



## Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2014. április 8.<sup>1</sup>

**C-377/13. sz. ügy**

**Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA  
kontra  
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(a Tribunal Arbitral Tributário [Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Az EUMSZ 267. cikk értelmében vett »tagállami bíróság« fogalma — Tribunal Arbitral Tributário — Elfogadhatóság — 69/335/EGK irányelv — Tőkefelhalmozást terhelő közvetett adó — Tőkeilleték — Adómentes ügyletek — Tőkeilleték újbóli bevezetésének lehetősége”

1. A jelen ügy tárgya az a kérdés, hogy a portugál jogalkotó bevezetheti-e újra a tőketársaságok jegyzett tőkéjének emelését terhelő – 1991-ben eltörölt – bélyegilletéket a tőkeemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló 69/335/EGK irányelv módosításáról szóló, 1985. június 10-i 85/303/EKG tanácsi irányelvvel<sup>2</sup> módosított, a tőkeemelés [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i tanácsi irányelv<sup>3</sup> rendelkezései alapján. Ez a kérdés látszólag viszonylag könnyen megválaszolható az irányelv rendelkezései és az ítélkezési gyakorlat jelenlegi állása alapján. Az itt felmerülő fő probléma a jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságára vonatkozik, a kérdést előterjesztő szerv különös jellegére tekintettel.

2. Ezért ebben az indítványban először a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálására vonatkozó hatáskörével foglalkozom, mielőtt röviden megvizsgáljam az ügy érdemét és választ javasolnék.

### Jogi háttér

*Az uniós jog*

3. A jelen ügyre *ratione temporis* alkalmazandó szabályozást a 85/303 irányelvvel módosított 69/335 irányelv rendelkezései jelentik. A 69/335 irányelv harmonizálja a tagállamokban a tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásokra kivetett illetéket, amelyet az irányelv 1. cikke értelmében „tőkeilletéknek” neveznek.

1 — Eredeti nyelv: lengyel.

2 — HL L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 122. o.

3 — HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.

4. A 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 4. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint:

„(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;

[...]”.

5. A 69/335 irányelv 7. cikkének (1) és (2) bekezdése 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.

[...]

(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.

[...]”

6. Az említett irányelv 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tőkeilletéktől eltekintve, a tagállamok nem számíthatnak fel semmilyen adót vagy illetéket a nyereségszerzési céllal működő társaságoknak, egyesületeknek vagy jogi személyeknek [helyesen: A tagállamok a tőkeilletéken kívül semmilyen formában nem vetnek ki adót a nyereségszerzési céllal működő társaságokra, egyesületekre vagy jogi személyekre]:

a) a 4. cikkben említett ügyletek tekintetében;

[...]”

### *A portugál jog*

A kérdést előterjesztő szerv jogállását szabályozó rendelkezések

7. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből és a portugál kormány észrevételeiből megállapítható információk szerint az adóügyi választottbíráskodás rendszerének kialakítását a 2010. évi költségvetés megállapításától szóló, 2010. április 28-i 3-B/2010. sz. törvény (Lei n° 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para 2010,<sup>4</sup> a továbbiakban: 3-B/2010. sz. törvény) 124. cikkéből eredő

<sup>4</sup> — *Diário da República*, I. sorozat, 82. szám, 1466-(111). o.

felhatalmazás tette lehetővé. E rendelkezés úgy határozza meg a választottbíráskodást, mint „az adóügyi jogviták bíróság általi rendezésének alternatív eszközét”. Az említett törvény 124. cikke (4) bekezdése a)–q) pontjának megfelelően a választottbíráskodás az adóalanyok és az adóhatóság közötti különböző típusú jogvitákra irányul.

8. Az előző pontban megjelölt felhatalmazás alapján elfogadásra került az adóügyi választottbíráskodás szabályozásának elfogadásáról szóló, 2011. január 20-i 10/2011. sz. törvényerejű rendelet (Decreto-Lei n° 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária<sup>5</sup>, a továbbiakban: 10/2011. sz. törvényerejű rendelet). E törvényerejű rendelet szabályozza az adóügyi választottbíráóságok hatáskörét, kinevezésük módját és a működésük szabályait, valamint határozataik joghatásait és az azokkal szembeni jogorvoslat lehetőségét. A 10/2011. sz. törvényerejű rendelet e lényegi rendelkezéseit a jelen indítvány előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságának vizsgálatával foglalkozó részében tárgyalom.

A tőkeilletékre vonatkozó rendelkezések

9. 1984. július 1-jén a tőketársaságok jegyzett tőkéjének emelését Portugáliában 2%-os bélyegilleték terhelte, míg a pénzbeli hozzájárulással történő tőkeemelés ez alól mentesült. 1991-ben a tőketársaságok jegyzett tőkéjének bármilyen formában megvalósított emelését mentesítették az illeték alól.

10. Az alapeljárásban a bélyegilletékekről szóló törvénykönyv bevezetéséről szóló, 1999. szeptember 11-i 150/99. sz. törvény (Lei n° 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo<sup>6</sup>) 2004–2006 közötti időszakban hatályos szövegének rendelkezései alkalmazandók. E törvény „Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)” [általános illetékdíjszabás (euróban)] című III. melléklete meghatározza a hatálya alá különböző ügyleteket terhelő bélyegilleték összegét. A 2001. december 14-i 322-B/2001. sz. törvényerejű rendelet (Decreto-Lei n° 322-B/2001, de 14 dezembro de 2001<sup>7</sup>) alapján a melléklet kiegészült a 26. ponttal; a 26.3. pont a következőképpen rendelkezett:

„A tőketársaság jegyzett tőkéjének emelését bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással: a tagok által juttatott vagy juttatandó bármilyen jellegű eszköz tényleges értéke után, levonva abból a vállalt kötelezettségeket és a társaság azon költségeit, amelyek az egyes juttatásokkal összefüggésben merültek fel: 0,4%.”<sup>8</sup>

## A tényállás és az eljárás menete

*A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés*

11. Az Ascendi Beiras e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (a továbbiakban: Ascendi), amely a portugál jog szerinti tőketársaság, 2004. december 15. és 2006. november 29. között négy alkalommal emelte a társaság alaptőkéjét a társasággal szembeni részvényesi követelések alaptőkévé alakítása útján. Az Ascendi ezen tőkeemelések címén összesen 203 796 euró összegű bélyegilletéket rótt le.

