



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. június 12.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — A »tagállami bíróság« fogalma — Tribunal Arbitral Tributário — 69/335/EGK irányelv — 4. és 7. cikk — Tőketársaság jegyzett tőkéjének emelése — 1984. július 1-jéig hatályos bélyegilleték — A bélyegilleték ezen időpontot követő eltörlése, majd újbóli bevezetése”

A C-377/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugália) a Bírósághoz 2013. július 3-án érkezett 2013. május 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, K. Lenaerts (előadó), a Bíróság elnökhelyettese, G. Arestis, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Ascendi Beiras Litoral e Alta Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA képviselőjében F. Fernandes Lourenço advogado,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão és A. Cunha, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében P. Guerra e Andrade és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: portugál.

a főtanácsnok indítványának a 2014. április 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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 tőkeemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.; a továbbiakban: 69/335 irányelv) 4., 7. és 10. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (a továbbiakban: Ascendi) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság) között az utóbbi által 2012. augusztus 6-án hozott azon határozat tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amely elutasította az Ascendi által – a 2004 decembere és 2006 novembere között végrehajtott négy tőkeemelés címén – lerótt bélyegilleték visszatérítése iránt előterjesztett kérelmet (a továbbiakban: vitatott határozat).

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 69/335 irányelv első preambulumbekzdése szerint az irányelv célja a tőke szabad mozgásának mint a belső piac létrehozásához nélkülözhetetlennek tekintett alapvető szabadságnak az előmozdítása volt. Ahogyan az említett irányelv hatodik, hetedik és nyolcadik preambulumbekzdésből kitűnik, ennek érdekében az irányelv a belső piacon belül csak egyszer alkalmazható, a tőkefelhalmozást terhelő adó bevezetésével, és ezen egyszer kivethető adóval azonos jellemzőkkel rendelkező valamennyi más közvetett adó eltörlésével össze kívánta hangolni az Unióban a tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásokra kivetett adót.
- 4 Ennek érdekében a 69/335 irányelv 1. cikke kimondta, hogy a „tagállamok a 2–9. cikk rendelkezéseinek megfelelően összehangolt mértékű illetéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkére [helyesen: juttatott vagyoni hozzájárulásokra], amely a továbbiakban: »tőkeilleték«”.
- 5 A 85/303 irányelv néhány lényeges módosítást hajtott végre a 69/335 irányelven, különösen 4. cikkének (2) bekezdésén és 7. cikkén. A 85/303 irányelv második, harmadik és negyedik preambulumbekzdése így szól:

„mivel a tőkeilleték kedvezőtlenül hat a vállalkozások fejlődésére, valamint csoportjaik átszerveződésére; mivel e hatások különösen ártalmasak a jelenlegi gazdasági helyzetben, amikor kiemelkedő szükség van arra, hogy a beruházások ösztönzése elsőbbséget élvezzen;

mivel e célok elérése szempontjából a legjobb megoldás az lenne, ha a tőkeilletéket megszüntetnék; mivel viszont azon bevételkiesések, amelyek egy ilyen intézkedés következtében előállnának, elfogadhatatlanok egyes tagállamok számára; mivel a tagállamoknak ezért lehetőséget kell kapniuk, hogy mentesítsék a tőkeilleték alól, vagy adó alá vessék a tőkeilleték hatálya alá tartozó ügyletek egészét vagy egy részét [...];

mivel kötelező jelleggel mentesíteni kellene azon ügyleteket, amelyek jelenleg a kedvezményes mértékű tőkeilleték alá tartoznak”.

- 6 A 69/335 irányelv a 85/303 irányelvből következő változatában (a továbbiakban: 69/335 irányelv) 4. cikkében így rendelkezett:

„(1) A következő ügyletek tartoznak a tőkeilleték alá:

[...]

- c) egy tőketársaság tőkéjének [helyesen: jegyzett tőkéjének] emelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással;

[...]

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

- a) tőketársaság tőkeemelése a nyereség, az általános vagy céltartalékok tőkésítése útján;

[...]”

- 7 A 69/335 irányelv 7. cikke értelmében:

„(1) A 9. cikkben szereplők kivételével a tagállamok mentesítenek minden olyan ügyletet a tőkeilleték alól, amely 1984. július 1-jén mentes volt az illeték alól, illetve amely 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adózott.

