A 2003. december 19-i a polgári jogi ügyletek után fizetendő adóról szóló lengyel törvényt módosító törvény (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) 2. cikkének megfelelően:

„Azon polgári jogi ügyletekre, amelyek a jelen törvény hatálybalépését megelőzően keletkeztettek adófizetési kötelezettséget, továbbra is a korábbi rendelkezéseket kell alkalmazni.”

A Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásától 2006. december 31-ig alkalmazandó szabályozás

15 A 2003. december 19-i törvénnyel módosított Pcc-törvény (a továbbiakban: módosított Pcc-törvény) 1. cikke értelmében:

„(1) Adókötelesek:

1. a következő polgári jogi ügyletek:

[…]

k) társasági szerződések (alapító okiratok),

2. Az 1. pontban megnevezett szerződések módosításai, amennyiben a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó alapjának növelését eredményezik […]

(3) Társasági szerződés esetében szerződésmódosításnak minősül:

[…]

2. tőketársaság esetében – olyan vagyoni hozzájárulás teljesítése vagy a vagyoni hozzájárulás mértékének emelése, amelynek értéke a társaság jegyzett tőkéjének növekedéséhez vezet, valamint a pótbefizetések […].”

16 A módosított Pcc-törvény 1a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény értelmében:

[…]

2. tőketársaságnak minősül: a korlátolt felelősségű társaság, illetve a részvénytársaság […].”

17 E törvény 3. cikke értelmében:

„(1) Az adókötelezettség:

[…]

2. a jogi személyiséggel rendelkező társaság tőkeemelésről döntő határozata meghozatalának időpontjában keletkezik.”

18 A fent említett törvény 4. cikke alapján:

„A polgári jogi ügyletek utáni adó tekintetében adókötelezettség terheli:

[…]

2. a jogi személyiséggel rendelkező társaságot – a jegyzett-tőkeemelés esetében.”

19 Ugyanezen törvény 6. cikke értelmében:

„(1) Az adó alapját képezi:

[…]

8) a társasági szerződésnél:

[…]

b) szerződésmódosítás esetében – a társaság vagyonát gyarapító hozzájárulások értéke, vagy az az összeg, amivel a jegyzett tőkét megemelik.

[…].”

20 A módosított Pcc-törvény 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az alkalmazandó adókulcsok a következők:

[…]

9) a társasági szerződésekre: 0,5%.”

21 A fent említett törvény 9. cikke értelmében:

„A következő polgári jogi ügyletek mentesek az adó alól:

[…]

10) azok a hitelek, amelyeket

[…]

h) a tőketársaságnak valamely tag (részvényes) nyújt.”

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

22 Az Elektrownia Pątnów a Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (a továbbiakban: anyavállalat) leányvállalata. Az anyavállalat 2002 és 2004 között több alkalommal nyújtott hitelt az Elektrowni Pątnów részére. Az akkor hatályos lengyel törvénynek megfelelően az Elektrowni Pątnów megfizette a polgári jogi ügyletek után fizetendő adót az általa felvett hitelek tekintetében.

23 Egy 2005. július 25-i megállapodás útján az anyavállalat olyan egyezményt kötött az Elektrownia Pątnów-val, amely előírta az anyavállalatot hitelnyújtás címén megillető követeléseknek az Elektrownia Pątnów részére való átruházását, az Elektrownia Pątnów-beli részesedés megszerzése fejében.

24 E beszámítás az Elektrownia Pątnów anyavállalattal szembeni követelésének megszűnését és a leányvállalat jegyzett tőkéjének megemelését eredményezte.

25 Ezenkívül az anyavállalat vállalta a fent említett részesedések névértékének összességében olyan összeggel való megemelését, amely az Elektrownia Pątnów-val szembeni követelései összegének felel meg.

26 Az Elektrownia Pątnów jegyzett tőkéjének megemelése, amelyről e társaság taggyűlése egy 2005. július 27-én elfogadott határozatában döntött, a lengyel törvény szerint a társasági szerződés módosításának minősült. A lengyel jogszabályoknak megfelelően ez az ügylet a polgári jogi ügyletek utáni adófizetési kötelezettség alá esik.

27 Az Elektrownia Pątnów panaszt nyújtott be az adóhatósághoz azzal az indokkal, hogy a tőkeilletéket kétszeresen vetették ki rá a hitel tőkévé való átalakítása tekintetében, ami ellentétes a Lengyel Köztársaságban 2004. május 1-jén, azaz a tagállam Európai Unióhoz való csatlakozását követően hatályba lépett 69/335 irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdésével.

