NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. december 18.[1]

C-357/13. sz. ügy

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
kontra
Minister Finansów

(a Wojewódzki Sąd Administracyjny [Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás — 2008/7/EK irányelv — 2. cikk — Tőkefelhalmozást terhelő közvetett adók — A betéti részvénytársaság javára teljesített vagyoni hozzájárulások tőkeilleték alá vonása — Azon lehetőség, hogy az ilyen társaságot tőkeegyesítő társaságnak minősítsék — Adómentességek — A nyereségszerzési céllal működő, tőkeegyesítő társaságnak nem minősülő jogalanyokra alkalmazandó szabályozás”

I – **Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv[2] 2. cikke (1) bekezdése b) és c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2. Az alapeljárás, amelyben egy lengyel jog szerint működő korlátolt felelősségű társaság, a Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (a továbbiakban: Drukarnia) és a Minister Finansów (a lengyel pénzügyminiszter, a továbbiakban: pénzügyminiszter) áll szemben egymással, arra vonatkozik, hogy az utóbbi a Drukarnia betéti részvénytársasággá alakulásával összefüggő nemzeti adóztatás keretében a lengyel jog szerinti betéti részvénytársaságot nem ismerte el a 2008/7 irányelv szerinti tőkeegyesítő társaságként.

3. Ez az ügy rávilágít a 2008/7 irányelv önállóságára a nemzeti társasági jog sajátosságaihoz képest, mivel az említett irányelv értelmében vett „tőkeegyesítő társaság” fogalma hatályának meghatározása túlmutat az érintett társaság nemzeti jogban megjelenő alaki minősítésén.

1 — Eredeti nyelv: francia.
2 — HL L 46., 11. o.

II – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

4. A 2008/7 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában »tőkeegyesítő társaság«:

a) az I. mellékletben felsorolt jogi formájú társaság;

b) minden olyan társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek a tőke- vagy vagyonrészei értéktőzsdén forgalomképesek;

c) minden olyan nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek tagjai (részvényesei) előzetes engedély nélkül jogosultak eladni részesedésüket harmadik személynek, és a társaság, egyesület vagy jogi személy adósságaiért csak részesedésük mértékéig felelősek.”

5. Ugyanezen irányelv 2. cikkének (2) bekezdése értelmében „ezen irányelv alkalmazásában tőkeegyesítő társaság minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy.”

6. A 2008/7 irányelv 9. cikke ekként rendelkezik:

„A tőkeilleték alkalmazása céljából a tagállamok dönthetnek úgy, hogy a 2. cikk (2) bekezdésében említett jogalanyokat nem tekintik tőkeegyesítő társaságnak.”

B – *A lengyel jog*

7. A polgári jogi ügyletek után fizetendő adóról szóló törvény[3] (a továbbiakban: PCC-törvény) szerint az adóköteles polgári jogi ügyletek közé tartoznak a társasági szerződések és a társasági szerződések módosításai, amennyiben a polgári jogi ügyletek után fizetendő adó alapjának növelését eredményezik.

8. A PCC-törvény 1. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy a „társasági szerződés módosításának” fogalma személyegyesítő társaságok esetében „a vagyoni hozzájárulás átruházása vagy emelése, ha annak értéke a társaság vagyonának növekedését vagy az alaptőke emelkedését eredményezi”, tőkeegyesítő társaságok esetében pedig „az alaptőke emelése vagyoni hozzájárulás révén, a társaság eszközeiből vagy pótbefizetésekből”.

9. A betéti részvénytársaságok részére teljesített vagyoni hozzájárulások tehát ugyanazon adó hatálya alá tartoznak, mint a tőkeegyesítő társaságok részére teljesített vagyoni hozzájárulások. A PCC-törvény 2. cikkének (6) bekezdése azonban kizárja a társasági szerződések és módosításaik megadóztatását, ha ezek azzal függenek össze, hogy egy tőkeegyesítő társaságra részesedések vagy részvények ellenében egy tőkeegyesítő társaság tevékenységét vagy tevékenységi ágát és egy másik tőkeegyesítő társaságban fennálló részesedéseket vagy annak részvényeit ruházzák át, ha az átruházás a szavazati jogok többségének elérésével jár. E rendelkezéssel teljesül a 2008/7 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, 2000. szeptember 9. (Dz. U. 2010., 101. szám, 649. alszám).

b) pontjával[4] összefüggésben értelmezett 5. cikke (1) bekezdésének e) pontja[5] átültetésének kötelezettsége, tehát a tagállamok azon kötelezettsége, hogy semmilyen formában ne vessenek ki közvetett adókat a tőkeegyesítő társaságok szerkezetátalakítási műveleteire. A PCC-törvényben rögzített mentesség a tőkeegyesítő társaságokra vonatkozik, ebből következően abból ki van zárva a betéti részvénytársaság, amelyet a lengyel jog értelmében személyegyesítő társaságnak tekintenek.