A mentességre vonatkoznak azok a feltételek, amelyeket a mentesség megadását, illetve adott esetben a 0,50%-os vagy annál alacsonyabb adó kivetését illetően az említett időpontban kellett alkalmazni.

[...]

(2) A tagállamok az (1) bekezdésben említett ügyleteken kívül minden ügyletet mentesíthetnek a tőkeilleték alól, vagy azokra legfeljebb 1%-os mértékű egységes kulcsú illetéket vehetnek ki.

[...]”

- 8 A 69/335 irányelv 10. cikkének a) pontja kimondta:

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

- a) a 4. cikkben említett ügyletek tekintetében;

[...]”

- 9 A 85/303 irányelv átültetésének határideje 1986. január 1-je volt.

- 10 A 69/335 irányelvet a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv (HL L 46., 11. o.) hatályon kívül helyezte (HL L 46., 11. o.). E hatályon kívül helyezés azonban az alapeljárás tényállásának megvalósulását követően történt meg.

A nemzeti jog

- 11 Az 1932. november 28-i 21196. sz. törvényerejű rendelettel jóváhagyott Tabela Geral do Imposto de Selo (bélyegilleték általános mértékét meghatározó dokumentum; a továbbiakban: TGIS) 1984. július 1-jén hatályos változatának 145. cikke az alábbiak szerint rendelkezett:

„A társaságok tőkeemelési műveletei esetén az emelés összege alapján:

- a) polgári jogi társaságok – 5 ezrelék (illetékbélyeg útján);
- b) tőketársaságok [...] – 2 százalék (illetékbélyeg útján);
- c) egyéb társaságok – 7 ezrelék (illetékbélyeg útján).

1. Az a) és c) pontban meghatározott társaságok esetében a fentiekén túl a 93. cikk szerinti illetéket is alkalmazni kell.

2. A pénzben teljesített tőkeemelési műveletek mentesek az illeték alól.”

- 12 Később, a TGIS 145. cikke (2) bekezdésének szövegét módosító, 1991. június 18-i 223/91. sz. törvényerejű rendelet mentesítette a bélyegilleték alól „a tőketársaságok tőkeemelési műveleteit”, aminek következtében a tőketársaságok bármilyen jellegű tőkeemelését, függetlenül attól, hogy e tőkeemelést milyen módon teljesítették, bélyegilleték nem terhelte.

- 13 A 2001. december 14-i 322-B/2001. sz. törvényerejű rendelet alapján – azáltal, hogy a TGIS kiegészült a 26.3. ponttal – a tőkeemelés összege 0,40%-ának megfelelő mértékű bélyegilleték terheli a tőketársaságok jegyzett tőkéjének bármilyen módon történő emelését.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 14 2004. december 15. és 2006. november 29. között az Ascendi tőketársaság négy alkalommal emelte a társaság alaptőkéjét az említett társaság javára a részvényesei által a korábban teljesített járulékos pénzbeli szolgáltatásból eredő részvényesi követelések alaptőkévé alakítása útján. E különböző tőkeemelések kapcsán az Ascendi összesen 205 381,95 euró összeget fizetett bélyegilleték, közjegyzői díj és bejegyzési illeték címén.
- 15 2008. március 28-án az Ascendi kérelmet nyújtott be az Autoridade Tributária e Aduaneirához az említett alaptőke-emelési ügyletek során bélyegilleték címén fizetett összegek visszatérítése iránt. E kérelmet a vitatott határozat elutasította.
- 16 Az Ascendi pert indított a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróóság) előtt.
- 17 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban a Tribunal Arbitral Tributário először is úgy véli, hogy teljesíti az EUMSZ 267. cikkben előírt valamennyi feltételt ahhoz, hogy az említett cikk értelmében vett „tagállami bíróságnak” minősüljön.
- 18 Ezt követően a Tribunal Arbitral Tributário arra kíván választ kapni, hogy a 322-B/2001. sz. törvényerejű rendelet, amelyen a vitatott határozat alapul, összeegyeztethető-e a 69/335 irányelv 4. és 7. cikkével, valamint 10. cikkének a) pontjával. Ennek érdekében először is az Ascendi érvelésére utal, amely emlékeztet arra, hogy Portugáliában a tőkeemelési műveletek a 223/91. sz. törvényerejű rendelet alapján 1991 óta mentesek a bélyegilleték alól, és hogy a pénzben történő tőkeemelések különös

esetében az illetékmentesség már 1984. májusától hatályos. Márpedig az Ascendi szerint a bélyegilletéknek a 322-B/2001. sz. törvényerejű rendelettel a 2001. év során történő újbóli bevezetése sérti az említett irányelv rendelkezéseit.

