



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. január 12.¹

C-443/09. sz. ügy

**CCIAA di Cosenza
kontra
Grillo Star Srl Fallimento**

(A Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare [Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„2008/7/EK irányelv — Tőkefelhalmozást terhelő közvetett adók — A helyi kereskedelmi és iparkamaráknak fizetendő éves illeték”

I – Bevezetés

1. A jelen ügy alkalmat ad a Bíróságnak arra, hogy a Denkvit-ügyben hozott ítéletéhez² kapcsolódva pontosítsa a 2008/7/EK irányelv³ alapján tiltott, a tőkeegyesítő társaságokat terhelő közvetett adók vonatkozásában kialakított ítélkezési gyakorlatát. Az alapügy tárgya az olasz kereskedelmi és iparkamarákat megillető éves illeték, amelyet valamennyi olyan vállalkozás köteles megfizetni, amelyet bejegyeztek az e kamarák által vezetett cégnyilvántartásba.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

2. A 2008/7 irányelv a 69/335/EGK⁴ irányelv átdolgozott változata. Mivel a 69/335/EGK irányelvet korábban többször módosították jelentős mértékben, a Tanács az egyértelműség érdekében az átdolgozás mellett döntött. A 2008/7 irányelv lényegében megfelel a korábbi irányelvnek.

3. A 2008/7 irányelv 5. cikkének címe „Közvetettadó-mentes ügyletek”, és a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

¹ — Eredeti nyelv: német.

² — A C-2/94. sz., Denkvit Internationaal és társai ügyben 1996. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-2827. o.).

³ — A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv (HL L 46., 11. o., a továbbiakban: 2008/7 irányelv vagy társaságiadó-irányelv).

⁴ — A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.).

- c) az üzleti tevékenység megkezdése előtt szükséges cégbejegyzés vagy bármely más olyan formalitás tekintetében, amely a tőkeegyesítő társaságra nézve jogi formájából adódóan kötelező lehet; [...].”

4. A 2008/7 irányelv 6. cikke szerint:

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

[...]

- e) díjak formájában kirótt illetékek [helyesen: díjjellegű illetékek]; [...].”

B – A nemzeti jog

5. A vonatkozó olasz jogi rendelkezéseknek a jogvita tekintetében alkalmazandó változata a következőt írta elő:

6. Az olasz polgári törvénykönyv (*Codice Civile*, a továbbiakban: CC) 2188. cikkének (1) bekezdése olyan cégnyilvántartást hozott létre, amelybe valamennyi ipari, kereskedelmi és pénzügyi vállalkozást be kell jegyezni. A bejegyzési kötelezettség mind az egyéni vállalkozásokat, mind – többek között – a CC 2200. cikke alapján a korlátolt felelősségű társaságokat terheli. A nyilvántartásba vétel vonatkozik arra az esetre is, ha a vállalkozás nem folytat üzleti tevékenységet. Az 1993. december 29-i 580. sz. törvény⁵ 8. cikke alapján a kereskedelmi és iparkamarák vezetik a cégnyilvántartást.

7. A cégnyilvántartásba bejegyzett vállalkozások által a kereskedelmi és iparkamaráknak fizetendő éves illeték mértékét mindig miniszteri rendelet határozza meg. A vonatkozó 2009. évi rendelet 3. cikkéből az tűnik ki, hogy a legfeljebb 100 000 euró összegű éves árbevétel eléréssel rendelkező vállalkozások esetében az éves illeték 200 euró átalányösszeg. Az ezen éves árbevételt meghaladó vállalkozások esetében az illeték mértéke az árbevétel meghatározott százalékának felel meg.

III – A tényállás, az alapeljárás és a Bíróság előtti eljárás

8. Az olasz Grillo Star Srl⁶ társaság vagyontát csődeljárás alá vonták.

9. A kérdést előterjesztő bíróság a Grillo Star társaság csődvagyona terhére fennálló tartozások megállapítása iránt folytat eljárást. A Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA, cosenzai kereskedelmi, ipari, kézműipari és mezőgazdasági kamara⁷) a 2009. év tekintetében 200 euró összegű⁸ hitelezői igénybejelentést nyújtott be a CC 2188. cikkének értelmében a cégnyilvántartásba bejegyzett valamennyi vállalkozás által a kamarának fizetendő éves illeték vonatkozásában.

10. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak ezen illetékeknek a 2008/7 irányelvvel⁹ való összeegyeztethetőségét illetően, ezért felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„Az éves illeték meghatározásának az 1993. december 29-i 580. sz. törvény 18. cikke b) pontjában foglalt, különösen ugyanezen pont 3., 4., 5. és 6. alpontjában meghatározott szempontjai ellentétesek-e a tőkeemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7 tanácsi irányelvvel, amennyiben nem tartozhat az ugyanezen irányelv 6. cikkének e) pontja szerinti kivétel alá? Különösen:

- a) »Díjjellegűnek« tekinthető-e az olyan illeték, amelynek meghatározása »a kereskedelmi kamarák által az ország egész területén nyújtandó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges igényen« alapul?

5 — Az ipari és kereskedelmi kamarák átszervezéséről szóló törvény, a GURI 1994. január 11-i 6. száma.

6 — A továbbiakban: Grillo Star vagy a csődeljárás alatt álló Grillo Star.