5 — *Diário da República*, I. sorozat, 14. szám, 370. o.

6 — *Diário da República* I, A. sorozat, 213. szám, 6264. o.

7 — *Diário de República* I, A. sorozat, 288. szám, 8278-(12). o.

8 — Az általános illetékdíjszabás 26. pontját később módosították, majd végül hatályon kívül helyezték, azonban ez a jelen ügy szempontjából nem bír jelentőséggel.

12. 2008. március 28-án az Ascendi az Autoridade Tributaria e Aduaneirától (portugál adóhatóság) ezen összeg és kamatai visszatérítését kérte. E kérelmet a 2012. augusztus 6-i határozattal elutasították, amely az alapeljárás tárgyát képezi. 2012. december 3-án az Ascendi választottbíróság megalakítását és a hivatkozott határozat megsemmisítését kérte.

13. A felperes a 2012. augusztus 6-i határozat jogellenességére hivatkozik annak alapján, hogy véleménye szerint a portugál jogalkotó 2001-ben nem vezethette be érvényesen újra a tőketársaságok jegyzett tőkéjének emelését terhelő bélyegilletéket, amelyet 1991-ben eltörölt. Az adóhatóság szerint ugyanakkor az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése megengedi valamely tőkeilleték újbóli bevezetését azon ügyletek tekintetében, amelyek 1984. július 1-jéig ilyen illeték hatálya alá tartoztak, még akkor is, ha ezen ügyleteket ezen időpontot követően mentesítették a tőkeilleték alól.

14. E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário úgy határozott, hogy a felfüggeszti az eljárást és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az (1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított) 1969. július 17-i 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 pénzübeliek, tekintettel arra, hogy 1984. július 1-jén a tagállami jogalkotás 2%-os mértékű bélyegilletékekkel terhelte az ilyen jellegű tőkeemeléseket, és ugyanezen a napon a pénzübeli hozzájárulással történő tőkeemelések mentesek voltak ezen illeték alól?”

#### *A Bíróság előtti eljárás*

15. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2013. július 3-án nyújtották be. Írásbeli észrevételeket az Ascendi, a portugál kormány és az Európai Bizottság terjesztett elő. Eljárási szabályzata 76. cikkének (2) bekezdése alapján a Bíróság úgy döntött, hogy mellőzi a tárgyalás tartását.

#### **Elemzés**

#### *A Bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elbírálására vonatkozó hatásköre*

#### **Előzetes megjegyzések**

16. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága nem vitatott. Ugyanakkor a Tribunal Arbitral Tributário az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben maga is elismeri, hogy ez a kérdés kétségekre adhat okot, és megfogalmaz néhány érvet annak igazolása érdekében, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „tagállami bíróságnak” minősül. A portugál kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben szintén vizsgálja ezt a kérdéskört, és arra a következtetésre jutnak, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elbírálására.

17. Az ehhez kapcsolódó kétségek azzal függnek össze, hogy a Tribunal Arbitral Tributário nem tartozik a rendes bíróságok és közigazgatási bíróságok portugál alaprendszeréhez, hanem – a 3-B/2010. sz. törvény meghatározását idézve – „az adóügyi jogviták bíróság általi rendezésének alternatív eszközét” alkotja. A jogviták rendezésének ezen alternatív eszköze, mint azt maga a kérdést előterjesztő szerv megjelölésének további része is mutatja, az adóalanyok és az adóhatóság közötti jogviták rendezése érdekében bizonyos választottbíráskodási módszerek alkalmazásán alapul.

Ugyanakkor a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint – amelyre a jelen indítvány későbbi részében még visszatérek – a megállapodással létrehozott választottbíróóságok nem minősülnek az EUMSZ 267. cikk értelmében tagállami bíróságnak, és a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az ilyen szervek által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elbírálására.

18. Ezért meg kell vizsgálni, hogy a Tribunal Arbitral Tributário különleges jellege kizárja-e, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordulhasson a Bírósághoz.

Annak lehetetlensége, hogy a választottbíróóságok előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszenek elő

19. Először is hangsúlyozni kell, hogy annak pusztán ténye, hogy az érintett szerv megjelölésében a „választottbíróóság” vagy „választottbíró” kifejezés szerepel, nem feltétlenül jelenti azt, hogy szűkebb értelemben vett választottbíróaságról van szó. Ugyanis a vitarendezéssel megbízott nemzeti szervek tevékenységük keretében alkalmazhatnak olyan eljárási szabályokat, amelyek a választottbíróóságokra jellemzők (például a felek azon lehetősége, hogy kijelöljék az ítélkező testület egyes tagjait, egyszerűsített eljárás, egyfokú eljárás). Az ilyen típusú „választottbíráskodást” meg kell különböztetni a szűkebb értelemben vett választottbíráskodástól, amely a felek arra való jogosultságán (akaratán) alapul, hogy egy nem állami (magán) bíróságra bízzák valamely vita rendezését. Ez a megkülönböztetés alapvető jelentőséggel bír az EUMSZ 267. cikk tekintetében való minősítés szempontjából.

20. Az 1982. évi Nordsee-ítéletben<sup>9</sup> a Bíróság kizárta, hogy a felek szerződésével megalakított választottbíróóságok az EK 177. cikk (jelenleg EUMSZ 267. cikk) alapján előzetes döntéshozatal keretében hozzá fordulhassanak. Ebben az ügyben a Bíróság a választottbíróót nem minősítette a Szerződés értelmében vett „tagállami bíróságnak”, mivel úgy vélte, hogy annak a jogorvoslati rendszerhez fűződő kapcsolata túl távoli.<sup>10</sup> Ezt az ítélkezési gyakorlatot később az Eco Swiss ítélet<sup>11</sup> és a Denuit és Cordenier ítélet<sup>12</sup> megerősítette.

21. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy csak a tagállami hatóságok vagy a tagállamok által a jogvédelmi feladatok ellátásával megbízott szervezetek fordulhatnak a Bírósághoz előzetes döntéshozatal keretében, mivel a területükön a tagállamok felelősek az uniós jog alkalmazásáért és tiszteletben tartásáért. A választottbíróóságok azonban se nem szűkebb értelemben vett tagállami hatóságok, se nem a tagállamok nevében jogvédelmi feladatokat ellátó szervezetek, hanem magánintézmények.

22. Ugyanakkor a Bíróság már az első ítéleteitől kezdve, amelyekben a „tagállami bíróság” fogalmát az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságával összefüggésben értelmezte, pontosabban az 1966. évi Vaassen Göbbels-ítéletben<sup>13</sup> elismerte egy közjogi választottbíróósági szervtől származó előzetes döntéshozatalra utalás lehetőségét. A Bíróság később más ügyekben<sup>14</sup> is ugyanilyen értelemben határozott, és legutóbb a Merck Canada végzésben<sup>15</sup> elfogadta egy olyan portugál szervezet előzetes döntéshozatal iránti kérelmét, amelynek jogállása hasonló, bár nem azonos, a Tribunal Arbitral Tributário jogállásához.

23. Ilyen körülmények között hogyan minősítendő a Tribunal Arbitral Tributário a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel?

9 — Nordsee-ítélet, 102/81, EU:C:1982:107.

10 — Lásd az ítélet 10–13. pontját. A választottbíróóságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságának elutasítására irányuló megfontolásokat G. Reischl főtanácsnok a Nordsee-indítványában (102/81, EU:C:1982:31) részletesen bemutatta.

11 — Eco Swiss ítélet, C-126/97, EU:C:1999:269, 34. pont.

12 — Denuit és Cordenier ítélet, C-125/04, EU:C:2005:69, 13. pont.

13 — Vaassen-Göbbels ítélet, 61/65, EU:C:1966:39.

14 — Lásd például: Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark ítélet, 109/88, EU:C:1989:383, 7–9. pont.

15 — Merck Canada végzés, C-555/13, EU:C:2014:92, 15–25. pont.



24. Kiindulásként megjegyzem, hogy a szűkebb értelemben vett választottbíráskodás lényege, hogy az nem állami jellegű. A választottbírók magánbírók, amelyeket a felek akarata alapján, az állami bíróságok helyett megbíznak a viták vizsgálatával és elbírálásával.<sup>16</sup>

25. Ezen első jellemző azt jelenti, hogy a választottbírók hatásköre szerződéses eredetű (választottbírói kikötés). A felek a magánautonómia keretében úgy döntenek, hogy valamely jogvitát választottbírók hatáskörébe utalnak. A felek meghatározhatják a választottbírók működésének elveit, eljárási szabályait, valamint azokat az elveket, amelyek alapján a választottbírók az ügy érdemében dönteni fog. Azzal, hogy valamely jogvitát választottbírók elé terjesztenek, a felek lemondanak arról a jogukról, hogy e jogvitát állami bíróság elé terjesszék, és így lemondanak az állam által biztosított jogorvoslati lehetőségekről.<sup>17</sup>

26. Valamely vita választottbírók hatáskörébe utalása ugyanis azt mutatja, hogy a felek e tekintetben kizárták az állami bíróságok hatáskörét. Választottbírói kikötés hiányában vitájuk az állami bíróságok hatáskörébe tartozna. A választottbírók tehát magánbírók. Hangsúlyozni kell, hogy jogi rendelkezésekből kell következnie önmagában annak a lehetőségnek is, hogy valamely vitát választottbírók elé terjeszthetnek. E rendelkezések határozzák meg többek között a választottbírók elé terjeszthető jogviták típusát („zdatnośc arbitrażowa”, „arbitrability”, „arbitrabilité”, „Schiedsfähigkeit”). E tekintetben főszabály szerint magánjogi jogvitákról van szó.<sup>18</sup>

27. A fenti megfontolásokra tekintettel véleményem szerint a Tribunal Arbitral Tributário nem tekinthető szűkebb értelemben vett választottbíróknak, amely pusztán emiatt ne fordulhatna előzetes döntéshozatali kérelemmel a Bírósághoz az EUMSZ 267. cikk alapján.

28. Ezt a következtetést főként az a körülmény támasztja alá, hogy nem szerződéses alapon, hanem a portugál jog jelen indítvány fenti 7. és 8. pontjában hivatkozott rendelkezései alapján létrehozott bíróságról van szó. Az adóügyi választottbíráskodás kétségtelenül a jogviták rendezésének alternatív eszköze abban az értelemben, hogy a felperesnek, a jelen esetben az adóalanynak, lehetősége van a választottbírói vagy a közigazgatási bírósági utat választani. Ugyanakkor azonban ez a jogorvoslati lehetőségek közötti választási lehetőség a törvény erejénél fogva áll fenn, és az a 3-B/2010. sz. törvény 124. cikke (4) bekezdésének a)–q) pontja alá tartozó minden jogvita tekintetében, valamennyi adóalany számára nyitva áll, anélkül hogy szükség lenne a felek azon szándékának előzetes kifejezésére, hogy vitáikat választottbírók elé kívánják terjeszteni.

29. Az e bíróság hatáskörébe tartozó – nevezetesen adóügyi – jogviszonyok típusa szintén amellett szól, hogy a Tribunal Arbitral Tributário nem tekinthető szűkebb értelemben vett választottbíróknak. Ezen a területen, a magánjogi jogviszonyoktól eltérően, nem csupán a jogviták rendezésének módja, hanem – és különösen – már a jogviszony létezése és annak tartalma sem a felek akaratából ered, hanem ezeket kizárólag azok a jogi rendelkezések szabályozzák, amelyek meghatározott eseményeket automatikusan az adókötelezettség keletkezésével kapcsolnak össze. Erre a tárgykörre tehát, lényegéből eredően, nem jellemző a választottbírók elé terjeszthetőség, amely lehetővé tenné, hogy az ehhez tartozó jogvitákat a felek akarata alapján létrehozott bíróság döntse el.