- 19 A Tribunal Arbitral Tributário hangsúlyozza, hogy ezen érvelést az Autoridade Tributária e Aduaneira vitatja. Az utóbbi szerint, mivel tőkeemelési ügyletekről van szó, a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése a tagállamok számára csak annak kötelezettségét írja elő, hogy mentesítsék a tőkeilleték alól azokat az ügyleteket, amelyek 1984. július 1-jén mentesek voltak az illeték alól, illetve amelyek 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adóztak. E rendelkezés nem vonatkozik az alapügyben szóban forgó azon tőkeemelési ügyletekre, amelyeket nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás útján teljesítettek. 1984. július 1-jéig ugyanis a nemzeti szabályozás ilyen ügyletek tekintetében 0,50%-osnál nagyobb mértékű bélyegilleték alkalmazását írta elő.
- 20 A Tribunal Arbitral Tributário végül úgy véli, hogy a válasz nem vezethető le egyértelműen a Bíróság ítélkezési gyakorlatából. Az Optimus – Telecomunicações ítélet (C-366/05, EU:C:2007:366) alapján szolgáló ügyben ugyanis a tőkeemelést pénzbeli hozzájárulások útján végezték el. Márpedig az utóbbi ügylet, az alapügyben szóban forgókkal ellentétben, 1984. július 1-jén mentes volt a bélyegilleték alól.
- 21 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [...] 69/335/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és (2) bekezdésének a) pontjával, 7. cikkének (1) bekezdésével, valamint 10. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, mint a 2001. december 14-i 322-B/2001. sz. törvényerejű rendelet, amely megállapította, hogy a tőketársaságok javára korábban teljesített járulékos szolgáltatásokból eredő részvényesi követelések alaptőkévé átalakítása útján végrehajtott tőkeemeléseket akkor is bélyegilleték terheli, ha az említett járulékos szolgáltatások pénzbeliek, tekintettel arra, hogy 1984. július 1-jén a tagállami jogalkotás 2%-os mértékű bélyegilletéssel terhelte az ilyen jellegű tőkeemeléseket, és ugyanezen a napon a pénzbeli hozzájárulással történő tőkeemelések mentesek voltak ezen illeték alól?”

A Bíróság hatásköréről

- 22 Előjáróban meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy a Tribunal Arbitral Tributário EUMSZ 267. cikk értelmében vett tagállami bíróságnak tekinthető-e.
- 23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint annak értékeléséhez, hogy az előzetes döntéshozatalt kezdeményező szerv az EUMSZ 267. cikk szerinti „bíróság” jellemzőivel rendelkezik-e – ami kizárólag az uniós jog alapján eldöntendő kérdés –, a Bíróság meghatározott tényezők összességét veszi figyelembe, amelyek közé tartozik az, hogy a szerv jogszabály alapján jött-e létre, állandó jelleggel működik-e, határozatai kötelező jellegűek-e, az eljárása kontradiktórius jellegű-e, jogszabályokat alkalmaz-e, valamint hogy független-e (Belov-ítélet, C-394/11, EU:C:2013:48, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Emellett a Bírósághoz kizárólag olyan nemzeti bíróság fordulhat, amely előtt eljárás van folyamatban, és amelyhez igazságszolgáltatási jellegű határozat meghozatalára irányuló eljárás keretében való határozathozatal érdekében fordultak (lásd különösen: Syfait és társai ítélet, C-53/03, EU:C:2005:333, 29. pont és Belov-ítélet, EU:C:2013:48, 39. pont).
- 24 Az alapügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szolgáltatott információkból következik, hogy az adójogi választottbíróságok jogszabály alapján jöttek létre. A választottbíróságok ugyanis szerepelnek a Portugál Köztársaság alkotmányának 209. cikkében található listán felsorolt nemzeti bíróságok között. Egyébiránt az adóügyi választottbíráskodás jogi rendszeréről szóló, 2011. január 20-i 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 1. cikke úgy rendelkezik, hogy az adóügyi választottbíráskodás az

adóügyi jogviták bírósági rendezésének alternatív módja, és e törvényerejű rendelet 2. cikke általános hatáskört biztosít az adóügyi választottbíróságok számára valamennyi adófizetés jogszerűségének megítélése vonatkozásában.