7 — A továbbiakban: CCIAA Cosenza.

8 — 113,39 euró kamattal növelt összeg.

9 — Az, hogy az irányelv alkalmazandó e korlátolt felelősségű társaságra, közvetlenül abból következik, hogy a 2008/7 irányelv I. mellékletének 12. pontja szerinti felsorolásban szerepel a società a responsabilità limitata.

- b) Kizárja-e az éves illeték »díjjellegét« az olyan »kiegyenlítési alap« előírása, amelynek célja, hogy a törvény által a kereskedelmi kamarákra ruházott valamennyi »igazgatási feladat« ellátásának egységességét biztosítsa az ország egész területén?
- c) Összeegyeztethető-e ugyanezen illeték »díjjellegével« az egyes kereskedelmi kamarák számára biztosított azon lehetőség, hogy akár 20%-ra növelhetik az éves illeték összegét olyan kezdeményezések társfinanszírozása céljából, amelyek az illetékességi területükön a termelés növelésére és a gazdasági feltételek javítására irányulnak?
- d) Ellentétes-e az éves illeték »díjjellegével« az, hogy nincs pontosan szabályozva a cégnyilvántartási bejegyzések és megjegyzések nyilvántartásához és módosításához fűződő kamarai igények meghatározásának módja?
- e) Összeegyeztethető-e az illeték »díjjellegével«, hogy az illetéket átalányösszegben határozzák meg, és nincs előírás arra, hogy »rendszeres időközönként« vizsgálják, hogy az megfelel-e a szolgáltatás átlagköltségének?”

11. A kérdést előterjesztő bíróság a 2010. szeptember 13-i határozatával a következő két kérdéssel egészítette ki kérelmét:

- „1) Ellentétes-e a 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelvvel az olyan tőkeegyesítő társaságot sújtó kamarai illeték megfizetésének kötelezettsége, amely társaság nem végez – és soha nem is végzett – semmiféle gazdasági tevékenységet, sőt »tevékenységet nem végzőnek« minősül?
- 2) A cégnyilvántartásba történő bejegyzés – amely az olasz jogrendben a jogi személyiség tőkeegyesítő társaság általi megszerzéséhez elengedhetetlenül kapcsolódó tény – konstitutív jellege, és emiatt az ehhez kapcsolódó »éves illeték« megfizetése ellentétes-e a hivatkozott irányelvvel?”

12. A Bíróság előtti eljárásban a csődeljárás alatt álló Grillo Star, a cosenzai CCIAA, Ausztria, Németország és Olaszország, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A 2011. október 20-án tartott tárgyaláson a csődeljárás alatt álló Grillo Star, a cosenzai CCIAA, Németország, Olaszország és a Bizottság vett részt.

IV – A jogkérdésről

A – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága

13. A cosenzai CCIAA a Bíróságnak a felekhez intézett kérdéseire adott írásbeli válaszában először azt állította, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem jogosult előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére. Nincs jelentősége annak, hogy ezt a kifogást az eljárás túl késői szakaszában emelték, mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére való jogosultságot hivatalból kell vizsgálni.

14. Az alapeljárás tárgya a Grillo Star társaság csődvagyona terhére fennálló tartozások megállapítása. A cosenzai CCIAA úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a csődeljárásban csak felügyeleti és ellenőrzési szerepe van. Nincs előtte folyamatban jogvita, mivel a döntéshozatalra nem kontradiktórius eljárásban kerül sor.

15. Az EUMSZ 267. cikk szerint valamennyi tagállami bíróság jogosult előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére. A bíróság fogalmát az uniós jog alapján önálló fogalomként kell meghatározni. A Bíróság számos kritériumot dolgozott ki, amelyek alapján a bírósági jelleg összességében értékelendő. Eszerint olyan független szervezetnek kell lennie, amely jogszabály alapján

jött létre, állandó és kötelező jelleggel működik, valamint kontradiktórius eljárásban igazságszolgáltatási jellegű határozatot hoz.¹⁰

16. A Bíróság a közigazgatási hatóságként nemperes eljárásban eljáró bíróságok előzetes döntéshozatal iránti kérelmét e kritériumok alapján elutasította. Ez volt a helyzet például valamely társaság alapszabályának a cégjegyzékbe történő bejegyzése céljából történő jóváhagyása iránt kérelme tárgyában hozott döntés esetén¹¹ vagy a cégjegyzékből törölt társaság fennmaradó vagyona tekintetében a felszámolóbiztos utólagos bírósági kijelölése esetén.¹² Csak az a bíróság jogosult előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére, amely ilyen ügyben jogorvoslati szervként jár el.¹³

17. A jelen összefüggésben nem kérdéses, hogy a kérdést előterjesztő szerv megfelel az EUMSZ 267. cikk értelmében vett bírósággal szemben támasztott alaki követelményeknek. Kérdéses azonban, hogy az alapeljárás kontradiktórius eljárásnak minősül-e, és az eljárás ténylegesen igazságszolgáltatási jellegű határozat meghozatalára irányul.

