

C-352/08. sz. ügy

Modehuis A. Zwijnenburg BV

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Jogszabályok közelítése – 90/434/EGK irányelv – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszere – A 11. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A vagyonátruházási illetékre való alkalmazhatóság”

Az ítélet összefoglalása

1. *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések – A Bíróság hatásköre – A nemzeti jog által alkalmazhatóvá tett uniós jog valamely rendelkezésének, annak belső vonatkozású helyzetre való alkalmazása okán kért értelmezése – Ezen értelmezésre vonatkozó hatáskör*

(EUMSZ 267. cikk)

2. *Jogszabályok közelítése – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/434 irányelv – Az adó kijátszására vagy elkerülésére irányuló ügyletek*

(90/434 tanácsi irányelv, 11. cikk, (1) bekezdés, a) pont)

1. Amikor egy belső jogszabály a tisztán belső jogviszonyokra adott megoldásaiban összhangban van az uniós joggal – főleg annak érdekében, hogy elkerüljék a külföldi állampolgárokkal szembeni megkülönböztetést, illetve a verseny esetleges torzulását – egyértelmű uniós érdek, hogy a jövőbeli eltérő értelmezések megakadályozása érdekében egységesen értelmezzék az uniós jogból vett rendelkezéseket vagy fogalmakat, függetlenül attól, hogy milyen körülmények között alkalmazzák őket.

(vö. 33. pont)

2. A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az általa bevezetett, adókedvezményt biztosító rendszer alkalmazása nem tagadható meg azon adóalany tekintetében, aki a vállalkozások egyesülését magában foglaló jogi konstrukcióval vagyonátruházási illeték kivetését kívánta elkerülni, mivel ezen adó nem tartozik a szóban forgó irányelv hatálya alá.

A tagállamok e cikk értelmében csak kivételesen és különleges esetekben tagadhatják meg az említett irányelv rendelkezéseinek vagy azok egy részének alkalmazását, és csak kivételesen és különleges esetekben vonhatják meg az irányelv által biztosított kedvezményeket. Következésképpen a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját kivételt engedélyező rendelkezésként megszorító módon kell értelmezni, tekintettel annak szövegére, céljára és összefüggéseire. Mivel az említett rendelkezés a valós gazdasági indokok tekintetében az érintett

ügyletben részt vevő társaságok tevékenységeinek szerkezetátalakítására és ésszerűsítésére hivatkozik, amelyek esetében nem áll fenn az adókijátszás vagy az adóelkerülés vélelme, e rendelkezés hatályát világosan a vállalkozások egyesülésére és egyéb átszervezésére vonatkozó ügyletekre korlátozza, és csak az ezen ügyletek okán kivethető adókra alkalmazható.

Továbbá a 90/434 irányelv nem eredményezi a különböző tagállamok társaságainak egyesülései vagy hasonló műveletei esetén kivethető adók és illetékek átfogó harmonizációját. A verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetésével ezen irányelv bizonyos, a vállalkozások határokon átnyúló szerkezetátalakításához kapcsolódó adóhátrányokat kíván orvosolni. A verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetésével ezen irányelv bizonyos, a vállalkozások határokon átnyúló szerkezetátalakításához kapcsolódó adóhátrányokat kíván orvosolni. Ebből következik, hogy kizárólag a 90/434 irányelv által kifejezetten érintett adók részesülhetnek az előbbi által bevezetett kedvezményt biztosító adózási rendszer előnyeiben, és így kizárólag ezen adók tartozhatnak ezen irányelv 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá. Mivel a hivatkozott irányelvben semmi sem enged arra következtetni, hogy az az adókedvezményt biztosító rendszert más adókra – mint például a belföldön fekvő ingatlan megszerzésére kivetett adóra – is ki kívánta terjeszteni, az utóbbiak mindig a tagállamok adóztatási hatáskörébe tartoznak, és nem utasítható el a 90/434 irányelv által bevezetett, adókedvezményt biztosító rendszer alkalmazása az utóbbi irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján annak érdekében, hogy ellentételezzék az alapügyben érintetthez hasonló, olyan adó megfizetésének elmaradását, amelynek alapja és mértéke szükségszerűen eltér a társaságok egyesülésére és a vonatkozó átszervezési műveletekre alkalmazandó adókétól.