- 25 Egyébiránt az adóügyi jogvita-rendezési rendszer elemeként az adóügyi választottbíróságok megfelelnek az állandóság követelményének.
- 26 Ahogyan ugyanis a főtanácsnok az indítványának 37. pontjában rámutatott, annak ellenére, hogy a Tribunal Arbitral Tributário korlátozott időre létrejövő ítélkező testületek útján jár el, és azok tevékenysége az ügy eldöntését követően véget ér, az említett rendszer egyik elemeként összességében állandó jelleggel rendelkezik.
- 27 Határozatai kötelező erejét illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen elem a hagyományos választottbíráskodás keretében hiányzik, mivel a szerződő felek sem jogilag, sem ténylegesen nem kötelesek arra, hogy vitás ügyüket a választottbíróságra bizzák, és mivel az érintett tagállam hatóságainak nincs befolyásuk a választottbírósági út választására, és hivatalból sem kell beavatkozniuk a választottbíró előtt folyó eljárásba (Denuit és Cordenier ítélet, C-125/04, EU:C:2005:69, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat és Merck Canada végzés C-555/13, EU:C:2014:92, 17. pont).
- 28 Mindazonáltal a Bíróság elismerte a jogszabály alapján létrejött olyan választottbíróságok által eléje terjesztett előzetes döntéshozatali kérdések elfogadhatóságát, amelyeknek a határozatai kötelező erejűek a felekre nézve, és amelyek hatásköre nem a felek megállapodásától függ (Merck Canada végzés, EU:C:2014:92, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 Márpedig, ahogyan a főtanácsnok az indítványának 28. és 40. pontjában rámutatott, a Tribunal Arbitral Tributário, amelynek a határozatai a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 24. cikkének (1) bekezdése alapján kötelező erejűek a felekre nézve, különbözik a szigorú értelemben vett választottbírástól. Hatásköre ugyanis közvetlenül a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet rendelkezéseiből ered, és ezért nem függ a felek azon szándékának előzetes kifejezésétől, hogy jogvitájukban választottbíróság járjon el (lásd analógia útján: Danfoss-ítélet 109/88, EU:C:1989:383, 7. pont). Amikor tehát a felperes adóalany kéri, hogy jogvitájában adóügyi választottbíróság járjon el, a Tribunal Arbitral Tributário határozata a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 4. cikke (1) bekezdésének megfelelően az adó- és vámügyi hatóságok részére kötelező erővel rendelkezik.
- 30 Az adóügyi választottbíróságok előtti eljárás kontradiktórius jellegét a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 16. és 28. cikke biztosítja. Egyébiránt e törvényerejű rendelet 2. cikke (2) bekezdésének megfelelően az adóügyi választottbíróságok „a jogszabályok alapján határoznak, a méltányosság alkalmazása kizárt”.
- 31 Az adóügyi választottbíróságok függetlenségét illetően egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben eljáró Tribunal Arbitral Tributário választottbíráit a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 6. cikkének megfelelően a Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (a közigazgatási választottbírósági központ etikai tanácsa) választja meg a választottbírák ezen intézmény által felállított listájáról.
- 32 Másrészt a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 9. cikke úgy rendelkezik, hogy a bírák a pártatlanság és a függetlenség elvének vannak alárendelve. Egyébiránt e törvényerejű rendelet 8. cikkének (1) bekezdése a választottbírói hivatal ellátásának kizáró okaként említi a választottbíró és valamely peres fél közötti bármilyen családi vagy szakmai kapcsolat fennállását. Ily módon biztosított, hogy az érintett választottbíróság ahhoz a hatósághoz képest, amely a jogorvoslattal megtámadott határozatot hozta, harmadik félnek minősül (lásd: RTL Belgium ítélet, C-517/09, EU:C:2010:821, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat és Devillers-végzés, C-167/13, EU:C:2013:804, 15. pont).