16 — A választottbíráskodás jellegéről lásd különösen: Carbonneau, T. E., *The Law and Practice of Arbitration*, New York 2007, Erciński, T., Weitz, K., *Sąd Arbitrażowy*, Varsó 2008, Lachmann, J. P., *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Köln 2008, Szumański, A. (szerk.), *Arbitraż handlowy*, Varsó 2010.

17 — Erciński, T., Weitz, K., i. m., 21. o.

18 — A jogtudományt különösen az a kérdés foglalkoztatja, hogy e tekintetben kizárólag vagyoni jellegű jogvitákról lehet-e szó, vagy nem vagyoni jellegűekről is, azonban az adóügyi jogviták választottbírók elé terjeszthetőségének kérdése nem merült fel. Lásd Szumański, A. (szerk.), i. m., 8–9. o. Lásd még Hanotiau, B., *L'arbitrabilité, Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, 296. kötet (2002), Hága 2003.

30. Végül meg kell jegyezni, hogy adójogi ügyekben a felek egyike mindig valamely állami hatóság, amely közhatalmi feladatok ellátása során jár el, mivel az adók megállapítása és beszedése napjainkban az államnak fenntartott előjogot jelent. Ez elegendő annak alátámasztására, hogy az ilyen tárgyú jogviták elbírálásával megbízott szerv, mint a Tribunal Arbitral Tributário, nem magánbíró.

31. Az az állítás, amely szerint a Tribunal Arbitral Tributário a jelen indítvány 20. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében nem tekinthető választottbírósnak, még nem jelenti azt, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett tagállami bíróságnak minősül. E kérdés megválaszolásához meg kell vizsgálni, hogy teljesülnek-e a Bíróság erre vonatkozó ítélkezési gyakorlatából eredő feltételek. Kétségek merülhetnek fel különösen a vizsgált szervezet működésével összefüggő vonatkozásokat illetően, mivel e szervezet a választottbírósgokra jellemző módszereket alkalmaz.

A kérdést előterjesztő szervnek az EUMSZ 267. cikk értelmében vett nemzeti bíróságkénti minősítésére vonatkozó feltételek

32. Az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „tagállami bíróság” fogalma az uniós jog önálló fogalma, azonban sem a Szerződések, sem a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem tartalmazza e kifejezés általános meghatározását. A különböző tagállamokban a jogviták rendezésével megbízott szervezetek sokféleségére tekintettel egyébként is kérdéses, hogy az ilyen meghatározás lehetséges és szükséges lenne-e.

33. E fogalom általános meghatározásának hiányában a Bíróságnak kétség esetén esetről esetre kell értékelnie, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő szerv erre ténylegesen jogosult volt-e.<sup>19</sup> Ebben az ítélkezési gyakorlatban azonban kialakult a feltételek olyan csoportja, amelyek ugyan nem döntőek vagy kimerítő jellegűek, azonban támpontul szolgálnak annak értékelése során, hogy a Bíróság elé előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő szerv bírósági jellegű-e. E feltételek már az állandó ítélkezési gyakorlatban<sup>20</sup> „kodifikálnak” tekinthetők, és ezeket az „Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan” című dokumentum<sup>21</sup> 9. pontja is említi.

34. Meg kell tehát vizsgálni, hogy teljesülnek-e a Tribunal Arbitral Tributário EUMSZ 267. cikk értelmében vett nemzeti bíróságkénti minősítését lehetővé tevő feltételek. E tekintetben figyelembe kell venni azt a körülményt, hogy – mint azt már felidéztem – az adóügyi jogviták rendezésének a portugál jogban kialakított alternatív rendszere a választottbírósgokra jellemző és a hagyományos bíróságok működési elveitől eltérő módszereket és eljárási szabályokat alkalmaz. Ennek célja, hogy e rendszer lehetővé tegye a jogviták gyors és lehetőleg alacsonyabb költségekkel járó rendezését, valódi alternatívát kínálva a közigazgatási bíróságokhoz képest. Ezt a jellegzetességet figyelembe kell venni azon kérdés vizsgálatánál, hogy fennállnak-e a különböző feltételek.

– A szerv jogszabály alapján létrejött volta és állandó jellege

35. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint előzetes döntéshozatal keretében a Bírósághoz csak valamely tagállam jogszabályai alapján létrejött, állandó jelleggel működő szerv fordulhat. Véleményem szerint ez a feltétel teljesül. Mint azt a jelen indítvány 28. pontjában már jeleztem, az adóügyi választottbíráskodás a 3-B/2010. sz. törvény és a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet rendelkezésein alapul. Ezek a jogi aktusok az adóügyi választottbíráskodás állandó rendszerét hozzák létre, és pontosan meghatározzák működésének elveit.

19 — D. Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok De Coster indítványában (C-17/00, EU:C:2001:366) részletesen – bár kritikus módon – elemezte az erre a tárgyra vonatkozó ítélkezési gyakorlatot.

20 — Lásd különösen: Dorsch Consult ítélet, C-54/96, EU:C:1997:413, 23. pont; Syfait és társai ítélet, C-53/03, EU:C:2005:333, 29. pont; Forposta (volt Praxis) és ABC Direct Contact ítélet, C-465/11, EU:C:2012:801, 17. pont.

21 — HL 2012. C 338., 1. o.

36. Bár az ügyet elbíráló konkrét testület kétségtelenül minden ügyben külön-külön, az érintett adóalany kérelmére kerül kinevezésre, az adóalany azon joga azonban, hogy választottbíróság megalakítását kérje, valamint annak tagjai kinevezésének módja jogi rendelkezésekből ered. Az adóalany kérelme itt csupán az az aktus, amely kiváltja e rendelkezések alkalmazását.