28 Panasza elutasítását követően az Elektrownia Pątnów közigazgatási bírósághoz fordult. Ez utóbbi elutasította keresetét. Az Elektrownia Pątnów ekkor felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Figyelembe kell-e venniük az adóhatóságoknak a közösségi jog (különösen a 69/335 […] irányelv előírásai) fényében a tőkefelhalmozást terhelő tőkeilleték megállapítása során azokat az ügyleteket, amelyek ugyanazt a tőketételt érintik, és amelyekre Lengyelország Európai Unióhoz történő csatlakozása előtt tőkeilletéket vetettek ki?

A különösen a 69/335 […] irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdésében előírt eljárás alkalmazandó-e akkor, ha a tőketársaság által nyújtott hitel tőkésítése az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének c) pontjában említett módon

a csatlakozás után történik, és a hitelre már előzetesen, a csatlakozásig érvényes nemzeti jog alapján a [Pcc]-törvényben lefektetett elvek szerint adót vetettek ki?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

29 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 69/335 irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdésében meghatározott tilalmat, amely szerint tőkeemelés esetén a tőkeilleték felszámítása alapjául szolgáló összeg kiszámításánál nem vehető figyelembe a tőketársaság által felvett azon hitelek összege, amelyeket társasági részesedésekké alakítottak át, és amelyekre már tőkeilletéket vetettek ki, alkalmazandó-e abban az esetben, ha a tőketársaságnak nyújtott hitel tőketársaságban fennálló társasági részesedéssé való átalakítása a tagállam Európai Unióhoz való csatlakozását követően történt, míg ezen hitelek nyújtására már a csatlakozást megelőzően sor került, és azok az akkor hatályos nemzeti jog alapján adókötelesnek minősültek.

30 Az e kérdésére adandó válasz érdekében a 69/335 irányelv értelmezését és alkalmazását illetően figyelembe kell venni azon államok különleges helyzetét, amelyek – mint a Lengyel Köztársaság – 2004. május 1-jével csatlakoztak az Európai Unióhoz (lásd ebben az értelemben a C-366/05. sz. Optimus–Telecomunicações-ügyben 2007. június 21-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4985. o.] 25. pontját).

31 E megállapításból az következik, hogy a 69/335 irányelv ezen időpont előtt nem volt alkalmazható ezen államban. A lengyel jogban ezen időpontot megelőzően a tőkefelhalmozás fogalmába tartozó ügylet adóztatására vagy mentesítésére vonatkozó valamennyi intézkedést kizárólag a nemzeti jog alapján hozták meg (lásd ebben az értelemben az Optimus–Telecomunicações-ügyben hozott ítélet 26. pontját).

32 Egyébként az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy valamely új szabály haladéktalanul jövőbeli hatállyal alkalmazandó olyan helyzetekre, amelyek a régi jogszabály hatálya alatt jött létre (lásd különösen a 270/84. sz., Licata kontra CES

ügyben 1986. július 10-én hozott ítélet [EBHT 1986., 2305. o.] 31. pontját). Ezen elv alkalmazásában a Bíróság kimondta, hogy az EK-Szerződés valamely rendelkezésének alkalmazására vonatkozó, valamely tagállam csatlakozása feltételeiről szóló okmányban szereplő konkrét rendelkezés hiányában ezt a rendelkezést úgy kell tekinteni, mint amely azonnal alkalmazandó és csatlakozásának időpontjától kezdve köti a tagállamot, oly módon, hogy az a Közösségek ezen új tagállamának csatlakozását megelőzően keletkezett helyzetekre is jövőbeli hatállyal alkalmazandó (lásd ebben az értelemben a C-122/96. sz., Saldanha és MTS ügyben 1997. január 29-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-5325. o.] 14. pontját és a C-162/00. sz. Pokrzeptowicz–Meyer-ügyben 2002. január 29-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-1049. o.] 50. pontját).

33 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik továbbá, hogy a közösségi jogi anyagi jogi szabályokat a jogbiztonság és a jogos bizalom elvének tiszteletben tartása érdekében úgy kell értelmezni, hogy azok a hatálybalépésüket megelőzően keletkezett jogviszonyokra csak annyiban vonatkoznak, amennyiben azok szövegéből, céljából és rendszertani elhelyezkedéséből az ilyen értelmezés világosan következik (lásd különösen a 21/81. sz. Bout-ügyben 1982. február 10-én hozott ítélet [EBHT 1982., 381. o.] 13. pontját, a C-34/92. sz. GruSa Fleisch-ügyben 1993. július 15-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-4147. o.] 22. pontját és a fent hivatkozott Pokrzeptowicz–Meyer-ügyben hozott ítélet 49. pontját).

