



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2014. október 9.*

„Adóztatás — 2008/7/EK irányelv — 5. cikk, (2) bekezdés, és 6. cikk — Tőkefelhalmozást terhelő közvetett adók — Bemutatóra szóló értékpapírok névre szóló értékpapírokká vagy dematerializált értékpapírokká történő átalakítását terhelő adó”

A C-299/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Grondwettelijk Hof (Belgium) a Bírósághoz 2013. május 30-án érkezett, 2013. május 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

Isabelle Gielen

és

a **Ministerraad**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Vajda, A. Rosas, Juhász E. és D. Šváby (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- I. Gielen képviseletében P. Malherbe ügyvéd,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérelem a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv (HL L 46., 11. o.) 5. cikke (2) bekezdésének és 6. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet I. Gielen és a Ministerraad (miniszterek tanács) között, bemutatóra szóló értékpapírok dematerializált értékpapírokká vagy névre szóló értékpapírokká történő átalakítását terhelő adó tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2008/7 irányelv (2) és (9) preambulumbekzdésének szövege a következő:

„(2) A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adók, nevezetesen a tőkeilleték (a társaságokba apportként történő bevitelre kiróható [helyesen: a társasági vagyon rendelkezésre bocsátásakor kirótt] adó), az értékpapírra kivetett adó és a szerkezetátalakítási műveletekre kivetett adó – függetlenül attól, hogy a kérdéses műveletek tőkeemeléssel [helyesen: tőkefelhalmozással] járnak-e, vagy sem – [hátrányos] megkülönböztetéshez, kettős adóztatáshoz és egyenlőtlenségekhez vezet, amelyek gátolják a tőke szabad mozgását. Ugyanez érvényes a tőkeilletékekkel és az értékpapírra kivetett adóval megegyező tulajdonságú egyéb közvetett adókra.

[...]

(9) A tőkeemelésre [helyesen: tőkefelhalmozásra] a tőkeilletéken kívül más közvetett adó nem vethető ki. [...]”

- 4 Ezen irányelv 1. cikke szerint:

„Ez az irányelv a következők tekintetében szabályozza a közvetett adók kivetését:

- a) a tőkeegyesítő társaságoknak nyújtott tőke-hozzájárulás;
- b) tőkeegyesítő társaságokat érintő szerkezetátalakítás;
- c) bizonyos értékpapírok és adósságlevelek kibocsátása.”

- 5 Az említett irányelv 3. cikke számos olyan ügyletet sorol fel, amelyek tőke-hozzájárulásnak minősülnek.

- 6 A 2008/7 irányelv „Közvetettadó-mentes ügyletek” című 5. cikke előírja:

„(1) A tagállamok semmilyen formájú közvetett adót nem vethetnek ki a tőkeegyesítő társaságokra az alábbi ügyletek tekintetében:

- a) a tőke-hozzájárulások;
- b) a tőke-hozzájárulás részeként nyújtott kölcsönök, illetve szolgáltatások;
- c) az üzleti tevékenység megkezdése előtt szükséges cégbejegyzés vagy bármely más olyan formalitás tekintetében, amely a tőkeegyesítő társaságra nézve jogi formájából adódóan kötelező lehet;

- d) a tőkeegyesítő társaság létesítő okiratának vagy szabályzatának módosítása és különösen a következők:
- i. a tőkeegyesítő társaság átalakulása egy másfajta tőkeegyesítő társasággá;
 - ii. egy tőkeegyesítő társaság tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba;
 - iii. a tőkeegyesítő társaság céljainak megváltozása [helyesen: tevékenységi körének megváltoztatása];
 - iv. a tőkeegyesítő társaság fennállása időtartamának meghosszabbítása;
- e) a 4. cikkben említett szerkezetátalakítási műveletek.