III – Az alapjogvita előzményei, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

10. A Drukarnia azt tervezte, hogy betéti részvénytársasággá alakul, majd megemeli alaptőkéjét egy olyan nem pénzbeli hozzájárulás révén, amely egy másik betéti részvénytársaság részvényeiből, egy részvénytársaság részvényeiből és egy korlátolt felelősségű társaságban fennálló részesedésből áll, így 2012. augusztus 21-én a polgári jogi ügyletek után fizetendő adóra vonatkozó adójogi rendelkezések értelmezése iránti kérelmet nyújtott be a lengyel adóhatósághoz. Ahogy ugyanis arra a Wojewódzki Sąd Administracyjny (Lengyelország) rámutat, a PCC-törvény szabályozza a 2008/7 irányelv értelmében vett tőkeilletéket.[6]

11. A Drukarnia előadta, hogy a betéti részvénytársaságok a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett tőkeegyesítő társaságok. Ekképpen álláspontja szerint az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján a fent hivatkozott átalakulási ügyletek nem lehetnek adókötelesek.

12. A 2012. november 20-i egyedi értelmezésekben a pénzügyminiszter úgy ítélte meg, hogy a lengyel jog szerinti betéti részvénytársaságok nem tartoznak a 2008/7 irányelv hatálya alá. Rámutatott egyrészt arra, hogy a betéti részvénytársaságokban fennálló részesedéseknek, illetve azok tagjainak csak egy része felel meg azoknak a feltételeknek, amelyek alapján azokat a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) vagy c) pontja értelmében vett tőkeegyesítő társaságoknak lehet tekinteni. Másrészt a Lengyel Köztársaság úgy döntött, hogy nem szerepelteti a betéti részvénytársaságokat a 2008/7 irányelv I. mellékletében,[7] hanem az irányelv 9. cikkében kínált megoldást választotta, így a betéti részvénytársaságok nem tekinthetők az irányelv 2. cikkének (2) bekezdése értelmében vett tőkegyesítő társaságnak sem. Következésképpen a 2008/7 irányelv 4., 5. és 7. cikke nem alkalmazandó a betéti részvénytársaságokra.

13. A Drukarnia a fent hivatkozott egyedi értelmezésekkel szemben megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, azzal az indokkal, hogy azok sértik többek között a 2008/7 irányelv 2. cikkének (1) bekezdését. A pénzügyminiszter megismételte érvelését, és a kereset elutasítását kérte.

4 — A 2008/7 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének e) pontja a következőképpen szól:
„A tagállamok semmilyen formájú közvetett adót nem vethetnek ki a tőkeegyesítő társaságokra az alábbi ügyletek tekintetében:
[…]
e) a 4. cikkben említett szerkezetátalakítási műveletek”.

5 — Az említett 4. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerint:
„Ezen irányelv alkalmazásában a következő »szerkezetátalakítási műveletek« nem tekintendők tőke-hozzájárulásnak:
[…]
b) alapítás alatt álló, vagy már létrehozott tőkeegyesítő társaság által egy másik tőkeegyesítő társaság szavazati jogainak többségét megtestesítő részesedések megszerzése, feltéve, hogy a megszerzett részesedések ellentételezése legalább részben a korábbi társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírokból áll. Abban az esetben, ha a szavazati jogok többségét két vagy több ügylettel szerzik meg, csak a szavazati jogok többségének elérésével járó ügylet és az azokat követő ügyletek minősülnek szerkezetátalakítási műveletnek.”

6 — Lásd: Logstor ROR Polska ítélet (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — A 2008/7 irányelv I. melléklete tartalmazza a nemzeti jogrend szerint „tőkeegyesítő társaságoknak” tekintett társaságok listáját. E tekintetben megjegyzem, hogy a német, a spanyol, a francia és az olasz jog alapján a betéti részvénytársaságot felvették az I. mellékletbe.

14. E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1. Úgy kell-e értelmezni a [2008/7 irányelv] 2. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontját, hogy az e rendelkezések értelmében vett tőkeegyesítő társaságnak tekintendő a betéti részvénytársaság, ha e társaság jogi természetéből az következik, hogy csak a tőke és a társasági tagok egy része felel meg az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában rögzített feltételeknek?

2. Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén úgy kell-e értelmezni a [2008/7 irányelv] 9. cikkét, hogy az azáltal, hogy lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy [a 2008/7 irányelv] 2. cikkének (2) bekezdésében említett jogalanyokat ne tekintsék tőkeegyesítő társaságnak, a tőkeilleték e jogalanyokra történő kivetését a tagállamok szabad döntésére bízza?”

15. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2013. június 27-én érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket a Drukarnia, a pénzügyminiszter, a lengyel kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő. A 2014. október 22-i tárgyaláson a Drukarnia, a lengyel kormány és a Bizottság meghallgatására került sor.

IV – **Az első kérdésről**

A – *Bevezető észrevételek*

16. Az alapjogvita a 2008/7 irányelv 2. cikkének értelmezése körül alakult ki. E tekintetben rá kell mutatni, hogy e rendelkezés négy társasági kategóriát fog át, függetlenül az érintett szervezet konkrét társasági formájától.[8] Ekképpen az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a „tőkeegyesítő társaság” fogalma mindenekelőtt magában foglalja azokat a tőkeegyesítő társaságokat, amelyek esetében a tagállamok a 2008/7 irányelv I. mellékletében történő szerepeltetés mellett döntöttek. E 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a „tőkeegyesítő társaság” fogalma alá tartozik ezenkívül minden olyan társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek a tőke- vagy vagyonrészei értéktőzsdén forgalomképesek. Az említett 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében a „tőkeegyesítő társaság” fogalma alá tartozik továbbá minden olyan nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek tagjai (részvényesei) előzetes engedély nélkül jogosultak eladni részesedésüket harmadik személynek, és az adósságokért csak részesedésük mértékéig felelősek. Végül a negyedik kategóriát a 2008/7 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése tartalmazza, amely szerint az irányelv alkalmazásában tőkeegyesítő társaság „minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy”.