(vö. 45–47., 49–50., 52–54., 56. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. május 20. (*)

„Jogszabályok közelítése – 90/434/EGK irányelv – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszere – A 11. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A vagyonátruházási illetékre való alkalmazhatóság”

A C-352/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2008. július 31-én érkezett, 2008. július 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Modehuis A. Zwijnenburg BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, az első tanács elnökeként eljárva, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič és J. J. Kasel (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Modehuis A. Zwijnenburg BV képviselőjében A. Bremmer advocaat,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és M. Noort, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J. C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. Bruni, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2009. július 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Modehuis A. Zwijnenburg BV (a továbbiakban: Zwijnenburg) és a Staatssecretaris van Financiën között, a megfizetett vagyonátruházási illetéknek a társaságok egyesüléséről szóló törvényben előírt adómentesség alapján történő visszatérítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A 90/434 irányelv célja – els? preambulumbekzdése szerint – annak biztosítása, hogy a különböz? tagállamok társaságait érint? olyan szerkezetátalakításokat, mint az egyesülések, szétválások, eszközátruházások és részesedéscserék, ne akadályozzák a tagállamok adójogi rendelkezéseib?l származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások.

4 Ezen irányelv negyedik preambulumbekzdéséb?l következik, hogy a közös adórendszernek kerülnie kell az egyesülésekkel, szétválásokkal, eszközátruházásokkal vagy részesedéscserékkel kapcsolatos adóketést, miközben gondoskodnia kell ugyanakkor az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelmére?l.

5 A hivatkozott irányelv 4. cikke (1) bekezdésének értelmében „[a]z egyesülés vagy szétválás nem adhat okot a t?kenyereség olyan címen történ? megadóztatására, amelynek mértékét az átadott eszköz és forrás valódi értéke és azok adózási célra szolgáló értékei között különbségre való hivatkozással számították ki.”

6 A 90/434 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése szerint „[e]gyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén az átvev? vagy a megszerz? gazdasági társaság t?káját megtestesít? értékpapírok elosztása az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság tagjai (részvényesei) számára ez utóbbi társaság t?káját megtestesít? értékpapírokért cserében, önmagában nem adhat okot a tagok (részvényesek) jövedelmének, nyereségének vagy t?kenyereségének bármely címen történ? megadóztatására.”

7 A 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Egy tagállam a II., III. és IV. cím rendelkezéseinek, vagy ezek bármely részének az alkalmazását visszautasíthatja, vagy megvonhatja a kedvezményt, ha úgy t?nik, hogy az egyesülés, a szétválás, az eszközátruházás vagy a részesedéscsere:

a) alapvet? célkit?zése vagy alapvet? célkit?zéseinek egy része az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul [helyesen: els?dleges célja vagy els?dleges céljainak egyike az adó kijátszása vagy elkerülése]; azon tény, hogy az 1. cikkben említett m?veletek egyikét nem olyan valós üzleti okból hajtják végre, mint amilyen a m?veletben részt vev? társaságok tevékenységeinek az átszervezése vagy ésszer?sítése, arra a feltételezésre adhat okot, hogy a m?velet alapvet? célkit?zése vagy alapvet? célkit?zéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése”.

A nemzeti szabályozás

8 A társasági adóról szóló 1969. évi törvény (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) 14. §?a az alapügyben hatályos változatában el?írja:

„(1) Annak az adóalanynak (átadó), aki a teljes vállalkozását vagy annak önálló részlegét egy másik, már adóalanyként min?sül? vagy az átruházás révén adóalannyá váló jogalanyra (átvev?) az átvev? részesedései ellenében átruházza (vállalkozások egyesülése), nem kell figyelembe vennie az ezen átruházás során vagy annak következtében elért nyereséget [...]. Amennyiben a nyereséget nem vették figyelembe, az átvev? az átadó helyébe lép a vállalkozások egyesülése keretében megszerzett vagyon tekintetében.

[...]

(4) Az (1) és a (2) bekezdést?l eltérve figyelembe kell venni a nyereséget, amennyiben a vállalkozások egyesülésének els?dleges célja az adó kijátszása vagy elkerülése. Az ellenkez? bizonyítása hiányában a vállalkozások egyesülését úgy kell tekinteni, hogy annak els?dleges célja

az adó kijátszása vagy elkerülése, ha azt nem valós gazdasági okokból – úgymint szerkezetátalakítás vagy az átadó, illetve az átvevő tevékenységeinek a racionalizálása érdekében – hajtják végre. Amennyiben az átruházást követő 3 éven belül az átadó vagy az átvevő a részesedéseit teljes mértékben vagy részben, közvetlenül vagy közvetve az átadóval vagy az átvevővel kapcsolatban nem álló jogalanyra átruházza, az ellenkező bizonyításáig feltételezni kell a valós gazdasági okok hiányát.