(2) A tagállamok semmilyen [helyesen: semmilyen formában] közvetett adót nem vehetnek ki a következő esetekben:

- a) kibocsátótól függetlenül, részvények, üzletrészek vagy más hasonló értékpapírok, illetve ilyen értékpapírokat megtestesítő igazolások elkészítése, kibocsátása, értéktőzsdei bevezetése, piaci forgalomba bocsátása, illetve forgalomképesé tétele [helyesen: létrehozása, kibocsátása, értéktőzsdei bevezetése, forgalomba hozatala, illetve az azokkal való kereskedelem];
- b) kibocsátótól vagy bármely kapcsolódó alaki követelménytől függetlenül, adósságlevelek vagy más forgalomképes értékpapírok kibocsátásával felvett kölcsönök – beleértve az államkötvényeket –, illetve az ilyen adósságlevelek vagy más forgalomképes értékpapírok elkészítése, kibocsátása, értéktőzsdei bevezetése, piaci forgalomba bocsátása, illetve forgalomképesé tétele [helyesen: létrehozása, kibocsátása, értéktőzsdei bevezetése, forgalomba hozatala, illetve az azokkal való kereskedelem].”

7 Ezen irányelv „Illetékek és hozzáadottérték-adó” című 6. cikke előírja:

„(1) Az 5. cikk ellenére a tagállamok felszámíthatják a következő illetékeket és adókat:

- a) értékpapír-átruházásra általánálapon vagy más módon felszámított illetékek;
- b) a területükön lévő üzleti vagy cégérték vagy ingatlan tőkeegyesítő társaságra való átruházása utáni illetékek, beleértve a földhivatali nyilvántartás illetékeit;
- c) átruházási illetékek olyan vagyoneszközök után, amelyeket a tőkeegyesítő társaság javára ruháztak át, amennyiben a szóban forgó vagyoneszközöket nem a társasági részesedés fejében ruházták át;
- d) jelzálog vagy más, földet, egyéb ingatlant terhelő kötelezettségek létrehozására, megállapítására, nyilvántartásba vételére vagy törlésére kirótt illetékek;
- e) díjak formájában kirótt illetékek [helyesen: díjjellegű illetékek];
- f) hozzáadottérték-adó.

(2) Az (1) bekezdés b)–e) pontjában felsorolt illetékek és adók formájában kivetett összeg változatlan marad, függetlenül attól, hogy a tőkeegyesítő társaság tényleges ügyvezetési központja vagy létesítő okirat szerinti székhelye az illetékeket vagy adókat kivető tagállam területén található-e, vagy sem. A kérdéses összegek nem haladhatják meg az illetékeket vagy adókat kivető tagállamban bonyolított hasonló ügyletekre alkalmazandó illetékek vagy adók összegét.”

- 8 A 2008/7 irányelv, annak 16. és 17. cikke szerint 2009. január 1-jétől hatályon kívül helyezte és felváltotta 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 irányelvet (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 11 o.; a továbbiakban: 69/335 irányelv). A 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének és 6. cikke (1) bekezdésének rendelkezései lényegében átveszik a 69/335 irányelv 11. cikkének és 12. cikke (1) bekezdésének tartalmát.

A belga jog

- 9 A bemutatóra szóló értékpapírok megszüntetéséről szóló 2005. december 14-i törvény (*Belgisch Staatsblad*, 2005. december 23., 55488. o. és 2006. február 6., 6111. o.) 3–5. és 7. cikke lényegében az új bemutatóra szóló értékpapírok kibocsátásának és tényleges birtokbaadásának 2008. január 1-jétől hatályos tilalmát írja elő, meghatározott bemutatóra szóló értékpapírok törvény erejénél fogva dematerializált értékpapírokká való átalakítását, és hogy az egyéb bemutatóra szóló értékpapírokat legkésőbb 2013. december 31-ig a birtokos választása szerint névre szóló vagy dematerializált értékpapírokká kell átalakítani. A bemutatóra szóló értékpapírok fokozatos megszüntetése a csalás elleni küzdelem, a pénzügyi bűnözés, a terrorizmus finanszírozása, a pénzmosásra vonatkozó gyakorlatok és az adócsalás elleni küzdelem keretében illeszkedik.
- 10 Az egyes járulékokról és adókról szóló törvénykönyvbe (a továbbiakban: törvénykönyv) a vegyes rendelkezések megállapításáról szóló 2011. december 28-i törvény (*Belgisch Staatsblad*, 2011. december 30., 81644. o.) által beiktatott 167. cikk szerint:

„A bemutatóra szóló értékpapíroknak a bemutatóra szóló értékpapírok megszüntetéséről szóló 2005. december 14-i törvénnyel összhangban dematerializált értékpapírokká vagy névre szóló értékpapírokká történő átalakítása adóköteles, a hivatkozott 2005. december 14-i törvény 2. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti, 2014. január 1-je előtt lejáró értékpapírok kivételével.”