17. A jelen ügyben a nemzeti bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő feltételeknek a társaság egész tőkéjének és valamennyi tagjának meg kell-e felelnie, vagy a társaság jogi jellegére figyelemmel elegendő, ha e feltételeknek csak a szóban forgó társaság tőkéjének és tagjainak csak egy része felel meg.

8 — Lásd ezenkívül a három jogalany-kategóriára alapított tipizálást, amelyet Darmon főtanácsnok javasolt az Amro Aandelen Fonds ügyre vonatkozó indítványában (112/86, EU:C:1987:338, 7. és 8. pont).

18. Az iratokból ugyanis kitűnik, hogy a betéti részvénytársaság hibrid jellemzőket mutat a személyegyesítő és a tőkeegyesítő társaságok megkülönböztetése tekintetében, azzal, hogy azt a lengyel jog személyegyesítő társaságnak minősíti.[9] A betéti részvénytársaság tehát lehetővé teszi, hogy egy aktív befektető (beltag) társuljon egy passzív befektetővel (részvényes).[10]

19. Ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, a betéti részvénytársaság legalább egy tagja beltag, legalább egy pedig részvényes. A beltagra alkalmazandó szabályozás a közkereseti társaság vagy az egyszerű betéti társaság tagjára vonatkozó szabályozással egyezik meg, míg a részvényesre a tőkeegyesítő társaság részvényesére vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. Ezenkívül, a konkrétan nem szabályozott kérdésekben analógiával a részvénytársaságra vonatkozó rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni, kivéve a beltagok jogviszonyait, amelyekre a teljes mértékben személyegyesítő társaságnak minősülő közkereseti társaság szabályait kell alkalmazni.

20. Figyelemmel vegyes jellegére, a betéti részvénytársaság tőkéje két részből áll: egyrészt az alaptőkéből (*kapitał zakładowy*), amely megfelel a részvényeknek, és amelyet a kereskedelmi társaságokról szóló lengyel törvény[11] (a továbbiakban: KSH) részvénytársaságra vonatkozó rendelkezései szabályoznak megfelelően, másrészt pedig a beltagok által befizetett tőkéből (*kapitał udziałowy*), amelyre a KSH értelmében vett közkereseti társaságot szabályozó rendelkezéseket kell alkalmazni.

21. E tekintetben észrevételeikben a Drukarnia és a Bizottság azt az értelmezést képviselik, amely szerint a betéti részvénytársaságok a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontja értelmében vett tőkeegyesítő társaságok, mivel e rendelkezések nem követelik meg azt, hogy a teljes tőke és valamennyi tag feleljen meg az előírt feltételeknek. A pénzügyminiszter és a lengyel kormány ezzel ellentétes álláspontot képviselnek. Előadják egyrészt, hogy figyelemmel a személyegyesítő jelleg túlsúlyára, e társasági formát a Lengyel Köztársaság nem szerepeltette a 2008/7 irányelv I. mellékletében, másrészt pedig, hogy a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjából nem tűnik ki az, hogy elegendő, ha egy társaság tőkéje és tagjai csak részben felelnek meg a hivatkozott feltételeknek.

B – *A 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) és c) pontjának értelmezéséről*

1. A 2008/7 irányelv céljairól és szerkezetéről

22. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez annak kifejezéseit és az általa követett célokat, továbbá rendszertani összefüggéseit is figyelembe kell venni, mivel e rendelkezés keletkezésének története szintén releváns elemeket hordozhat az értelmezés szempontjából.[12]

9 — A tárgyaláson folytatott vitákból kitűnik, hogy a lengyel jogban a személyegyesítő társaságok – a betéti részvénytársaságot is beleértve – nem rendelkeznek jogi személyiséggel. E tekintetben, még ha el is ismerjük, hogy a 2008/7 irányelv a jogi személy fogalmán alapul (amennyiben az társaságokra, egyesületekre és egyéb jogi személyekre alkalmazandó), mindazonáltal a jogi személyiség fogalma az uniós jogban nem harmonizált. Ebből következik, hogy az e kérdéssel kapcsolatos jogtudományi vita nem releváns a 2008/7 irányelv alkalmazása szempontjából. Mindenesetre az iratokból kitűnik, hogy a betéti részvénytársaság pert indíthat és perelhető, valamint saját neve alatt jogok és kötelezettségek alanya lehet.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; kommentár a kereskedelmi társaságokról szóló lengyel törvény 6. cikkének (1) bekezdéséhez és 125. cikkéhez; R. Lewandowski, *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, 1.1. és azt követő pontok,. Kluwer, 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, 2000. szeptember 15. (Dz. U. 2013., 1030. alszám).