1. Kontradiktórius eljárás

18. A Bíróság megállapította, hogy a kontradiktórius eljárás követelménye nem abszolút feltétel.¹⁴ A Bíróság a közbeszerzési szerződések odaítélésének felülvizsgálatára irányuló egyik eljárásban megelégedett annyival, hogy a közbeszerzést vizsgáló szerv előtti eljárásban részt vevő feleket meg kellett hallgatni. A tagállami eljárások sokszínűsége és a tagállamok eljárási autonómiája amellet szól, hogy a peres eljárás feltételét nem lehet formálisan értelmezni. Ellenkező esetben a nemzeti eljárás tényleges szabályozásától függően az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére való jogosultság tekintetében – lényegét tekintve azonos viták esetén – önkényes döntések születnének.

19. Még ha a jelen alapeljárásban a két fél nem felperesként és alperesként állna is egymással szemben, mint amire az előzetes döntéshozatalra utaló határozat bevezető része utal, a feleknek, a csődgondnoknak és a hitelezőnek ugyanakkor nyilvánvalóan lehetősége van arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt mind írásban, mind szóban kifejtse álláspontját. Mind a cosenzai CCIAA-t, mind a csődeljárás alatt álló Grillo Start – mint az alapeljárás feleit – érintheti tehát az előzetes döntéshozatal iránti kérelem. A kontradiktórius eljárás feltétele ennél fogva teljesül.

2. Igazságszolgáltatási jellegű határozat

20. Nehezebb megválaszolni azt a kérdést, hogy a kérdést előterjesztő bíróság csak közigazgatási hatóságként jár-e el, vagy valamely jogvitában igazságszolgáltatási jellegű határozatot hoz.

21. Az „igazságszolgáltatási jellegű határozat” feltétel egyértelmű meghatározását a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem tartalmazza. A Bíróság ugyanakkor többek között azt veszi alapul, hogy olyan határozatról van-e szó, amely jogerőre emelkedhet.¹⁵

10 — Lásd legutóbb a C-118/09. sz. Koller-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-13627. o.) 22. pontját és a C-196/09. sz., Miles és társai ügyben 2011. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-5105. o.) 37. pontját. Időközben a Bíróság a peres vagy kontradiktórius eljárás követelményét egyértelműen visszavonta, lásd a C-18/93. sz. Corsica Ferries ügyben 1994. május 17-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-1783. o.) 12. pontját, a C-111/94. sz. Job Centre ügyben 1995. október 19-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3361. o.) 9. pontját és a C-182/00. sz., Lutz és társai ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-547. o.) 13. pontját.

11 — A 10. lábjegyzetben hivatkozott Job Centre ügyben hozott ítélet 9. pontja.

12 — A C-497/08. sz. Amiraiki Berlin ügyben hozott 2010. január 12-i végzés (EBHT 2010., I-101. o.) 19. pontja.

13 — A 12. lábjegyzetben hivatkozott Amiraiki Berlin ügyben hozott végzés 20. pontja.

14 — A C-54/96. sz. Dorsch Consult ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4961. o.) 31. pontja.

15 — Lásd a C-165/03. sz. Längst-ügyben 2005. június 30-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-5637.o.) 26. pontját és a 14. lábjegyzetben hivatkozott Dorsch Consult ügyben hozott ítélet 37. pontját.

22. A cosenzai CCIAA és a csődeljárás alatt álló Grillo Star egymásnak ellentmondó nyilatkozatot tettek a kérdést előterjesztő bíróság által hozandó határozat jogerejére vonatkozó kérdéssel kapcsolatban. A cosenzai CCIAA a kérdést előterjesztő bíróság által hozandó határozat jogerejét elutasította, ezzel szemben a Grillo Star a jogerőt elfogadta, mindenesetre azonban a határozatot „végrehajthatónak” nevezte.

23. A jogerő technikai jellegű kérdésétől függetlenül ugyanakkor úgy vélem, hogy igazságszolgáltatási jellegű határozatról van szó. A CCIAA nem vitatott állítása szerint ugyanis az alapeljárásban eljáró bíróság feladata – a felek tárgyaláson történő meghallgatását követően – a hitelezői követelések indokolással ellátott határozatban történő megállapítása. A határozat a hitelezői igények kielégítésére szolgáló vagyonhányadon keresztül kihat a többi hitelezőre. Mivel tehát a kérdést előterjesztő bíróság által az állítólagos illetékkövetelésnek a hitelezői igények nyilvántartásába történő – a felek között vitás – felvételéről hozandó határozathoz kötelező joghatások fűződnek, a határozat igazságszolgáltatási jellegű.

24. A Bizottság egyebekben utalt arra, hogy a hitelezői igények nyilvántartásba vételének igazságszolgáltatási jellege nagyon vitatott kérdés az olasz jogirodalomban. Néhány szerző inkább igazgatási tevékenységnek tekinti, más meghatározó szerzők viszont úgy vélik, hogy a tartozások megállapítása esetén valódi igazságszolgáltatási tevékenységről van szó. Tekintettel arra is, hogy ha ennyire nem egyértelmű az eljárás nemzeti jog szerinti minősítése, a Bíróságnak kétség esetén az eljáró bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére való jogosultságából kellene kiindulnia.