- 33 Végül, ahogyan a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 1. cikkéből következik, az adójogi választottbíróóságok olyan eljárás keretében hoznak határozatot, amely bírósági jellegű határozat meghozatalához vezet.
- 34 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy a kérdést előterjesztő szervezet rendelkezik minden ahhoz szükséges jellemzővel, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett tagállami bíróságnak minősüljön.
- 35 A Bíróság következképpen hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésre választ adjon.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdékről

- 36 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 69/335 irányelv 4. és 7. cikkével, valamint 10. cikkének a) pontjával ellentétes-e az a tagállami jogszabály, amely a tőketársaságok – 1984. július 1-jéig bélyegilleték alá tartozó, de ezt követően illetékmentes – tőkeemelési ügyletei vonatkozásában az említett illetéket újból bevezeti.
- 37 Az Ascendi szerint az olyan ügyleteket, mint amelyekről az alapügyben szó van, a nemzeti jog alapján már 1984. július 1-jéig mentesítették a bélyegilleték alól.
- 38 E tekintetben azonban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak nem feladata, hogy valamely előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretén belül nemzeti rendelkezések értelmezése vagy az alapeljárásban felmerült jogvita ténybeli háttérének értékelése tárgyában állást foglaljon, mivel e feladat kizárólag a kérdést előterjesztő bíróságra hárul (lásd: Angelidaki és társai ítélet, C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, 48. pont, valamint van Delft és társai ítélet, C-345/09, EU:C:2010:610, 114. pont).
- 39 Márpedig az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegéből kitűnik, hogy 1984. július 1-jéig a nemzeti jogszabály szerint az olyan tőkeemelési ügyletek, mint az alapügybeliek, 2%-os mértékű bélyegilleték alá tartoztak.
- 40 Azon kérdést illetően, hogy a 69/335 irányelv rendelkezéseivel ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, először is emlékeztetni kell arra, hogy e szabályozás bélyegilletékekkel terheli a tőketársaságok tőkeemelési ügyleteit. Mivel magát a tőkefelhalmozást terheli, ezen bélyegilleték a 69/335 irányelv 1. cikke értelmében vett tőkeilletéknek minősül.
- 41 E feltételek mellett az alapügy megoldása szempontjából irreleváns a 69/335 irányelv 10. cikkének értelmezése, mely a kizárólag a tőkeilletékek kívüli közvetett adókra vonatkozik.
- 42 Ezt követően meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartoznak. Az érintett tőketársaság tőkéjének különböző emeléseit ugyanis az említett rendelkezés értelmében vett „bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással”, azaz az említett társaság javára a részvényesei által az említett tőkeemeléseket megelőzően teljesített járulékos pénzbeli szolgáltatásból eredő részvényesi követelések alaptőkévé alakítása útján végezték el.
- 43 A 69/335 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében említett ügyleteket illetően e rendelkezés előírja hogy azok „tőkeilleték alá tartoznak”.
- 44 Mindazonáltal e 4. cikk (1) bekezdésének megfogalmazása ellenére az említett irányelv 7. cikkéből következik, hogy egyáltalán nem áll fenn arra vonatkozó kötelezettség, hogy a fenti első rendelkezés hatálya alá tartozó ügyleteket tőkeilletékekkel kell terhelni.