12 — Ebben az értelemben lásd többek között: Inuit Tapiriit Kanatami és társai kontra Parlament és Tanács ítélet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23. Az uniós jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből az is következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezést az egész Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni. [13] Márpedig a 2008/7 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése valamennyi tagállam számára kötelezően és egységesen meghatározza az ezen irányelv szerint tőketársaságnak tekintendő társaságokat. [14] Ebből álláspontom szerint az következik, hogy az említett rendelkezés a tőkeegyesítő társaság és a tőkeegyesítő társaságnak tekintett jogalanyok önálló fogalmát alakítja ki, megkövetelve ugyanakkor azt, hogy az említett társaságok a nemzeti jog értelmében társaságot, egyesületet vagy egyéb jogi személyt képezzenek. [15]

24. A jelen ügyben a szó szerinti értelmezés a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének szövegébe ütközik, ami nem könnyíti meg a feltett kérdés megválaszolását.

25. Teleológiai szinten a 69/335 irányelvet [16] átdolgozó 2008/7 irányelv (2)–(14) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a tőkefelhalmozást terhelő közvetett adók megkülönböztetéshez, kettős adóztatáshoz és egyenlőtlenségekhez vezetnek, amelyek gátolják a tőke szabad mozgását, valamint, hogy a legjobb megoldás a tőkeilleték eltörlése lenne. Ugyanakkor, mivel azok a tagállamok, amelyek tőkeilletéket alkalmaztak, elfogadhatatlannak találták azon bevételkieséseket, amelyek egy ilyen intézkedés azonnali alkalmazása következtében előállnának, fenntartották annak lehetőségét, hogy harmonizált tőkeilleték alá vessenek egyes ügyleteket, [17] kivéve bizonyos szerkezetátalakítási műveleteket, köztük a vagyon bevitelét egy tőkeegyesítő társaságba. [18]

26. Ugyanakkor nem vitatott, hogy a 2008/7 irányelv arra irányul, hogy előmozdítsa a tőke szabad mozgását, amely elengedhetetlenül szükséges az olyan gazdasági unió létrehozásához, amelynek jellemzői hasonlóak a belső piachoz. [19] A 2008/7 irányelv tehát amennyire lehetséges, korlátozni kívánja a tőkeilletéknek az Unión belüli szabad tőkemozgásra és a versenyfeltételekre gyakorolt negatív hatásait, valamint el kívánja érni a tőkefelhalmozást terhelő közvetett adók eltörlését. [20]

27. Ezenkívül, mivel a 2008/7 irányelv 2. cikkében átvette a 69/335 irányelv értelmében vett „tőkeegyesítő társaságok” fogalmát, a Bíróság által ezen utóbbi irányelv kapcsán kialakított ítélkezési gyakorlat teljes mértékben megőrzi relevanciáját a 2008/7 irányelv értelmezése tekintetében.

13 — Lásd ebben az értelemben: Ekro-ítélet (327/82, EU:C:1984:11, 11. pont).

14 — Lásd értelemszerűen: ING. AUER ítélet (C-251/06, EU:C:2007:658, 28. pont).

15 — Lásd 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.) 5. cikkének (2) bekezdésében szereplő meghatározás vonatkozásában: Felicitas Rickmers-Linie ítélet (270/81, EU:C:1982:281, 14. pont).

16 — Ezen irányelv célja kettős volt: egyrészt a tőkefelhalmozást terhelő adók (tőkeilleték, értékpapírra kivetett adó és a szerkezetátalakítási műveletekre kivetett adó) kimerítő harmonizációja, azok összetétele és mértéke tekintetében, másrészt pedig annak megakadályozása, hogy a tagállamok hasonló jellemzőkkel bíró egyéb adókat alakítsanak ki vagy szedjenek be.

17 — A Bizottságnak háromévente jelentést kell tennie ezen irányelv működéséről az említett illeték eltörlése céljából.

18 — A 2008/7 irányelv 4. cikke (1) bekezdése b) pontjának és 5. cikke (1) bekezdése e) pontjának együttes alkalmazása alapján.

19 — Gielen-ítélet (C-299/13, EU:C:2014:2266, 20. pont).

20 — A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy ez volt a [69/335] irányelv „elsődleges célja”, lásd ebben az értelemben: Senior Engineering Investments ítélet (C-494/03, EU:C:2006:17, 43. pont); Optimus – Telecomunicações ítélet (C-366/05, EU:C:2007:366, 31. pont), valamint Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ítélet (C-377/13, EU:C:2014:1754, 49. pont). Ugyanakkor az újabb jogalkotási munkák alapján a tőkeilleték ismét aktuálissá válik a pénzügyi tranzakciós adó elgondolása révén (a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról szóló COM(2011) 594 végleges tanácsi irányelvjavaslat), lásd: Jurisclasseur Europe, 1650. füzet, Fiscalité indirecte, frissítve 2012. október 1..