[...]

(8) Az átadó, aki meg kíván bizonyosodni arról, hogy a vállalkozások egyesülését nem tekintik úgy, hogy annak elsődleges célja az adó kijátszása vagy elkerülése, az átruházást megelőzően kérelmet nyújthat be az inspecteurhöz [adóellenőr], aki erről kifogással megtámadható határozatot hoz.”

9 A jogügyletek adóztatásáról szóló törvény (Wet op de belastingen van rechtsverkeer 1970) alapügyben hatályos változata 2. §-ának (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a vagyonátruházási illeték „olyan adó, amelyet a Hollandiában fekvő ingatlanok vagy a hozzájuk kapcsolódó jogok megszerzése címén vetnek ki”.

10 E törvény 4. §-a pontosítja:

„A 2. § értelmében »vagyon tárgyaknak« minősülnek többek között (közvetett ingatlanvagon)

a) Olyan jogalanyok részesedései, amelyek tőkéje üzletrészekre vagy részvényekre osztott, és amelyek vagyona a megszerzés időpontjában vagy az azt megelőző évben bármikor alapvetően Hollandiában fekvő ingatlanokból áll vagy állt, feltéve hogy ezen ingatlanvagon összességében véve teljes mértékben vagy elsősorban a kérdéses ingatlanok megszerzésére, értékesítésére vagy hasznosítására szolgál vagy szolgált;

[...]”

11 A hivatkozott törvény 14. §-a értelmében „az adó mértéke 6%.”

12 Ugyanezen törvény 15. §-a (1) bekezdésének h) pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A közigazgatási rendeletben meghatározott feltételek mellett adómentes a vagyonszerzés:
[...]

h) egyesülés, szétválás és belső átszervezés esetében; [...]”.

13 A jogügyletekre kivetett adóról szóló törvény végrehajtásáról szóló rendelet (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer) alapügyben hatályos változatának 5a. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A törvény 15. §-a (1) bekezdésének h) pontjában az egyesülés esetére előírt mentesség akkor alkalmazható, ha a társaság részesedések átruházása révén más társaság egészét vagy annak önálló részlegét szerzi meg.

(2) Részesedésátruházás valósul meg, amennyiben az átruházás során a részesedések értékén felül legfeljebb 10%-ának megfelelő összeget készpénzben fizettek meg.

[...]

(7) A jelen cikk alkalmazásában társaság: a részvénytársaság, a korlátolt felelősségű

társaság, a betéti társaság vagy olyan más társaság, amelynek t?kéje egészben vagy részben részesedésekre oszlik [...]"

Az alapügy tényállása és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

14 A Zwijnenburg Meerbeekben (Hollandia), a Tolstraat 17. és Tolsraat 19. szám alatti épületekben divatáruüzletet m?ködtetett. A Tolsraat 19. szám alatti épület a Zwijnenburg tulajdonában állt, a Tolsraat 17. szám alatti épületet pedig az A. Zwijnenburg Beheer BV?t?l (a továbbiakban: Beheer) bérelte, amely annak tulajdonosa volt, és az ingatlankezelést?l eltekintve üzleti tevékenységet nem folytatott.

15 A Beheerben fennálló részesedések A. J. Zwijnenburg és felesége (a továbbiakban: szül?k) tulajdonában voltak.

16 A Zwijnenburg részesedései egy holdingon keresztül L. E. Zwijnenburg (a továbbiakban: fiú) és felesége tulajdonában voltak.

17 A vállalkozás 1990 decemberében megkezdett fokozatos, apáról fiúra történ? átruházásának a lezárása érdekében azt tervezték, hogy a Zwijnenburg a Tolstraat 19. szám alatti divatáruüzletét részesedésért cserébe beviszi a Beheerbe. A társasági adóról szóló törvény 14. §?a (1) bekezdésének megfelelően e vállalkozásegyesülés adómentes volt.

18 Egy kés?bbi szakaszban a Zwijnenburg a Beheernek a szül?k fennmaradó üzletrészeit is megszerezte volna, amelyek felett vételi joggal rendelkezett. Ezen ügyletre vagyonátruházásiilleték?mentesség vonatkozott a jogügyletekre vonatkozó adóról szóló 1970. évi törvény 15. §?a (1) bekezdése h) pontjának és az ugyanezen törvény végrehajtásáról szóló határozat 5a. §?a (1) bekezdésének együttes olvasata értelmében.