37. A Tribunal Arbitral Tributário állandóságának kérdése hasonló fenntartásokat válthat ki: figyelemmel arra, hogy a konkrét ügyben eljáró testület csak egyetlen ügy elbírálására jön létre, tekinthető-e ez a szerv állandónak? Véleményem szerint ugyanakkor ezt a kérdést nem az egyes ügyeket elbíráló különböző testületek szempontjából kell vizsgálni, hanem rendszertani szemszögből.<sup>22</sup> A Tribunal Arbitral Tributário nem *ad hoc* bíróság, hanem egy olyan jogvita-rendezési rendszer eleme, amely – annak ellenére, hogy korlátozott időre létrejövő ítélkező testületek útján jár el, amelyek tevékenysége azzal az ügygel egyidejűleg véget ér, amelynek elbírálására őket kinevezték – mint egész állandó jelleggel rendelkezik.

– A szerv hatáskörének kötelező jellege

38. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában rögzített elveknek megfelelően a felek számára kötelező kell legyen, hogy vitájukat az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő szerv elé terjesszék; ez tehát nem alapulhat pusztán a felek akaratán, mint az a szűkebb értelemben vett választottbíróságok esetében jellemző. A jelen ügy olyan szervre vonatkozik, amely az adóügyi „jogviták rendezése alternatív rendszerének” egy elemét alkotja. Más szóval, az adóhatósággal szembeni jogvita bíróság általi rendezését kívánó adóalany választhat, hogy közigazgatási bírósághoz fordul, vagy adóügyi választottbíróság megalakítását kéri, és az adóhatóság köteles elfogadni az adóalany e döntését.<sup>23</sup>

39. Vizsgálható tehát, hogy a Tribunal Arbitral Tributário hatásköre a felek számára kötelezőnek tekinthető-e, amennyiben az adóalany – vagyis általában az adóügyi eljárást kezdeményező fél – nem köteles e szervhez fordulni, hanem közigazgatási bírósághoz is fordulhat. Pusztán az a tény, hogy az adóhatóság köteles elfogadni az adóalany bíróságra vonatkozó döntését, véleményem szerint nem döntő, mivel ez a bírósági hatáskör jellemzője. Ugyanis, amennyiben a felperes a hatáskörrel rendelkező bírósághoz fordult, akár törvényi rendelkezések, akár a felek közötti megállapodás alapján, ugyanúgy kizárt, hogy az alperes érvényesen vitathassa e hatáskört.<sup>24</sup>

40. Véleményem szerint a Portugáliában működő adóügyi választottbíráskodás lényegi jellemzője e kérdés vizsgálata szempontjából az, hogy az adóalanyak a jogorvoslati lehetőségek közötti választáshoz való joga nem saját kezdeményezéséből ered, hanem a jogalkotó szándékából, aki az adóhatósággal szembeni viták rendezésének két különböző rendszerét hozta létre. Önmagában véve e két rendszer egyike sem kötelező, azonban az adóalanyak ki kell választania az egyiket, amennyiben az adóhatósággal szembeni vitáját bírósági úton kívánja rendezni. A 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 3. cikkének (2) bekezdése értelmében a választottbíróság megalakítására irányuló kérelem előterjesztése kizárja azt a jogot, hogy az adóhatóság határozatát ugyanazon a jogalapon közigazgatási bíróság előtt megtámadják. E törvényerejű rendelet 24. cikkének (1) bekezdése értelmében az ügy

22 — Ezt az álláspontot osztotta C. O. Lenz főtanácsnok a Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark indítvány (109/88, EU:C:1989:228) 21. pontjában.

23 — A 2011. március 22-i 112-A/2011. sz. rendelet (portaria n° 112-A/2011 de 22 de março de 2011, *Diário da República*, série I, n° 57) értelmében az adóügyi választottbíróságok 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 4. cikkének (1) bekezdésén alapuló hatásköre az adóhatóság számára kötelező a 10 000 000 euró perértékűnél alacsonyabb ügyekben.

24 — Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő szerv hatáskörének az alperes számára kötelező jellegét a Bíróság a Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark ítélet (EU:C:1989:383) 7. pontjában elegendőnek tekintette annak megállapításához, hogy e feltétel teljesül.



éremében hozott választottbíróvási határozat köti az adóhatóságot. Az adóügyi választottbíráskodás tehát nem az adóalany rendelkezésére álló további jogorvoslati lehetőség, hanem a hagyományos igazságszolgáltatás valódi alternatívája. Ebben az értelemben véleményem szerint a kérdést előterjesztő szerv hatáskörének kötelező jellegére vonatkozó feltétel teljesültnek tekinthető.<sup>25</sup>

– Kontradiktórius jellegű eljárás és jogszabályok alkalmazása

41. A 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 15–20. cikke meghatározza az adóügyi választottbíróvási eljárásra alkalmazandó elveket. Ezek az elvek biztosítják különösen az eljárás kontradiktórius jellegét és a felek egyenlőségét. Ezen elvek megsértése a törvényerejű rendelet 28. cikke értelmében a választottbíróvási határozattal szemben a közigazgatási bírósághoz benyújtható jogorvoslati kérelem alapjául szolgálhat.

42. A 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 2. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adóügyi választottbíróvási eljárások a jogszabályok alapján határoznak, a méltányosság alkalmazása kizárt. Ez egyébként eléggé nyilvánvaló, hiszen e bíróságok feladata az adóügyekben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálata különösen a jogszerűség szempontjából.

43. Következésképpen úgy vélem, hogy az eljárás kontradiktórius jellegére és az eljáró szerv jogszabály-alkalmazására vonatkozó, az ítélezési gyakorlatban rögzített feltételek a Tribunal Arbitral Tributário esetében vitathatatlanul fennállnak.

– Függetlenség

44. A függetlenség előfeltételét két szempont alapján kell vizsgálni.<sup>26</sup> A külső szempont a szervnek és tagjainak a jogvitához képest külső személyektől és intézményektől – a végrehajtó hatalomtól, fölérendelt intézményektől stb. – való függetlenségére vonatkozik. A belső szempont a szerv tagjainak a jogvita feleivel szembeni pártatlanságára és a jogvita konkrét elbírálásához fűződő személyes érdek hiányára vonatkozik.