28. Ebből többek között „a tőkeegyesítő társaságok konkrét társasági formához nem kötődő széles meghatározása” [21] következik, ami álláspontom szerint alátámasztja azt, hogy az említett fogalmat a 2008/7 irányelv általános szerkezetére és céljaira tekintettel tágan kell értelmezni. [22] A Bíróság ekképpen elfogadta, hogy az irányelv minden olyan tőkefelhalmozásra vonatkozik, még ha nem is rendelkezik jogi személyiséggel, amelynek célja a tőkeegyesítéssel elkülönített vagyontömeg útján történő nyereségszerzés. [23]

29. Ahogy azt Darmon főtanácsnok hangsúlyozta, nem arról van szó, hogy „felállítják azon társaságok kimerítő katalógusát, amelyek jogi szerkezete megfelel a tőkeegyesítő társaságoknak, hanem kizárólag arról, hogy a lehető legszélesebb körben megragadjanak minden olyan szervezetet, amely alkalmas lehet adóköteles ügyletek teljesítésére” [24].

2. A 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontjában rögzített feltételekről

30. A 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja azt írja elő, hogy a „tőkeegyesítő társaság” fogalma alá tartozik „minden olyan társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek a tőke- vagy vagyonrészei értéktőzsdén forgalomképesek”.

31. Kiindulásként rá kell mutatni, hogy a fent hivatkozott rendelkezés nem jelöli meg azt a küszöböt, amelytől kezdve úgy kell tekinteni, hogy egy társaság megfelel a „tőkeegyesítő társaság” fogalmát jelentő feltételeknek. [25]

32. Ezenfelül az említett irányelv egyáltalán nem követeli meg azt, hogy a társaság részvényei már ténylegesen tőzsdei forgalomban legyenek. Abból inkább az tűnik ki, hogy a forgalomképesség puszta lehetősége elegendő ahhoz, hogy egy jogalanyt ezen irányelv értelmében vett tőkeegyesítő társaságnak minősítsenek. [26]

33. Nem szabad ugyanakkor elfelejteni, hogy a 2008/7 irányelvből az tűnik ki, hogy az csak az irányelvben meghatározott tőkeegyesítő társaságokra, valamint az ilyen társaságokkal azonosan kezelendő, nyereségszerzési céllal működő társaságokra, egyesületekre vagy jogi személyekre alkalmazandó. A Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft ítélet szerint az utóbbiakat a tagállamnak a tőkeilleték beszedése szempontjából ilyen társaságoknak kell tekintenie. [27] Következésképpen úgy vélem, hogy a nemzeti jog nem zárhat ki egy olyan jogalanyt az irányelv értelmében vett „tőkeegyesítő társaság” fogalma alól, amely megfelel az említett irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott feltételeknek.

21 — Amro Aandelen Fonds ítélet (112/86, EU:C:1987:488, 8. pont), a 69/335 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének vonatkozásában.

22 — Lásd: Bizottság kontra Görögország ítélet (C-178/05, EU:C:2007:317, 43. pont).

23 — D. Berlin, *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), 1998. április–június, 380. o., az Amro Aandelen Fonds ítéletre vonatkozó kommentár (EU:C:1987:488).

24 — Lásd: az Amro Aandelen Fonds ügyre vonatkozó indítványa (EU:C:1987:338, 6. pont).

25 — A jogalkotási anyagokból az sem tűnik ki, hogy egyáltalán terveztek volna ilyen küszöböt. Lásd e tekintetben a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló tanácsi irányelv tervezetét, COM(2006) 760 végleges, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló tanácsi irányelv tervezetéről szóló jelentéstervezet (COM(2006)0760-C6–0043/2007–2006/0253(CNS)), PE 388.476v01–00, valamint az irányelvtervezetről szóló A6–0472/2007. sz. jelentést.

26 — A görög jogban az olyan mezőgazdasági szövetkezet minősítéséről, amelyben a részesedések az értéktőzsdén nem forgalomképesek, lásd: Bizottság kontra Görögország ítélet (EU:C:2007:317, 41. pont).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, 26. pont. Megjegyzem, hogy a jelen ügy különbözik az említett Palais am Stadpark Hotelbetriebsgesellschaft ügytől, amely a tőkeilleték beszedésére vonatkozott személyegyesítő társaság tőkeegyesítő társasággá alakulása esetén egy sajátos időbeli összefüggésben. A jelen ügyben ezzel szemben a nemzeti jog szempontjából egy tőkeegyesítő társaság (sp z o.o.) lengyel jog szerinti személyegyesítő társasággá (betéti részvénytársasággá) alakulásáról van szó.

34. A jelen ügyben, noha nem vitatott, hogy a lengyel betéti részvénytársaság nem szerepel a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott I. mellékletében,[28] e társasági forma mindazonáltal nem ismeretlen az uniós jogszabályokban, mivel szerepel különösen az egységes szerkezetbe foglalt első társasági jogi irányelvben.[29] Ekképpen mind a tagok, mind pedig a harmadik személyek érdekeinek védelme érdekében kialakított garanciák alkalmazhatók e társasági formára. A betéti részvénytársaság emellett a negyedik társasági jogi irányelv[30] rendelkezéseinek hatálya alá is tartozik. A 2013/34 irányelv I. és II. mellékletével együttesen értelmezett 1. cikke alapján az uniós jogalkotó egyértelműen tőkeegyesítő társaságnak minősítette a betéti részvénytársaságot, míg a lengyel jog szerinti egyszerű betéti társaság nem tartozik ezen irányelv hatálya alá, kivéve ha beltagja tőkeegyesítő társaság, beleértve a betéti részvénytársaságot is.[31]