25. Végezetül szeretnék még egy gyakorlati érvet is felhozni egy másik jogi aktussal kapcsolatban, amelynek értelmezése a jelen esetben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére való jogosultság elutasításához vezetne. A fizetéseképtelenségi rendelet¹⁶ ugyanis előírásokat tartalmaz a követeléseknek a fizetéseképtelenségi eljárásban történő bejelentéséről. Annak érdekében, hogy a Bíróság az eljárás első szakaszában is értelmezhesse a rendelet e rendelkezéseit, a követelések bírósági megállapításával összefüggésben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére való jogosultsággal kapcsolatos követelményeket nem szabad túl magas szinten megállapítani. Végül a pergazdaságosság figyelembevételével is kedvezőnek tűnik az a megoldás, hogy a kérelem az eljárás minél korábbi szakaszában benyújtható legyen, és ezzel elkerülhető legyen az, hogy jogorvoslati eljárásra kerüljön sor azért, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtható legyen.¹⁷

26. Ezért a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a feltett kérdésekre választ adjon.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása

27. A kérdést előterjesztő bíróság által először feltett kérdések arra vonatkoznak, hogy a kereskedelmi és iparkamaráknak fizetendő éves illeték a 2008/7 irányelv 6. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében vett „díjjellegű illetékek” tekinthető-e.

28. Mindenekelőtt azt kell tisztázni, hogy egyáltalán az irányelv által tiltott, a 2008/7 irányelv 5. cikke szerinti közvetett adóról van-e szó. Ha az olasz illeték ilyen közvetett adónak minősül, csak ezután merül fel az a kérdés, hogy ez az illeték mint díjjellegű illeték kivételesen megengedhető-e. A 6. cikk tehát kivételt előíró rendelkezés, amely csak akkor alkalmazható, ha a közvetett adónak minősülő vitatott illeték az 5. cikkben szereplő valamelyik tilalom alá esik.¹⁸ A 2008/7 irányelv 5. cikke értelmében vett közvetett adóként történő besorolásra vonatkozik a kérdést előterjesztő bíróság további két kérdése is.

16 — A fizetéseképtelenségi eljárásról szóló, 2000. május 29-i 1346/2000/EK tanácsi rendelet (HL L 160., 1. o.).

17 — Lásd Jacobs főtanácsnok C-53/03. sz., Syfait és társai ügyre vonatkozó 2004. október 28-i indítványának (2005. május 31-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-4609. o.] 45. pontját, valamint más összefüggésben a C-175/06. sz. Tedesco-ügyre vonatkozó 2007. július 18-i indítványom (2007. szeptember 27-én hozott végzés [EBHT 2007., I-7929. o.] 22. pontját és a C-283/09. sz. Weryński-ügyre vonatkozó 2010. szeptember 2-i indítványom (2011. február 17-én hozott ítélet, EBHT 2011., I-601. o.) 16. pontját.

18 — Lásd még a C-188/95. sz., Fantask és társai ügyben 1997. december 2-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6783. o.) 20. pontját a korábbi, a 4. lábjegyzetben hivatkozott 69/335/EGK irányelv azonos tartalmú rendelkezésével kapcsolatban.

1. A 2008/7 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett közvetett adó

29. A jelen esetben az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti tilalmat kell figyelembe venni. A rendelkezés szerint a tagállamok semmilyen formájú közvetett adót nem vehetnek ki az üzleti tevékenység megkezdése előtt szükséges cégbejegyzés vagy bármely más olyan formalitás tekintetében, amely a tőkeegyesítő társaságra nézve jogi formájából adódóan kötelező. A továbbiakban tehát az 5. cikk (1) bekezdésének c) pontjában foglalt két feltételt kell vizsgálni, nevezetesen azt, hogy az éves illeték cégbejegyzés vagy bármely más formalitás tekintetében kivetett közvetett adónak minősül-e (a) pont), és hogy a társaság jogi formájához kapcsolódik-e (b) pont).

a) A cégbejegyzés vagy bármely más formalitás tekintetében kivetett adó

30. Az 5. cikk (1) bekezdésének c) pontja tiltja közvetett adó társaságokra való kivetését cégbejegyzés vagy bármely más olyan formalitás tekintetében, amely az üzleti tevékenység megkezdése előtt szükséges. Eszerint feltétel egyrészt a cégbejegyzés vagy bármely más formalitás, másrészt pedig, hogy erre az üzleti tevékenység megkezdése előtt kerüljön sor. A második feltétel nem kizárólag időbeli feltételként értelmezendő, tehát nem arról van szó, hogy a cégbejegyzésre időben a társaság üzleti tevékenységének megkezdése előtt kerül sor. E feltételt inkább akként kell értelmezni, hogy a cégbejegyzés vagy bármely más formalitás a társasági tevékenység megkezdésének és a társaság eljárási képességének a feltétele.

31. A kérdést előterjesztő bíróság kérdése a kereskedelmi és iparkamaráknak évente fizetendő illetékre irányul, amely a cégnyilvántartásba bejegyzett valamennyi vállalkozást terheli.