- 11 A törvénykönyv 168. cikke kimondja:

„Az adó mértéke a következő:

- a 2012 folyamán végrehajtott átalakítások esetében 1%;
- a 2013 folyamán végrehajtott átalakítások esetében 2%.”

- 12 A törvénykönyv 169. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A fizetendő adó a letétbe helyezés napjától kerül megállapításra:

- a) a szabályozott piacra vagy a multilaterális kereskedési rendszerbe bevezetett értékpapírok tekintetében a letétbe helyezés időpontja előtti utolsó jegyzett árfolyam vonatkozásában;
- b) a szabályozott piacra nem bevezetett hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok tekintetében a hiteltőke névértékének vonatkozásában;
- c) a változó tőkájú befektetési vállalkozások befektetési jegyei vonatkozásában, a letétbe helyezés időpontja előtt kiszámított utolsó nettó eszközérték vonatkozásában;
- d) egyéb esetekben a letétbe helyezés napján az értékpapíroknak az átalakítást végző által becsült, kamatok nélkül számított könyv szerinti értéke vonatkozásában.

Amennyiben az átalakítandó értékpapírok értéke külföldi pénznemben kifejezett, a letétbe helyezés időpontjában fennálló eladási árfolyam alapján váltják azt euróra.”

13 A törvénykönyv 170. cikke előírja:

„Adófizetésre kötelezettek:

- 1° a szakmai közvetítők, ha a bemutatóra szóló értékpapírok értékpapírszámlán vannak nyilvántartva a birtokosuk által történt letétbe helyezést követően;
- 2° a kibocsátó társaságok, ha az értékpapírok névre szóló értékpapírokká történő átalakítás céljából vannak letétbe helyezve.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 14 I. Gielen és két gyermeke olyan bemutatóra szóló értékpapírok tulajdonosa, amelyeket két Belgiumban székhellyel rendelkező részvénytársaság bocsátott ki. I. Gielen 2011. december 21-én a bemutatóra szóló értékpapírok megszüntetéséről szóló 2005. december 14-i törvénynek megfelelően kezdeményezte ezen értékpapírok névre szóló értékpapírokká történő átalakítását; de ezt az átalakítást nem lehetett megvalósítani a vegyes rendelkezésekről szóló 2011. december 28-i törvény által bevezetett bemutatóra szóló értékpapírokat terhelő adó 2012. január 1-jén történő hatálybalépése előtt.
- 15 I. Gielen a Grondwettelijk Hof előtt az ezen adót bevezető rendelkezések megsemmisítése iránti keresetet indított, különösen a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének megsértése okán. Álláspontja szerint, mivel kötelező a bemutatóra szóló értékpapírok átalakítása az a tőkefelhalmozásra vonatkozó „átfogó ügylet” része, és így nem terhelheti közvetett adóztatás.
- 16 A belga kormány álláspontja szerint az adónak nem célja az önkéntes gazdasági vagy pénzügyi tranzakciók érintése, amelyek üzletrészekre vagy hitelekre vonatkoznak, hanem azt kívánják elérni a társaságoknál, hogy tegyenek eleget egy korábbi, visszaélés-ellenes rendelkezésnek. Ezért ezen adó nem tartozik a 2008/7/EK irányelv 5. cikke (2) bekezdésének hatálya alá, amely szerinte az elsődleges piacon végzett ügyletekre vonatkozik. Álláspontja szerint ez az irányelv az új értékpapírok kibocsátásával vagy piaci forgalomba bocsátásával foglalkozik, és ebből fakadóan nem azok átalakításával. A bemutatóra szóló értékpapírok megszüntetéséről szóló 2005. december 14-i törvényben előírt átalakítási ügyletre nem az elsődleges piacon és nem is a másodlagos piacon kerül sor, következésképpen semmi köze a tőkefelhalmozáshoz.
- 17 A Bíróság ítélezési gyakorlata és különösen a FECSA és ACESA ítélet (C-31/97 és C-32/97, EU:C:1998:508), valamint a Bizottság kontra Belgium ítélet (C-415/02, EU:C:2004:450) alapján a Grondwettelijk Hof arra vár választ, hogy a bemutatóra szóló értékpapírok legkésőbb 2013. december 31-ig történő átalakítására vonatkozó kötelezettségre tekintettel az adó közvetett adóztatásnak minősül-e a 2008/7 irányelv 5. cikkének (2) bekezdése szerint.
- 18 E körülmények között a Grondwettelijk Hof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2008/7 irányelv] 5. cikkének (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes a bemutatóra szóló értékpapírok névre szóló értékpapírokká vagy dematerializált értékpapírokká való, jogszabályban előírt átalakítását terhelő adó kivetése, és – igenlő válasz esetén – igazolható-e az ilyen adó [ezen irányelv] 6. cikke alapján?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 19 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a 2008/7 irányelv 5. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a bemutatóra szóló értékpapíroknak névre szóló értékpapírokká vagy dematerializált értékpapírokká történő átalakítását terhelő, az alapügyben szereplőhöz hasonló adó, és igenlő választ esetében igazolható-e az ilyen adó az említett irányelv 6. cikke alapján.
- 20 Emlékeztetni kell először is arra, hogy amint az a 2009. január 1-jével a 2008/7 irányelvvel felváltott 69/335 irányelv preambulumból is következik, az irányelv 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 (lásd: HSBC Holdings és Vidacos Nominees ítélet, C-569/07, EU:C:2009:594, 28. pont).
- 21 E tekintetben a 2008/7 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése tiltja bármely formában a közvetett adóztatást, különösen a tőke-hozzájárulások vonatkozásában. Egyébiránt az említett irányelv 5. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontja tiltja a tagállamok számára, hogy bármilyen formában közvetett adót vessenek ki egyrészt a kibocsátótól függetlenül, részvények, üzletrészek vagy más hasonló értékpapírok, illetve ilyen értékpapírokat megtestesítő igazolások létrehozására, kibocsátására, értéktőzsdéi bevezetésére, forgalomba hozatalára, illetve az azokkal való kereskedelemre, másrészt pedig különösen a kibocsátótól vagy bármely kapcsolódó alaki követelménytől függetlenül, adósságlevelek vagy más forgalomképes értékpapírok kibocsátásával felvett kölcsönökre, beleértve az államkötvényeket.
- 22 Ami a 69/335 irányelv 11. cikkének b) pontját illeti, amelynek szövegét átveszi a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontja, a Bíróság a FECSA és ACESA ítéletében (EU:C:1998:508, 18. pont) pontosította, hogy bár e rendelkezés nem említi kifejezetten a kötvénykölcsön visszatérítését, ez nem befolyásolja azt, hogy a kötvénykibocsátás megadóztatásának tilalma ellenére az adóztatásnak az ilyen kölcsön visszatérítésekor történő engedélyezése azzal a következménnyel járna, hogy az irányelv által követett céllal szemben, tőkefelhalmozásra vonatkozó átfogó ügyletként megadóztatná a kölcsönt.
- 23 Ugyanígy a Bíróság a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletben (EU:C:2004:450, 32. pont) úgy ítélte meg, hogy a 69/335 irányelv 11. cikkének a) pontja, amelynek szövege megegyezik a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének a) pontjával, nem említi kifejezetten a részvények első megszerzését vagy a bemutatóra szóló értékpapírok értékesítését, valójában annak engedélyezése, hogy az újonnan kibocsátott értékpapírok első megszerzésére vagy a bemutatóra szóló értékpapírok értékesítésére, az ilyen értékpapírok kibocsátásának keretében történő birtokbaadását sújtó illetéket vessenek ki azt eredményezné, hogy magát az értékpapír kibocsátását adóztatnák meg, mivel ez a tőkefelhalmozás szempontjából ugyanazon átfogó ügylet szerves részét képezi.
- 24 Így a Bíróságnak a 69/335 irányelv 11. cikkének rendelkezéseire vonatkozó ítélkezési gyakorlatából és különösen a FECSA és ACESA ítéletből (EU:C:1998:508), valamint a Bizottság kontra Belgium ítéletből (EU:C:2004:450) kitűnik, hogy az említett irányelv céljainak megfelelően a tőkefelhalmozási ügyletek adóztatásának tilalma alkalmazandó az e tilalommal kifejezetten nem érintett ügyletekre is, mivel az ilyen adóztatás a tőkefelhalmozás szempontjából átfogó ügylet szerves részét képező ügyletet adóztat. Ezen értelmezés átültethető a 2008/7 irányelv 5. cikkének (2) bekezdésére, amely azonos megfogalmazással átveszi a 69/335 irányelv 11. cikkét.
- 25 Bár a jelen esetben igaz, amint azt a belga kormány állítja, hogy a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem említi kifejezetten a részvények átalakítását, ez nem befolyásolja azt, hogy a bemutatóra szóló részvényeknek dematerializált értékpapírokká vagy névre szóló értékpapírokká