35. Ezenkívül a KSH[32] a részvénytársaságra vonatkozó rendelkezések alkalmazását írja elő a betéti részvénytársaságra minden, a tőkeegyesítő társasággal összehasonlítható vetületet illetően. Következésképpen a betéti részvénytársaságra alkalmazandók többek között az értékpapírok hivatalos tőzsdei jegyzésre történő bevezetéséről és az ilyen értékpapírokról közzéteendő információkról szóló módosított 2001/34/EK irányelv[33] rendelkezései. Ez utóbbi irányelvet a lengyel jogba a pénzügyi eszközök forgalomba hozataláról szóló törvény[34] ültette át, amely azt mondja ki, hogy az értékpapírok fogalma alá tartoznak a részvények is.[35]

36. Ebből következik, hogy a betéti részvénytársaság részvényei a részvénytársaság részvényeivel azonos feltételek mellett forgalomképesek a tőzsdén.[36] Ezzel szemben a beltag tulajdonrésze, ahogy az az iratokból kitűnik, nem forgalomképes a tőzsdén.

28 — Az iratokból kitűnik, hogy a betéti részvénytársaságot tőkeegyesítő társaságnak tekintik többek között a német, a spanyol, a francia, az olasz, a luxemburgi és a portugál jogban.

29 — Az egész Közösségre kiterjedő egységes biztosítékok kialakítása érdekében a tagállamok által a társasági tagok és harmadik személyek érdekei védelmében a Szerződés 58. cikkének (2) bekezdése szerinti társaságoknak előírt biztosítékok összehangolásáról szóló, 1968. március 9-i első tanácsi irányelv (HL L 65., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 3. o.). Ezt az irányelvet hatályon kívül helyezte az egész Közösségre kiterjedő egységes biztosítékok kialakítása érdekében a tagállamok által a társasági tagok és harmadik személyek érdekei védelmében a Szerződés 48. cikkének második bekezdése szerinti társaságoknak előírt biztosítékok összehangolásáról szóló, 2009. szeptemberi 16-i 2009/101/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 258., 11. o.).

30 — A Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló, 1978. július 25-i 78/660/EGK negyedik tanácsi irányelv (HL L 222., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 21. o.). Ezt az irányelvet hatályon kívül helyezte a meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásairól és a kapcsolódó beszámolókról, a 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. június 26-i 2013/34/EU európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 182., 19. o.).

31 — A 2013/34 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint:
„Az ebben az irányelvben előírt összehangoló intézkedéseket a tagállamoknak az alábbiakban felsorolt vállalkozástípusokra vonatkozó […] rendelkezéseire kell alkalmazni:
a) az I. mellékletben felsorolt típusok;
b) a II. mellékletben felsorolt típusok, amennyiben a vállalkozás minden közvetlen vagy közvetett tagja, amely egyébként korlátlan felelősséget viselne, ténylegesen mégis korlátozott felelősséget visel, mivel e tagok:
i. az I. mellékletben felsorolt típusok alá tartozó vállalkozások; vagy
ii. nem tartoznak valamely tagállam jogának hatálya alá, de az I. mellékletben felsorolt vállalkozástípusokhoz hasonló jogi formában működnek.”
A betéti részvénytársaság szerepel ezen irányelv I. mellékletében.

32 — Lásd a KSH 126. cikke (1) bekezdésének 2. pontját.

33 — A 2003. november 4-i 2003/71/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL L 345., 64. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 6. kötet, 356. o.) módosított, az értékpapírok hivatalos tőzsdei jegyzésre történő bevezetéséről és az ilyen értékpapírokról közzéteendő információkról szóló, 2001. május 28-i 2001/34/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 184., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 4. kötet, 24. o.; a továbbiakban: 2001/34 irányelv).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, 2005. július 29. (Dz. U. 2005. 183. szám, 1538. alszám), amelynek a 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének 1. pontja vonatkozik a részvényekre.

35 — E tekintetben a lengyel kormány azon érvének, amely szerint a betéti részvénytársaság tőkéje nem lenne forgalomképes a tőzsdén, ha a részvényes csak névre szóló részvényekkel rendelkezne, nem lehet helyt adni, mivel csak egy a KSH-ból következő lehetőségről van szó. Ezenfelül az említett kormány elismeri, hogy a betéti részvénytársaság részvényese rendelkezhet a tőzsdén forgalomképes bemutatóra szóló részvényekkel.

36 — Lásd még a lengyel legfelsőbb közigazgatási bíróság ítélkezési gyakorlatát, amelyből kitűnik, hogy a betéti részvénytársaságok tartalmaznak egy tőkeapportot (*element wkładu kapitałowego*), amelynek esetében a részvények többek között a tőzsdén jegyezhetők. Ekképpen nem a társaságot, hanem az általa kibocsátott pénzügyi eszközöket vezetik be a szabályozott piaci forgalomba (a legfelsőbb közigazgatási bíróság 2014. június 3-i ítélete, II FSK 1667/12, amely elérhető a következő weboldalon: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37. Ebben az összefüggésben megjegyzem, hogy a hivatalos tőzsdei jegyzésre bevezetett értékpapírok „nem teljes jellege” nem elszigetelt az uniós jogban, mivel azt a 2001/34 irányelv is engedélyezi. [37] Annak a jelen ügyben történő elfogadása tehát, hogy csak a tőke egy része forgalomképes a tőzsdén, az uniós társasági jogból következő szélesebb összefüggésbe illeszkedik.