32. A német kormány helyesen mutatott rá arra, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló első határozatból nem tűnik ki, hogy a vitatott illetéket egyáltalán a társaság *nyilvántartásba vétele miatt* vetették-e ki. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejezetten csak az szerepel, hogy az illeték a cégnyilvántartásba bejegyzett vállalkozásokat terheli. Ebből a megfogalmazásból nem tűnik ki világosan, hogy a cégnyilvántartásba történő bejegyzés az illetéktől független műveletnek minősül-e, és az illetékfizetésre kötelezett szervezetek megállapítása céljából csak hivatkoznak a cégnyilvántartásban feltüntetett vállalkozásokra. További lehetőség, hogy a cégnyilvántartás egyidejűleg cégjegyzékként is működik, amelybe a tőkeegyesítő társaságoknak be kell jegyeztetniük magukat, és ily módon az illeték a társaság cégjegyzékbe történő bejegyzésének feltétele.

33. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kiegészítéséből azonban úgy tűnik, hogy a kereskedelmi és iparkamaráknak először fizetendő illeték minden bizonnyal összefügg a cégnyilvántartásba történő bejegyzéssel, és ez a bejegyzés ugyancsak feltétele annak, hogy a társaság jogi személyiséget szerezzen.

34. Ennélfogva az olasz illeték megfelel a Denkvit Internationaal ügy¹⁹ tárgyát képező holland jogi rendelkezéseknek. Azon ügy olyan illetékre vonatkozott, amelyet évente kellett fizetni a vállalkozás nyilvántartásba vétele alapján valamely kereskedelmi és iparkamarának, amely nyilvántartásba vétel egyúttal a vállalkozást tulajdonló tőkeegyesítő társaság nyilvántartásba vételének is minősült. Következésképpen ebben az esetben a cégnyilvántartás egyidejűleg cégjegyzékként is működött, amint az az olasz jogi rendelkezések alapján is feltételezhető.

35. A Bíróság az ebben az ügyben hozott ítéletében, anélkül hogy közelebbi megállapításokat tett volna, abból indult ki, hogy a holland éves illeték az üzleti tevékenység megkezdése előtt szükséges cégbejegyzés tekintetében kivetett illeték volt. A Bíróság nem vizsgálta kifejezetten, hogy az illeték a társaság *nyilvántartásba vételének fenntartásával* függ-e össze, és ezáltal eljárási képességének feltétele-e.²⁰ Így különösen a Bíróság a cégbejegyzéshez kapcsolódó első illeték és az azt követő éves illetékek között sem tett különbséget. Ezek alapján a jelen esetben minden további vizsgálat nélkül fennállna az 5. cikk (1) bekezdésének c) pontja szerinti első feltétel.

19 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Denkvit Internationaal ügyben hozott ítélet.

20 — Lásd még a C-71/91. és C-178/91. sz., Ponente Carni és Cispadana egyesített ügyekben 1993. április 20-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-1915. o.) 31. pontját. Úgy vélem, hogy ebben az ügyben hallgatólagosan abból indultak ki, hogy a szóban forgó illeték a nyilvántartásba vétel fenntartására szolgál.

36. Meg kell azonban különböztetni egymástól a cégbejegyzéssel összefüggésben felmerülő első és az azt követően évente fizetendő illetéket. A jelen eset tárgya ugyanis kizárólag az éves illeték. Ahhoz, hogy az éves illetéket az üzleti tevékenység megkezdésével összefüggő cégbejegyzés vagy formalitás tekintetében kivetett adónak minősíthessük, bizonyítani szükséges, hogy az összefügg a társaság *nyilvántartásba vételének fenntartásával*, és a társaság további eljárási képességének a feltétele. A jelen ügyben ez nem egyértelmű.

37. A Bizottság és az olasz kormány az előzetes döntéshozatal iránti kérelemhez fűzött állásfoglalásaikban kifejtik, hogy a kereskedelmi kamaráknak fizetendő éves illeték nem feltétele a cégnyilvántartásba vétel fenntartásának. Az illetékfizetés elmaradása nem eredményezi sem a társaság nyilvántartásból való törlését, sem jogképességének elvesztését. Ezáltal az illeték nem feltétele a társasági tevékenység folytatásának.

38. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem kiegészítése azonban akként értelmezhető, hogy az éves illeték megfizetése a tőkegyesítő társaság további jogi létezésének feltétele. Amennyiben ez az értelmezés helyállónak bizonyul, az éves illeték a társaság eljárási képességének feltétele lenne, és az irányelv 5. cikkének hatálya alá tartozna, feltéve hogy az a társaság jogi formájából adódik. A Grillo Star a tárgyaláson ezzel kapcsolatban megjegyezte, hogy a kereskedelmi kamarák az éves illetékfizetés elmaradása esetén nem állítanak ki a vállalkozás gazdasági tevékenységének gyakorlásához szükséges igazolásokat. Ezek az igazolások is minősülhetnek egyfajta formalitásnak, amely az üzleti tevékenység gyakorlásának feltétele.

39. Ez azonban konkrét adatok hiányában nem bírálható el kimerítően. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata lenne a feltárt ellentmondás tisztázása.