34 A Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásának feltételeiről szóló okmányban szereplő, a 69/335 irányelv időbeli alkalmazási feltételeire vonatkozó konkrét rendelkezés hiányában következésképpen a feltett kérdés megválaszolásához meg kell határozni, hogy valamely olyan helyzet, mint amilyen az alapügyben szerepel, a 69/335 irányelv Lengyelországban való hatálybalépését megelőzően valósult-e meg, illetve arra tehát ezen irányelv csak akkor alkalmazható-e visszaható hatállyal, amennyiben azt egyértelműen ilyen hatállyal kívánták felruházni, vagy hogy olyan helyzetről van-e szó, amely ezen irányelv Lengyelországban való hatálybalépését megelőzően keletkezett, amelynek jövőbeli hatásait azonban ez az irányelv hatálybalépésétől kezdve szabályozza azon elvnek megfelelően, amely szerint valamely új szabály haladéktalanul jövőbeli hatállyal alkalmazandó a folyamatban lévő helyzetekre (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Pokrzeptowicz–Meyer-ügyben hozott ítélet 51. pontját).

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó olyan hitel adóztatására, amelyet a Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozását megelőzően nyújtottak, az adókötelezettséget keletkeztető ügylet időpontjában hatályban lévő szabályozás alapján került sor, amelynek az e hiteleket megállapító

polgári jogi ügyletek okiratba foglalása minősül. Ezen időpontban a lengyel szabályozásban nem létezett olyan szabály, amely kizárta volna, hogy az ilyen ügyletekre első alkalommal hitelként, második alkalommal pedig tőkeemelést eredményező esetleges átalakításukkor vessenek ki adót.

36 Az ilyen szabály lengyel jogba való bevezetése, amely tiltja ugyanazon összegnek a tőkébe való bevonása címén való ismételt adóztatását, nem tekinthető úgy, mint amely kétségbe vonja a már korábban is fennálló adókötelezettségeket, illetve mint amely ebből következően visszaható hatállyal rendelkezik.

37 E szabály kizárólagos célja és következménye, hogy megakadályozza ugyanazon adóalap kétszeres megadóztatását, illetve az a hatálybalépésétől kezdve alkalmazandó mind a Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozását, azaz tehát e szabály lengyel jogrendbe való bevezetését megelőzően nyújtott, és e csatlakozást követően társasági részesedéssé átalakított hitelekre, mind pedig e csatlakozást követően nyújtott hitelekre.

38 A fentiekben kifejtettekből következik, hogy a 69/335 irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdése csupán olyan új szabálynak minősül, amely a Lengyelországban való hatálybalépését követően megvalósult, tárgyi hatálya alá tartozó ügyletekre alkalmazandó haladéktalanul.

39 Ebből következően a 69/335 irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdése előírja, hogy a tőkeilleték adóalapjának megállapítása során, amelyet a Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozását megelőzően valamely társaság által felvett hitelnek az e csatlakozást követő társasági részesedéssé történő átalakítása útján ugyanezen társaságban végrehajtott tőkeemelésre vetnek ki, figyelembe kell venni az e hiteleknek a hatályban lévő nemzeti szabályozás alapján korábban fennálló adóztatását.

40 A Lengyel Köztársaság álláspontjával ellentétben a 69/335 irányelv ilyen értelmezése egyáltalán nem azt jelenti, hogy az irányelv az e tagállam csatlakozását megelőzően bekövetkezett tényekre visszaható hatállyal alkalmazandó, hanem hogy hatálybalépésétől kezdve alkalmazni kell az abban foglalt kettős adóztatás tilalmát, amely szükségszerűen ahhoz vezet, hogy az e hatálybalépést megelőzően már fennálló adókötelezettségeket szintén figyelembe kell venni.

41 Ezenkívül a Bíróságnak azt sem kell megvizsgálnia, ahogyan azt a Lengyel Köztársaság a tárgyalás során állította, hogy a csatlakozását megelőzően hatályban lévő nemzeti szabályozás alapján adóköteles ügyletek teljes egészében vagy részben azonosak-e az e csatlakozást követően adókötelesnek minősülő ügyletekkel, ami kizárólag az alapügyben eljáró bíróság feladata.

42 E körülmények között az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 69/335 irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdése előírja, hogy a tőkeilleték adóalapjának megállapítása során, amelyet a Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozását megelőzően valamely társaság által felvett hitelnek az e csatlakozást követő társasági részesedéssé történő átalakítása útján ugyanezen társaságban végrehajtott tőkeemelésre vetnek ki, figyelembe kell venni az e hiteleknek a hatályban lévő nemzeti szabályozás alapján korábban fennálló adóztatását.

A költségekről

43 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmánnyal módosított, a tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 5. cikke (3) bekezdésének második francia bekezdése előírja, hogy azon tőkeilleték adóalapjának megállapítása során, amelyet a Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozását megelőzően valamely társaság által felvett hitelnek az e csatlakozást követő társasági részesedéssé történő átalakítása útján ugyanezen társaságban végrehajtott tőkeemelésre vetnek ki, figyelembe kell venni az e hiteleknek a hatályban lévő nemzeti szabályozás alapján korábban fennálló adóztatását.

Aláírások