45. Az adóügyi választottbíróvási eljárások nem részei az adóhatóságnak vagy a végrehajtó hatalomhoz tartozó más intézménynek. A bírói hatalom részét képezik, és a Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (közigazgatási és adóügyi választottbíróvási központ) keretében működnek, amely igazgatási és technikai jellegű szolgáltatást nyújt számukra. A határozathozatal során függetlenek, és egyetlen kötelezettségük a jogszabályok és a közigazgatási bíróságok ítélezési gyakorlatának tiszteletben tartása, határozataik pedig főszabály szerint jogerősek és végrehajthatók (lásd a jelen indítvány 51. pontját).

46. Ezek az adóügyi választottbíróvási eljárások egy vagy három választottbíróból állnak. A 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 6–9. cikke határozza meg a választottbírók kinevezésének módját és a rájuk vonatkozó etikai szabályokat. A választottbírókat a Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (a választottbíróvási központ etikai tanácsa) választja a választottbírók ezen intézmény által felállított listájáról,<sup>27</sup> vagy adott esetben a felek választják, amely esetben mindig három tagból álló testület jár el, amelynek elnöke a két másik választottbíró egyetértésével kerül kinevezésre, vagy egyetértés hiányában a fent megjelölt tanács nevezi ki.

25 — D. Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok hasonló álláspontot fejtett ki Emmanuel indítványának (C-259/04, EU:C:2006:50) 29. pontjában. A Broekmeulen-ítéletben (246/80, EU:C:1981:218) a Bíróság elfogadott egy független szakmai szervezet által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést is, bár a felperesnek alternatív módon arra is lehetősége volt, hogy a rendes bíróságokhoz forduljon (lásd az ítélet 15. pontját).

26 — Lásd különösen: RTL Belgium ítélet, C-517/09, EU:C:2010:821, 39. és 40. pont.

27 — Ez volt a helyzet az alapeljárásban.

47. Mivel a választottbírók nem hivatásos bírók, személyes függetlenségüket más módon biztosítják, mint a bírák esetében. Így különösen, nem lehet szó tulajdonképpeni értelemben vett elmozdíthatatlanságról, mivel a választottbírókat egy konkrét ügy céljára nevezik ki, amelyet követően a szerepük véget ér. A választottbírók függetlensége inkább abból ered, hogy olyan személyekről van szó, akik független helyzetben vannak, és akik számára nem a választottbírói tisztség jelenti a fő szakmai tevékenységüket. Nem kell tehát attól tartaniuk, hogy határozataik miatt negatív következményeknek tehetik ki magukat; az ilyen esetleges következmények ugyanis semmilyen hatással nem lennének szakmai és anyagi helyzetükre.

48. A választottbírók pártatlanságát és a jogvita feleitől való függetlenségüket illetően a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 8. és 9. cikke a hivatásos bírókra alkalmazandókhoz hasonló biztosítékokat kínál.

49. A fentiekből következően véleményem szerint a Tribunal Arbitral Tributário megfelel a függetlenség feltételének.

### Összefoglalás

50. A Tribunal Arbitral Tributário tehát nem a felek akarata alapján kinevezett választottbírótság. Épp ellenkezőleg, véleményem szerint azt – ugyanúgy, mint a rendes bíróságokat és a közigazgatási bíróságokat – a portugál bírósági rendszer részének kell tekinteni. Ezen intézmény különleges jellege csak abban áll, hogy a portugál jogalkotó úgy döntött, lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy az adóhatósággal szembeni jogvitáikat a rendes közigazgatási bíróságoknál kevésbé formalizált, gyorsabb és kevésbé költséges módon működő bíróság elé terjeszthessék. E tekintetben olyan, nem csak Portugáliára jellemző tendencia megnyilvánulásáról van szó, amely a bírósági eljárások kisebb mértékű formalizmusa és egyszerűsítése felé mutat, a magán vitarendezési mechanizmusokra jellemző módszerek és eszközök alkalmazásával. Ez egyúttal a bíróságok és a bírók szakosodásának egy vetülete is, amely a társadalmi-gazdasági viszonyok, és következésképpen a bíróságok elé kerülő jogviták egyre összetettebbé válására tekintettel szükséges. Az igazságszolgáltatás ezen – akár posztmodernnek is nevezhető – megközelítése a bírósági rendszer és a jogrendszer egésze fejlődésének eredménye. A Bíróság nem maradhat közömbös ezzel a fejlődéssel szemben, hanem módosítania kell gyakorlatát, és így az EUMSZ 267. cikk értelmezését is.

51. Véleményem szerint a fentiek figyelembevételével a Tribunal Arbitral Tributário az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „tagállami bíróságnak” tekintendő. Megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatában rögzített, fentiekben felidézett feltételeknek. Nem látok más okot sem e minősítés megtagadására. Sőt egy további érv is alátámasztja e következtetést: a 10/2011. sz. törvényerejű rendelet 25–28. cikke értelmében e bíróság határozata csak eljárási hibák, mint az indokolás hiánya, az indokolás és a határozat tartama közötti ellentmondás, a döntés hiánya vagy az eljárási szabályok megsértése alapján támadható meg, és az ügy érdemét illetően pedig csak kivételes esetben, az alkotmányos normák súlyos megsértése vagy a közigazgatási bíróságok ítélkezési gyakorlata tiszteletben nem tartásának esetében. Következésképpen azon lehetőség megtagadása az adóügyi választottbírótságoktól, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszenek a Bíróság elé, jelentős mértékben megfosztaná az utóbbit attól, hogy az adóügyek területén, vagyis egy az uniós jog által nagymértékben harmonizált, és az adóalanyok jogaira és kötelezettségeire közvetlen hatással járó területen hatást tudjon gyakorolni a portugál bíróságok ítélkezési gyakorlatára. Ennek kockázata ugyanakkor a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint olyan körülménynek minősül, amely annak elismerése mellett szól, hogy a szóban forgó szerv jogosult előzetes döntéshozatal keretében a Bírósághoz fordulni.<sup>28</sup>

28 — Lásd különösen: Broekmeulen-ítélet, EU:C:1981:218, 16. pont, valamint Gourmet Classic ítélet, C-458/06, EU:C:2008:338, 32. pont.