történő, a bemutatóra szóló értékpapírok megszüntetéséről szóló 2005. december 14-i törvényben kötelezővé tett átalakítása a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti részvénykibocsátás alá tartozik.

- 26 Ennélfogva az említett átalakítást terhelő adó kivetésével a törvénykönyv 167. cikke valójában magát az értékpapír-kibocsátást adóztatja meg, mivel ez a tőkefelhalmozás szempontjából ugyanazon átfogó ügylet szerves részét képezi, és ennélfogva sérti az irányelv 5. cikke (2) bekezdése a) pontjának hatékony érvényesülését (lásd ebben az értelemben: FECSA és ACESA ítélet, EU:C:1998:508, 18. és 19. pont, valamint Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2004:450, 32. és 33. pont).
- 27 Ebből következik, hogy a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a részvénykibocsátás bármely formában történő közvetett adóztatásának tilalmával ellentétes a már kibocsátott bemutatóra szóló részvények dematerializált értékpapírokká vagy névre szóló értékpapírokká történő átalakítását terhelő olyan adó, mint amilyen az alapügyben szerepel.
- 28 Azon kérdést illetően, hogy az ilyen adó igazolható-e a 2008/7 irányelv 6. cikkének (1) bekezdésével, amely lehetővé teszi, hogy a tagállamok adót vessenek ki az értékpapírok átruházására, a Bíróságnak már volt alkalma pontosítani, hogy a 69/335 irányelv 12. cikke, amelynek szövege lényegében megegyezett a 2008/7 irányelv 6. cikkének szövegével, eltérést jelentett a tőkeilletéssel azonos jellemzőkkel rendelkező adók kivetésének tilalma alól (Grillo Star Fallimento ítélet, C-443/09, EU:C:2012:213, 28. pont).
- 29 E rendelkezés az adóztatás tilalma alóli kivételként szigorúan értelmezendő, és nem alkalmazható a bemutatóra szóló részvények átalakítását terhelő, az alapügyben szereplőhöz hasonló adó esetében.
- 30 Ugyanis ezen átalakítás során a bemutatóra szóló részvényeket anélkül alakítják át dematerializált értékpapírokká vagy névre szóló értékpapírokká, hogy a jogosultságok egy előbbi birtokosról egy másik birtokosra szállnának.
- 31 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a 2008/7 irányelv 5. cikkének (2) bekezdésével ellentétes a bemutatóra szóló értékpapírok névre szóló értékpapírokká vagy dematerializált értékpapírokká történő átalakítását terhelő, az alapügyben szereplőhöz hasonló adó kivetése. Az ilyen adó nem igazolható az említett irányelv 6. cikkével.

A költségekről

- 32 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A tőkeemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv 5. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a bemutatóra szóló értékpapírok névre szóló értékpapírokká vagy dematerializált értékpapírokká történő átalakítását terhelő, az alapügyben szereplőhöz hasonló adó kivetése. Az ilyen adó nem igazolható az említett irányelv 6. cikkével.

Aláírások