40. Ha az éves illeték nem feltétele a társaság működésének, emiatt már nem is minősülne az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében közvetett adónak. Ha viszont az éves illeték a társasági tevékenység megkezdésének feltétele, csak abban az esetben lenne tilos, ha azt a tőkegyesítő társaság *jogi formájából adódóan* vetik ki. A következőkben ezt vizsgálom.

b) Jogi formájából adódóan kötelező

41. E feltétel megértéséhez mindenképp célszerű áttekinteni az irányelv tartalmát és célját. Az irányelv a tőke szabad mozgását hivatott elősegíteni.²¹ Következésképpen a Bíróság az irányelv 5. cikkében foglalt tilalmat azzal indokolta, hogy habár az abban feltüntetett illetékek 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.²²

i) A Denkavit Internationaal ügyben hozott ítélet

42. Az irányelv e célkitűzéséből kiindulva a Bíróság a Denkavit-ügyben²³ a holland cégjegyzékilletéket vizsgálta, amelyet a vállalkozás nyilvántartásba vétele alapján évente kellett megfizetni valamely kereskedelmi és iparkamarának, amely nyilvántartásba vétel egyúttal a vállalkozást tulajdonló tőkegyesítő társaság nyilvántartásba vételének is minősült. A tőkegyesítő társaság egyidejű nyilvántartásba vétele nem emelte meg a kereskedelmi kamarának fizetendő illeték összegét.

43. A Bíróság megállapította, hogy a holland illeték nem minősült az irányelv értelmében vett tiltott adónak. Inkább az volt a döntő, hogy a holland jog szerinti illetékfizetési kötelezettség nem a vállalkozást tulajdonló társaság nyilvántartásba vételén, hanem magának a vállalkozásnak a nyilvántartásba vételén alapult.²⁴ Ennélfogva az illetéket nem a tőkegyesítő társaságnak minősülő társaság jogi formájából adódóan vetették ki. Inkább olyan teherről van szó, amely vagyona alapján a gazdasági életben részt vevő valamennyi gazdasági szereplőt sújt.

21 — Lásd még a 2008/7 irányelv (2) preambulumbekzdését.

22 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

23 — Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

24 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit-ügyben hozott ítélet 24. pontja.

44. A holland illetéknek a társaság jogi formájától való függetlensége indokolásaként a Bíróság azt is alapul vette, hogy az illetékkivetés nem attól függött, hogy a vállalkozás tulajdonosa természetes vagy jogi személy, személy- vagy tőkegyesítő társaság. A személyegyesítő társaságok és a természetes személyek illetékfizetési kötelezettsége volt a bizonyíték arra, hogy egyáltalán nem a tőkegyesítő társaság jogi formájából adódóan vetették ki az illetéket.

ii) A fenti feltételeknek a jelen ügyre történő alkalmazása

45. A fenti feltételek alapulvételével a jelen ügyben abból kell kiindulni, hogy a vitatott illetéket nem a tőkegyesítő társaság jogi formájából adódóan vetették ki.

46. Amennyiben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt némileg szűkös adatok kimerítő állásfoglalást tesznek lehetővé, az olasz illeték lényegében megfelel a holland illeték jellemzőinek. Az illeték nem a társaságokat, hanem a vállalkozásokat terheli. Ha a társaságok cégnyilvántartásba vétele vagy a nyilvántartásba vétel fenntartása a cégjegyzék szerepét is betölti, ez azonban nem jár illetékemeléssel, akkor az megfelel a holland szabályozásnak.

47. A Grillo Star kivételével valamennyi fél utalt arra, hogy a kereskedelmi kamarának fizetendő illeték az olasz jogban sem csak a tőkegyesítő társaságokat, hanem a személyegyesítő társaságokat is terheli. Az illeték tehát nem a társaság jogi formájához, hanem a vállalkozáshoz kapcsolódik.

48. A Denkvit-üggyel ellentétben, ahol a Bíróság azzal érvelhetett, hogy a holland jog szerint az illeték személyegyesítő társaságokat is terhel, és ezért a tőkegyesítő társaságokat nem a jogi formájukból adódóan terheli, ez az érv az irányelv átdolgozott változata alapján ily módon már nem fogadható el.

49. A 2008/7 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése szerint ugyanis az irányelv alkalmazásában tőkegyesítő társaság minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy. Bár az ezt megelőző 69/335 irányelv²⁵ 3. cikkének (2) bekezdése azonos rendelkezést tartalmaz, ugyanakkor fenntartotta azt a lehetőséget, hogy a tagállamok más társaságokat ne tekintsenek tőkegyesítő társaságnak. Következésképpen a személyegyesítő társaságokat nem lehetett viszonyítási csoportként figyelembe venni.

50. A jelen ügyben azonban ennek nincs jelentősége, mivel a CC 2195. cikke alapján nemcsak nyereségszerzési céllal működő társaságok, hanem egyéni vállalkozásként működő természetes személyek is bejegyezhetők az olasz cégnyilvántartásba, és ezáltal azokat is terheli a kereskedelmi és iparkamarának fizetendő éves illeték. Az egyéni vállalkozásként működő természetes személyek éves illetékfizetési kötelezettségét tehát bizonyítékul lehet felhozni arra, hogy a kereskedelmi és iparkamarának fizetendő éves illeték nem a társasági formához, hanem a társaság tulajdonában álló vállalkozáshoz kapcsolódik.