52. A jelen ügyben felmerülő, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságának e kérdésére általam javasolt megoldása nem nyitja meg az utat a más alternatív vitarendezési módok keretében, különösen a tárgyalás vagy a közvetítés<sup>29</sup> formájában eljáró személyektől vagy intézményektől származó jövőbeli előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előtt. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy – más feltételek teljesülésétől függetlenül – az EUMSZ 267. cikk alapján a Bírósághoz kizárólag olyan szerv fordulhat, amelyhez „igazságszolgáltatási jellegű határozat meghozatalára irányuló eljárás keretében” való határozathozatal érdekében fordultak.<sup>30</sup> A Tribunal Arbitral Tributário eleget tesz ennek a feltételnek, mivel a felektől független szervről van szó, amelynek határozatai a felekre kötelezők és főszabály szerint jogerősek, ugyanúgy, mint a rendes bíróságok határozatai. A Tribunal Arbitral Tributário előtti eljárás tárgya tehát nem a felek közötti megállapodás elérése, és a hozott határozat nem minősül nem kötelező jellegű ajánlásnak vagy véleménynek. Ez az ismerv egyértelműen megkülönbözteti ezt a bíróságot a közvetítőktől és más hasonló szervezetektől.

### *Az ügy érdeméről*

53. A jelen ügy esetében bizonyos fokig az Optimus-Telecomunicações ügy<sup>31</sup> folytatásáról van szó. A Bíróságnak tehát lehetősége lesz az ebben az ítéletben megfogalmazott ítélkezési gyakorlat kiegészítésére.

54. Először meg kell határozni, hogy a 69/335 irányelv mely rendelkezései alkalmazandók az alapügy tényállására. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy ez az irányelv a 85/303 irányelvvel beiktatott módosítások következtében semmiképpen sem tekinthető a jó jogalkotási módszer mintájának.<sup>32</sup> A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben más rendelkezések mellett a 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének a) pontjára hivatkozik, azonban ez a rendelkezés véleményem szerint az alapügyben nem alkalmazandó. A felek között kétségtől az alapeljárásban vizsgált tőkeemelési ügyletek jellegének kérdése – vagyis, hogy pénzbeli hozzájárulásról van-e szó<sup>33</sup> – vitás, azonban nem vitatott, hogy ezen ügyletek nem az irányelv e rendelkezésének értelmében vett „a nyereség, az általános vagy céltartalékok tőkésítése” formáját öltötték. Az alapeljárás tárgyát képező ügyletek a 4. cikk (1) bekezdés c) pontjában megjelölt, „egy tőketársaság tőkéjének [helyesen: jegyzett tőkéjének] emelése bármilyen jellegű vagyoni hozzájárulással” kategóriába tartoznak.

55. A kérdést előterjesztő bíróság az irányelv 7. cikkének (1) bekezdését is említi. E rendelkezésre ugyanakkor nem lehet a 7. cikk (2) bekezdésétől függetlenül hivatkozni, mivel e két rendelkezés csak együtt rögzít koherens normát: az érintett tagállamban 1984. július 1-jén fennálló jogi helyzettől függően a 7. cikk (1) vagy (2) bekezdése alkalmazandó. Ha a kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan úgy véljük, hogy az alapeljárás tárgya nem pénzbeli hozzájárulás útján megvalósított tőkeemelés – amely ügyletet 1984. július 1-jén Portugáliában bélyegilleték<sup>34</sup> terhelte –, akkor a 7. cikk (2) bekezdését kell alkalmazni.<sup>35</sup>

29 – Mint amely a polgári és kereskedelmi ügyekben végzett közvetítés egyes szempontjairól szóló, 2008. május 21-i 2008/52/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvben (HL L 136., 3. o.) rögzítésre került.

30 – Lásd különösen: Borker-végzés, 138/80, EU:C:1980:162, 4. pont, Werynski-ítélet, C-283/09, EU:C:2011:85, 44. pont, Below-ítélet, C-394/11, EU:C:2013:48, 39. pont.

31 – Optimus-Telecomunicações ítélet, C-366/05, EU:C:2007:366.

32 – E. Sharpston főtanácsnok is így vélte az Optimus-Telecomunicações indítványának (C-366/05, EU:C:2007:58) 39. pontjában.

33 – Az Ascendi szerint a társasággal szembeni részvényesi követelések alaptőkévé átalakítása útján végrehajtott tőkeemelés pénzbeli hozzájárulással történő tőkeemelésként kell tekinteni. Ebben az esetben a jelen ügyben közvetlenül alkalmazni kellene az Optimus-Telecomunicações ítéletben (EU:C:2007:366) kialakított megoldást, amely pontosan az ilyen ügyleteket terhelő bélyegilleték irányelvvel való összeegyeztethetőségére vonatkozott. Ugyanakkor úgy tűnik, a kérdést előterjesztő bíróság szerint a jogvita tárgyát képező ügyletek nem tekintendők pénzbeli hozzájárulásnak. E tekintetben mindenesetre a tények értékelésére vonatkozó kérdésről van szó, ami a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik.

34 – Lásd a jelen indítvány 9. pontját.

35 – A Portugál Köztársaság csak 1986. január 1-jén csatlakozott az Európai Közösségekhez, azonban az Optimus-Telecomunicações ítélet (EU:C:2007:366) 32. pontja értelmében ezen állam számára is az 1984. július 1-jei időpont jelenti a referencia-időpontot a 69/335 irányelv értelmezése során.

56. A jelen ügyben felmerülő jogkérdés tehát arra vonatkozik, hogy a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése megengedi-e az ugyanezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjában megjelölt ügyletek tekintetében a tőkeilleték újbóli bevezetését, ha ezen ügyleteket 1984. július 1-jén tőkeilleték terhelte, azonban később mentesítették az alól.