38. Egyébként, noha a betéti részvénytársaságot tekintik a személyegyesítő társaságok legösszetettebb formájának, amelynek jogi szabályozása egyes jegyeket a tőkeegyesítő társaságok szabályozásából kölcsönöz, az a nemzeti jog szempontjából mindazonáltal továbbra is egy személyegyesítő társaság. [38] Meg kell állapítani, hogy a nemzeti jog olyan helyzeteket fogad el, amelyek meghaladják a beltag jogállása és a részvényes jogállása közötti puszta szimmetriát, mivel bizonyos feltételek mellett engedélyezi az utóbbiak szerepeinek keveredését. [39]

39. Végül az iratokból kitűnik, hogy a betéti részvénytársaság tőkeegyesítő társaságnak minősítését a nemzeti ítélkezési gyakorlat dolgozta ki, különösen a lengyel legfelsőbb közigazgatási bíróság gyakorlata, amely a betéti részvénytársaság ilyen minősítése mellett foglalt állást. [40]

40. Valamennyi ilyen körülmény megerősíti azt az állítást, amely szerint a betéti részvénytársaság olyan jogalany jellegzetességeit hordozza, amelyen belül olyan tőke felhalmozására került sor, amelynek akadály nélkül képesnek kellene lennie az Unión belüli mozgásra a 2008/7 irányelv céljának megfelelően.

41. Ahogy ugyanis azt Tizzano főtanácsnok hangsúlyozta, „azt a döntést, hogy a közösségi harmonizációt a tőkeegyesítő társaságokat terhelő tőkeilletékre korlátozták, nyilvánvalóan az az álláspont határozta meg, amely szerint az ilyen társaságokban felhalmozott tőke könnyen tud mozogni a Közösségen belül: tehát e társaságokat kellett megszólítani »a tőkemozgás szabadságának előmozdítása« érdekében. […] A »tőkeegyesítő társaságok« fogalma olyan társasági modellekre terjed ki, amelyek minden esetben lehetővé teszik vagy elősegítik a társasági részesedések forgalmát” [41].

42. A fenti észrevételek alapján tehát úgy vélem, hogy a lengyel betéti részvénytársaság a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „tőkeegyesítő társaság” fogalma alá tartozik.

3. A 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja által előírt feltételek kiegészítő vizsgálatáról

43. A 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a „tőkeegyesítő társaság” fogalma alá tartozik „minden olyan nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek tagjai (részvényesei) előzetes engedély nélkül jogosultak eladni részesedésüket harmadik személynek, és a társaság, egyesület vagy jogi személy adósságaiért csak részesedésük mértékéig felelősek”.

37 — Lásd a 2001/34 irányelv 43. cikkének (4) bekezdését és 49. cikkét.

38 — Lásd: Kidyba, A., i. m.; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, 2012. október.

39 — Ekképpen a KSH 127. cikkének (3) bekezdése szerint a jogi személy lehet beltag, ami azt jelenti, hogy főszabály szerint egy korlátolt felelősségű társaság, sőt részvénytársaság is betöltheti ezt a szerepet. Ezenkívül a KSH 132. cikke nem zárja ki, hogy a beltag bizonyos feltételek mellett hozzájáruljon a betéti részvénytársaság tőkéjéhez. Ugyanis, bár tilos a társaság tőkéjének a beltag tőkejuttatását követő megemelése, az ilyen emelés elfogadott névre szóló részvények részvényes általi jegyzése esetén, beleértve azt az esetet is, ha a részvényes a beltag, lásd Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, 2008. március.

40 — Lásd a lengyel legfelsőbb közigazgatási bíróság 2014. május 7-i FSK 1980/12. sz. ítéletét, valamint az ilyen minősítés mellett szóló jogtudományi elemzést: Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, 2014. április, 41. o.

41 — Lásd: a Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft ügyre vonatkozó indítványa (C-508/99, EU:C:2002:9, 26. pont).

44. A jelen ügyben az iratokból kitűnik, hogy a beltag korlátlanul felel a társaság tartozásaiért, valamint, hogy jogai és kötelezettségei átruházásához főszabály szerint a tagok hozzájárulása szükséges. Ezzel szemben a részvényes nem felel a társaság kötelezettségeiért, és a betéti részvénytársaság részvényei átruházhatók. A névre szóló részvények átruházása a társaság hozzájárulásához köthető, vagy más módon korlátozható, a részvénytársaságok névre szóló részvényeihez hasonlóan.[42] Végül nem vitatott, hogy a betéti részvénytársaság nyereségszerzési céllal működik.

45. Figyelemmel a jelen indítvány 35–37. pontjában kifejtett, a teljesség követelményének hiányára vonatkozó érvekre, a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjára vonatkozó elemzés szintén azon állítást támasztja alá, amely szerint a betéti részvénytársaságot az ezen irányelv értelmében vett tőkeegyesítő társaságnak kell tekinteni.