51. A szóban forgó illeték tehát főszabály szerint nem tekinthető az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett tiltott közvetett adónak.

iii) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések kiegészítése – a gazdasági tevékenységet nem végző társaságok illetékfizetési kötelezettsége

52. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kiegészítésében a kérdést előterjesztő bíróság az olasz szabályozás egy másik elemét helyezte a középpontba. A bíróság azt a kérdést tette fel, hogy összeegyeztethető-e az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének c) pontjával az éves illeték olyan társasággal szembeni előírása, amely soha nem gyakorolt gazdasági tevékenységet. A bíróság kifejtette, hogy a Grillo Star soha nem végzett gazdasági tevékenységet.

25 — Hivatkozás a 4. lábjegyzetben.

53. A kérdés mögött a kérdést előterjesztő bíróság azon véleménye áll, hogy ha gazdasági tevékenységet nem végző társaságot adóztatnak, akkor nem beszélhetünk arról, hogy a Denkavit-ügyben hozott ítélet értelmében a vitatott illeték nem a társasághoz, hanem a vállalkozás nyilvántartásba vételéhez kapcsolódik. A gazdasági tevékenységet nem végző társaság esetén, amely vállalkozásként nem működik, az illeték kizárólag a társasághoz kapcsolódhat, nem pedig a vállalkozáshoz. Ez az álláspont azonban nem egyeztethető össze az irányelvvel. Az újabb kérdés lényege következésképpen az, hogy a 2008/7 irányelv megköveteli-e, hogy a gazdasági tevékenységet nem végző társaságok tekintetében ne vessék ki az éves illeték.

54. Úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság Denkavit-ügyben hozott ítéletben foglalt állítására alapozza érvelését. A holland rendelkezések vizsgálata során a Bíróság azt állapította meg, hogy a holland jog szerinti illetékfizetési kötelezettség „nem terjed ki a »kiürített« társaságokra, vagyis olyan társaságokra is, amelyek nem rendelkeznek eszközökkel, és így tevékenységet sem végeznek”.²⁶ A Bíróság ezen állításával kapcsolatban mindenekelőtt azt kell megállapítani, hogy nem ez az ítélet legfontosabb érve. Ennélfogva nem célszerű további vizsgálat nélkül átültetni más esetekre.

55. A kérdést előterjesztő bíróságnak a gazdasági tevékenységet nem végző társaságok illetékfizetési kötelezettségére vonatkozó további kérdését úgy lehetne értelmezni, hogy az illetékfizetési kötelezettség vonatkozik az „alvó” társaságokra is, vagyis olyan társaságokra, amelyek nem végeznek gazdasági tevékenységet, de a Denkavit-ügyben hozott ítéletben szereplő „kiürített” társaságoktól eltérően eszközökkel rendelkeznek. Az „alvó” társaságokat azzal a céllal alapítják, hogy gazdasági tevékenységet az alapítást követően ne, hanem csak később – például az értékesítésüket követően – folytassanak. Kétségtelenül érdekes kérdés, hogy az „alvó” társaságok illetékfizetési kötelezettség alá eshetnek-e. Többek között azt kell tisztázni, hogy milyen jelentőséget kell tulajdonítani a Bíróság hivatkozott megállapításának, és adott esetben az következik-e a Bíróság Denkavit-ügyben hozott ítéletében szereplő azon további megállapításából, hogy „minden társaságalapítás főszabály szerint vállalkozás működtetésére irányul”,²⁷ hogy elegendő, ha az „alvó” társaság célja gazdasági tevékenység későbbi – például megvásárlását követő – folytatása.

56. Nem osztom azonban a Bizottságnak a jelen ügyben kifejtett azon érvelését, hogy a gazdasági tevékenységet nem végző társaságokat gyakran adóelkerülés és pénzmosás céljára használják, ennélfogva nem élvezhetnek előnyöket. Az alvó társaságok ugyanis igenis létezhetnek törvényes célból, és emiatt megkönnyíthetik az alapszabadságok érvényesülését. Például egy külföldi befektető vagy vállalkozás számára egyszerűbb lehet egy másik tagállambeli vállalkozásalapítás során valamely ilyen céllal alapított alvó társaság megszerzése, ezáltal elkerülheti a társaságalapítással és bejegyzéssel járó idővesztéseket és lehetséges nehézségeket.

57. A gazdasági tevékenységet nem végző társaság kezelésének kérdése azonban – amint a következőkben ismertetem – a jelen esetben hipotetikus, és nem kell megválaszolni, mivel a Grillo Star nem ilyen értelemben minősül gazdasági tevékenységet nem végző társaságnak.

58. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kiegészítő határozatában ugyanis pontatlanul állította, hogy a Grillo Star soha nem végzett gazdasági tevékenységet. A Bizottság azonban – helyesen – kétségbe vonta, hogy elképzelhető-e egyáltalán az, hogy a Grillo Star valóban soha nem végzett gazdasági tevékenységet. Ha abból indulunk ki, hogy a társaságot az alapításkor ellátták a szükséges törzstőkével, nehezen képzelhető el, hogyan mehet csődbe az ilyen társaság anélkül, hogy ne végzett volna valaha is gazdasági tevékenységet. Ezt az aggályt én is osztom.

59. A Grillo Star a tárgyaláson feltett kérdésre válaszul elismerte, hogy a társaság bizonyos formában végzett gazdasági tevékenységet, ezt azonban a tervezett üzleti tevékenysége érdekében végzett előkészítő tevékenységekre korlátozta. Az olasz kormány ehhez még hozzáfűzte, hogy a Grillo Star egy szállodai vállalkozás elindítása érdekében már ingatlanokat és árukat vásárolt.