57. A 69/335 irányelv eredeti változata rögzítette a tőkeilleték ugyanezen irányelvben megjelölt ügyletekre történő alkalmazásának elveit. Az irányelv 4. cikke értelmében az (1) bekezdésben megjelölt ügyletek tőkeilleték alá tartoztak, a (2) bekezdésben megjelölt ügyletek pedig tőkeilleték alá tartozhattak. Az irányelv 7. cikke rögzítette a tőkeilleték mértékét. A 85/303 irányelv ugyanakkor teljes mértékben módosította a 69/335 irányelv 7. cikkének szövegét. Az olyan ügyletek esetében, amelyek a tagállamokban 1984. július 1-jén mentesek voltak a tőkeilleték alól, illetve amelyek 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adóztak, a rendelkezés ezek végleges mentesítését írja elő (a 7. cikk (1) bekezdése). Ezzel szemben más ügyletek esetében a tagállamok választási lehetőséggel rendelkeztek: ezeket is mentesíthették, vagy legfeljebb 1%-os mértékű egységes kulcsú illetéket vehettek ki rájuk (a 7. cikk (1) bekezdése).

58. A 85/303 irányelv preambulumbekzdéseiben a közösségi jogalkotó ezt a rendelkezést azzal indokolta, hogy a tőkeilleték kedvezőtlenül hat a vállalkozások fejlődésére, és ezért a legjobb megoldás annak megszüntetése lenne, mivel azonban egyes tagállamok számára elfogadhatatlan lenne az ezen illetékből eredő bevételek kiesése, a tagállamoknak lehetőséget kell kapniuk, hogy – egységes adómérték szerint – továbbra is alkalmazzák a tőkeilletéket.

59. A 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének normatív jellege tehát megváltozott: már nem az ott felsorolt ügyletek tőkeilleték alá vonásának kötelezettségét írja elő, mivel ezt a kötelezettséget az irányelv 7. cikkének a 85/303 irányelvből eredő változata – amely a 4. cikk (1) bekezdéséhez képest *lex posterior* jelent – megszüntette. E rendelkezés jelenleg csak a különböző ügyleteket jelöli meg, amelyekre a tőkeilletékre vonatkozó rendelkezések alkalmazandók.

60. Ezek után azt kell még megállapítani, hogy a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése „standstill” rendelkezésnek tekintendő-e, amely a tagállamok számára csak az 1984. január 1-jén alkalmazandó adóztatás hatályban tartását engedi meg (adott esetben mértékének kiigazítása mellett), vagy, mint azt a portugál kormány írásbeli észrevételeiben előadja, e rendelkezés feljogosítja a tagállamokat arra, hogy szabadon megszüntessék és újból bevezessék a tőkeilletéket, adópolitikájuk konkrét céljainak és költségvetési szükségleteiknek megfelelően.

61. Egyértelműen az első álláspontot támogatom. Először is, mint azt az irányelv preambulumbekzdései mutatják, a jogalkotó szándéka a tőkeilleték megszüntetésére irányult, a fenntartására vonatkozó lehetőség csak a tagállamok bevételkieséstől való félelme indokolta kivételt jelentett. Ugyanakkor, ha egy tagállam megszüntette a tőkeilletéket, az ebből eredő esetleges bevételkiesés már megvalósult, így e tőkeilleték újbóli bevezetése a közösségi jogalkotó által a 85/303 irányelvvel követett célkitűzésekre tekintettel nem indokolt.

62. Másodszor, a 69/335 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének „standstill” rendelkezésként történő ezen értelmezését e rendelkezés logikája is alátámasztja, különösen, mivel az az 1984. július 1-jén hatályos jogi helyzetre hivatkozik. Ha a jogalkotó szándéka arra irányult volna, hogy a tagállamok számára meghagyja annak lehetőségét, hogy szabadon fenntartsanak, megszüntessenek, majd adott esetben újból bevezessenek valamely tőkeilletéket, ezt a lehetőséget nem kötötte volna ahhoz az esetleges körülményhez, hogy e meghatározott mértékű tőkeilleték 1984. július 1-jén ténylegesen alkalmazandó volt. Az e konkrét időpontra való hivatkozás kétségtelenül a jogalkotó azon szándékára utal, hogy így „standstill” rendelkezést vezessen be.

63. Megjegyzendő továbbá, hogy a Bíróság – bár a 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésében megjelölt ügyletekkel összefüggésben – a Logstor ROR Polska ítéletében<sup>36</sup> ugyanezt az álláspontot képviselte egy kis mértékben különböző jogi helyzetre vonatkozóan. Ezen ítélet 39. pontjában a Bíróság egyértelműen megállapította, hogy „az a tagállam, amely a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján 1984. július 1-jét követően lemondott arról, hogy bizonyos ügyleteket tőkeilletéssel terheljen, ugyanezen ügyletekre nem vezetheti be újra az ilyen illetéket”.

64. Végül megjegyzendő, hogy a 322-B/2001. sz. törvényerejű rendelet III. melléklete 26.3. pontjának megfelelően a tőketársaságok jegyzett tőkéjének emelését 0,4%-os, vagyis olyan mértékű bélyegilleték terhelte, amely – amennyiben az 1984. július 1-jén alkalmazandó lett volna – a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése alapján szükségszerűen ezen illeték megszüntetéséhez vezetett volna. Bár az illeték e mértéke megfelel e cikk (2) bekezdése szövegének,<sup>37</sup> az ilyen mértékű illeték újbóli bevezetése ugyanakkor még nehezebben tűnik összeegyeztethetőnek a 69/335 irányelv 7. cikkének logikájával.

### Véggözetkeztetések

65. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunal Arbitral Tributário előzetes döntéshozatal iránti kérelmét tekintse elfogadhatónak, és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

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 7. cikke (2) bekezdésének és a 69/335 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének együttesen értelmezett rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam újból bevezeti az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott ügyleteket terhelő tőkeilletéket, amennyiben ezen ügyleteket 1984. július 1-jén ilyen tőkeilleték terhelte, azonban később mentesítették őket az alól.

36 — Logstor ROR Polska ítélet, EU:C:2011:404.

37 — Emlékeztetek arra, hogy e rendelkezés „legfeljebb 1%-os” mértékű illeték alkalmazását engedi meg.