- 45 Ellenkezőleg, a Bíróság kimondta, hogy a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése világos és feltétel nélküli kötelezettséget állapít meg a tagállamok számára arra vonatkozóan, hogy mentesíteni kell a tőkeilleték alól az említett irányelv hatálya alá tartozó valamennyi olyan ügyletet, amely 1984. július 1-jén illetékmentes volt, illetve 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adózott. (lásd *Optimus – Telecomunicações* ítélet, EU:C:2007:366, 30. pont és *Pak-Holdco*-ítélet, C-372/10, EU:C:2012:86, 28. pont). E kötelezettség, valamint a 69/335 irányelvből eredő további kötelezettségek 1986. január 1-je, a Portugál Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásának időpontja óta köti e tagállamot.
- 46 Mindazonáltal, amennyiben a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozó olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, 1984. július 1-jéig 0,50%-nál nagyobb mértékű tőkeilleték alá tartoztak, a Portugál Köztársaság az említett irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján az Unióhoz való 1986. január 1-jei csatlakozásakor úgy dönthetett, hogy továbbra is tőkeilletékkel terheli az ilyen típusú ügyleteket (lásd ebben az értelemben: *Logstor ROR Polska* ítélet, C-212/10, EU:C:2011:404, 34. pont).
- 47 Végül meg kell vizsgálni, hogy valamely tagállam azt követően, hogy 1991 során lemondott a tőkeilletéknek a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozó ügyletekre történő kivetéséről, elhatározhatja-e ezen illeték 2001 során történő újbóli bevezetését.
- 48 Mivel a 69/335 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, valamint 7. cikkének (1) és (2) bekezdése nem említi kifejezetten az eltörölt, majd 1984. július 1-je után újra bevezetett adó esetét, az érintett rendelkezések teleologikus értelmezéséhez kell folyamodni, megkeresve az azok által követett célokat.
- 49 Márpedig a 85/303 irányelv második és harmadik preambulumbekezdéséből következik, hogy a 69/335 irányelv a tőkeilleték korlátozására, sőt megszüntetésére irányul. E célra figyelemmel az említett harmadik preambulumbekezdésből következik, hogy a tőkeilleték kivetéséről le nem mondó tagállamok kizárólag a tőkeilleték megszüntetése esetén náluk esetlegesen fellépő költségvetési nehézségek miatt tarthatják fenn az ilyen illetéket (lásd ebben az értelemben: *Logstor ROR Polska* ítélet, EU:C:2011:404, 36. pont).
- 50 A 69/335 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében az 1984. július 1-jei időpontra való hivatkozás azon tagállamok számára, amelyek ekkor 0,50%-nál magasabb mértékű tőkeilletékkel terhelték a szóban forgó ügyleteket, nem minősülhet az ilyen illeték – az arról való lemondást követő – újbóli bevezetésére való felhatalmazásnak. Az uniós jogalkotó szándéka ugyanis a tőkeilleték megszüntetésére irányult, mivel fenntartásának lehetősége kizárólag a tagállamok bevételkieséstől való félelmével indokolt kivétel volt. Következésképpen, még ha a költségvetési bevételek kiesése igazolhatta is a tőkeilleték 1984. július 1-jén túli, az említett irányelv 7. cikkének (2) bekezdésében szereplő határok között történő fenntartását, nem igazolhatta ezen illeték újbóli bevezetését (lásd ebben az értelemben: *Logstor ROR Polska* ítélet, EU:C:2011:404, 37–39. pont).
- 51 A portugál kormány által állítottakkal ellentétben a 69/335 irányelvből eredő „standstill”-kötelezettség mind az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő, mind pedig 4. cikkének (1) bekezdésében említett ügyletekre vonatkozik. Olyan helyzetben ugyanis, mint amely az alapügy tárgyát is képezi, e kötelezettség a 69/335 irányelv ezen irányelv céljára tekintettel értelmezett 7. cikkének (1) és (2) bekezdéséből következik. Márpedig, ahogyan a jelen ítélet 45. pontjából kitűnik, a tagállamok számára a 69/335 irányelv 7. cikkéből eredő kötelezettségek az említett irányelv hatálya alá tartozó valamennyi ügyletre, és ennek következtében az ezen irányelv 4. cikke alá tartozó valamennyi ügyletre vonatkoznak, függetlenül attól, hogy azt említi-e az utóbbi cikk (1) vagy (2) bekezdése.

- 52 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 7. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott, a jegyzett tőke emelésére irányuló – 1984. július 1-jéig bélyegilleték alá tartozó, de ezt követően illetékmentes – ügyletek vonatkozásában az említett illetéket újból bevezeti.

A költségekről

- 53 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

Az 1985. június 10-i 85/303/EGK irányelvvel módosított, a tőkefelhalmozást terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontját, valamint 7. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott, a jegyzett tőke emelésére irányuló – 1984. július 1-jéig bélyegilleték alá tartozó, de ezt követően illetékmentes – ügyletek vonatkozásában az említett illetéket újból bevezeti.

Aláírások