46. Mindenesetre a tárgyaláson a lengyel kormány által előadott azon érvre válaszul, amely szerint a 2008/7 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése akadályozza meg azt, hogy a betéti részvénytársaság az irányelv hatálya alá tartozzon, szeretném kiemelni, hogy ennek a kettős adóztatás elkerülését célzó, és a tőkeilleték adóalapja alóli kivételre vonatkozó rendelkezésnek a szövege álláspontom szerint teljesen ellentétes értelmezés mellett szól. Az említett rendelkezésből ugyanis kitűnik, hogy a tagállamok többek között kizárhatják a tőkeilleték alapjából a tőkeegyesítő társaság kötelezettségeiért korlátlan felelősséget vállaló tag által juttatott tőkét. Márpedig egy ilyen szerkezet csak betéti részvénytársaság vagy egyéb hasonló hibrid jogalany esetében képzelhető el, ami alátámasztja, hogy az ilyen társaság a 2008/7 irányelv hatálya alá tartozik.

47. A fenti megfontolásokra figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság a feltett első kérdésre olyan választ adjon, amely szerint a lengyel betéti részvénytársaság a 2008/7 irányelv értelmében vett tőketársaság fogalma alá tartozik.

V – **A második kérdésről**

48. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság egy második kérdést is feltesz a Bíróságnak, az első kérdésre adott nemleges válasz esetén. Noha azt javaslom, hogy a Bíróság az első kérdésre adjon igenlő választ, mindazonáltal szeretnék egy észrevételt tenni a 2008/7 irányelv 9. cikkének tartalmát illetően. A második kérdésével ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2008/7 irányelv 9. cikke lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy mentesítsék a betéti részvénytársaságokat a tőkeilleték alól, vagy ellenkezőleg, e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ilyen társaságok tőkejuttatásait terhelő illetéket kivonják a 2008/7 irányelv hatálya alól.

49. A 2008/7 irányelvre irányuló bizottsági javaslat kimondta, hogy „a 2. cikk (2) bekezdésének célja, hogy megakadályozza az olyan különleges jogi forma választását, amely az elvileg egyenértékű tevékenységek eltérő adóügyi elbírálását eredményezi. A korábbi 3. cikk (2) bekezdésének második mondata szerkesztési okok miatt a 9. cikkbe került át. E rendelkezés értelmében a tőkeilleték alkalmazásához a tagállamok nem kötelesek bizonyos jogalanyokat tőkeegyesítő társaságnak tekinteni”.[43]

50. E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése (jelenleg a 2008/7 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése) – a tőkeilleték megállapítása szempontjából – azokat a társaságokat, egyesületeket vagy jogi személyeket kívánja átfogni, amelyeknek jóllehet ugyanaz a gazdasági rendeltetésük, mint a szó szoros értelmében vett tőketársaságoknak, azaz a tőkeegyesítéssel elkülönített vagyontömeg útján történő nyereségszerzés, mégsem felelnek meg a 3. cikk

42 — Lásd a KSH 337. cikkének (2) bekezdését.

43 — COM(2006) 760 végleges irányelvjavaslat, 2. pont.

(1) bekezdésében meghatározott „tőketársaság” fogalmi feltételeinek. Mindazonáltal a 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése azáltal, hogy megengedi a tagállamoknak, hogy a tőketársaságnak minősülő szervezetek egyes fajtáit kivonják a tőkeilleték alól, lehetőséget ad arra, hogy a tagállamok korlátozzák az e bekezdésben előírt tőketársaságkénti besorolás terjedelmét. [44]

51. Ekképpen, amennyiben egy tagállam úgy dönt, hogy élve a 2008/7 irányelv 9. cikke által számára biztosított lehetőséggel nem tekint tőkeegyesítő társaságoknak egyes olyan jogalanyokat, amelyek nem tartoznak a 2008/7 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, az ilyen jogalanyokat érintő tőkeilleték nem tartozik az irányelv hatálya alá, és ennélfogva azt a nemzeti jog rendelkezései szabadon szabályozhatják. [45] A tagállamok számára ily módon biztosított mérlegelési jogkör, amely a 2008/7 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében hivatkozott társaságok vonatkozásában nem áll fenn, azt is eredményezheti, hogy valamely meghatározott jogalany az egyik tagállamban tőketársaságnak minősül, míg a másikban nem. [46]

52. Következésképpen a 2008/7 irányelv 9. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kizárják az érintett jogalanyokat az említett irányelv hatálya alól.

VI – **Végkövetkeztetések**

53. Figyelemmel a fenti megfontolásokra, azt javaslom, hogy a Bíróság a Wojewódzki Sąd Administracyjny által feltett első kérdésre a következő választ adja:

A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló lengyel jog szerinti betéti részvénytársaság, amely esetében csak a tőke és a társasági tagok egy része felel meg az említett rendelkezésekben rögzített feltételeknek, a 2008/7 irányelv értelmében vett tőkeegyesítő társaságnak tekintendő.

44 — Bizottság kontra Görögország ítélet (EU:C:2007:317, 43. és 44. pont).

45 — Lásd ebben az értelemben: Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft ítélet (EU:C:2002:295).

46 — ING. AUER ítélet (EU:C:2007:658, 32. pont).