26 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal ügyben hozott ítélet 29. pontja.

27 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal ügyben hozott ítélet 29. pontja.

60. Ennélfogva a jelen esetben nem azt a kérdést kell megválaszolni, hogy az irányelv megköveteli-e, hogy az éves illetéket ne vessék ki gazdasági tevékenységet nem végző társaságokra, hanem inkább azt a kérdést, hogy az irányelv megköveteli-e, hogy az éves illetéket ne vessék ki olyan társaságokra, amelyek csak előkészítő tevékenységet végeznek, de az eredetileg tervezett üzleti tevékenységüket még nem kezdték meg. Azt kell tehát tisztázni, hogy az olyan társaságok esetén is, amelyek ebben az értelemben végeznek előkészítő üzleti tevékenységet, megállapítható-e, hogy az éves illeték a vállalkozáshoz, nem pedig a társasághoz kapcsolódik.

61. A Bíróság a Denkavit-ügyben hozott ítéletében a holland rendelkezések vizsgálatával kapcsolatban, amint már ismertettem, egyrésztől azt hangsúlyozta, hogy „minden társaságalapítás főszabály szerint vállalkozás működtetésére irányul”. A Bíróság álláspontja szerint tehát nem az bír döntő jelentőséggel, hogy az illeték a társaság *tényleges* gazdasági tevékenységéhez kapcsolódik. A Bíróság inkább abból indult ki, hogy az illeték akkor is a vállalkozáshoz, és nem magához a társasághoz kapcsolódik, ha a társaság alapításkori *célja* vállalkozás működtetése.

62. A Bizottság álláspontja szerint a vállalkozás fogalmának olasz meghatározása alapján sem a *tényleges* gazdasági tevékenység, hanem a gazdasági tevékenység folytatásának lehetősége bír jelentőséggel. Ez azonban csak akkor tekinthető elegendőnek, ha a társaság az előkészítő tevékenységet üzleti tevékenységére tekintettel folytatja, tehát tervezett vállalkozási tevékenységének megvalósítását megkezdte.

63. Másrésztől a Bíróság arra mutatott rá, hogy a 2008/7 irányelv 5. cikke szempontjából a vállalkozás fogalmát a nemzeti jog határozza meg.²⁸ Nem adott ezért helyt annak a kifogásnak, hogy a holdingtársaságnak a leányvállalata irányítására korlátozódó tevékenysége nem minősül tulajdonképpeni vállalkozási tevékenységnek.

64. Ennélfogva az is az olasz jogalkotó mérlegelésére van bízva, hogy az előkészítő tevékenységet az illeték alapjául szolgáló vállalkozási tevékenységnek tekintse. Olyan gyakorlati megfontolások tehát, mint hogy bonyolult lenne az előkészítő tevékenység és az üzleti célból végzett tevékenység megkülönböztetése, és az ilyen megállapítások jelentős adminisztratív terhet jelentenének, arra ösztönözhetik a jogalkotót, hogy vállalkozásnak tekintse az ilyen társaságot.

65. Ezen okoknál fogva a Grillo Star által a tárgyaláson felhozott érvet tekintve sem vonható le más következtetés; mindenesetre a csődre és a gazdasági tevékenység ezzel járó megszüntetésére is tekintettel a társaság már nem tekinthető vállalkozásnak. A tagállamok szabadon döntenek el, hogy a vállalkozási tevékenységet veszik-e alapul még olyan társaság vonatkozásában is, amely nehéz gazdasági helyzetben van, emiatt üzleti tevékenységét csökkenti vagy megszünteti.

66. Még akkor is elfogadható, hogy az illeték alapjául nem a társaság, hanem a vállalkozás nyilvántartásba vétele szolgál, ha a társaság az eredetileg tervezett üzleti tevékenységének megkezdésére tekintettel csak előkészítő tevékenységet végez.

67. Mivel tehát a jelen esetben nem az 5. cikk (1) bekezdésének c) pontjában tiltott adóról van szó, az irányelv 6. cikke szerinti díjjelleg vizsgálata szükségtelen.

V – Végkövetkeztetések

68. A fenti megállapításokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunale di Cosenza által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

Az a cégnyilvántartásba bejegyzett valamennyi vállalkozás által a kereskedelmi és iparkamarának fizetendő éves illeték, amely a tőkeegyesítő társaság tevékenységének folytatásához szükséges nyilvántartásba vételhez kapcsolódik, abban az esetben nem ellentétes a 2008/7/EK irányelv 5. cikke (1) bekezdésének c) pontjával, ha nem a vállalkozást tulajdonló társaság, hanem a vállalkozás nyilvántartásba vételéhez kapcsolódik. A tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy e célból az olyan társaságokat is vállalkozásnak tekintsék, amelyek *tényleges* üzleti tevékenységük szempontjából kizárólag előkészítő tevékenységet végeznek.

28 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal ügyben hozott ítélet 32. pontja a 4. lábjegyzetben hivatkozott 69/335 irányelv egyik korábbi rendelkezésével kapcsolatban.