19 A Zwijnenburg az adóhatósághoz benyújtott, 2004. január 13?án kelt kérelmében annak megállapítását kérte, hogy a Zwijnenburg és a Beheer vállalkozások tervezett egyesülése, valamint a Beheer üzletrészeinek a Zwijnenburg általi kés?bbi megszerzése megvalósítható adómentesen, ideértve különösen a vagyonátruházási illeték alóli mentességet.

20 A kérelmet az adóellen?r 2004. január 19?én kelt határozatával elutasította, úgy ítélve meg, hogy a vállalkozások tervezett egyesülése a társasági adóról szóló 1969. évi törvény 14. §?a (4) bekezdésének hatálya alá tartozik, mivel els?sorban az adófizetés elkerülését vagy elhalasztását célozza.

21 Az adóellen?r a határozatot az ellene emelt kifogást követ?en hatályában fenntartotta. A jogorvoslati eljárás keretében a Gerechtshof te 's?Gravenhage megalapozatlannak ítélte a Zwijnenburg által e határozat ellen benyújtott keresetet.

22 E bíróság szerint a Tolstraat 17. szám alatti és a Tolstraat 19. szám alatti épületek egy vállalkozás keretében tervezett összevonása, amely végül a fiú tulajdonába kerülne, valós üzleti megfontolásokon alapult. Viszont úgy ítélte meg, hogy ugyanakkor nem valós üzleti megfontolások motiválták az e két épület összevonására irányuló vállalkozásegyesítés választott módját, mivel a Zwijnenburg el?ször bevitte volna a vállalkozását a Beheerbe, majd kés?bb szerezte volna meg az utóbbi üzletrészeit.

23 A Gerechtshof te 's?Gravenhage úgy ítélte meg, hogy a Zwijnenburg nem bizonyította a jog által megkövetelt módon, hogy a vállalkozások tervezett egyesülésének els?dleges célja vagy els?dleges céljainak egyike nem az adókijátszás vagy ?elkerülés volt. Ezen egyesülés egyedüli indoka azon vagyonátruházási illeték megfizetésének elkerülése volt, amelyet a Tolstraat 17.

szám alatti ingatlanok a Zwijnenburgra való közvetlen átruházása esetén vetettek volna ki, valamint az épület könyv szerinti és átruházáskori forgalmi értéke közötti értékkülönbözetre eső társasági adó kivetésének az elhalasztása.

24 A Gerechtshof te 's-Gravenhage arra a következtetésre jutott, hogy bár az ügyletet üzleti megfontolások vezérelték, az ennek érdekében választott pénzügyi alakzat csak arra szolgált, hogy kihasználják a vállalkozások egyesülése esetén biztosított adóelőnyöket.

25 A Zwijnenburg tehát felülvizsálat iránti kérelmez nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez.

26 E bíróság megállapította, hogy a vitatott ügylettel a szülők érdekeltsége fennmaradna a vállalkozásban, jóllehet szándékuk a vállalkozásból a fiúk és annak felesége javára történő kilépés volt. E bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a tervezett egyesülés egyik fő célkitűzése bizonyos adózási következmények – úgymint a Zwijnenburg által megfizetendő vagyonátruházási illeték – elkerülése volt, amelyek felmerültek volna, ha Tolstraat 17. szám alatti épületet az utóbbi megszerezte volna, vagy a Beheer üzletrészeit a Zwijnenburgra átruházták volna.

27 A Hoge Raad der Nederlanden megállapítja, hogy a társasági adóról szóló 1969. évi törvény 14. §-a átveszi a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját annak érdekében, hogy azokat a tisztán belső jogviszonyokra alkalmazza. Mindazonáltal megállapítja, hogy a vagyonátruházási illeték nem tartozik azon adók sorába, amelyek kivetését ezen irányelv alapján el kell kerülni.

28 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdést terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [...] 90/434[...] irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy az ezen irányelv által biztosított adókedvezmények megtagadhatók az adóalanytól, ha jogügyleteinek valamely együttese arra irányul, hogy elkerülje az irányelvben szereplő kedvezmények által nem érintett adó kivetését?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

29 A Zwijnenburg kivételével valamennyi írásbeli észrevételeket benyújtó fél annak megállapítását kérte, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolására.

30 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikk szerint a Bíróság az EK-Szerződés, valamint az uniós intézmények aktusainak értelmezésével kapcsolatos kérdésekben rendelkezik hatáskörrel előzetes döntés meghozatalára.

31 Bizonyára nem vitatott, hogy az alapügy nemzeti jogi rendelkezést érint, tisztán nemzeti összefüggésben.

32 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, hogy a holland jogalkotó a 90/434 irányelv átütetése során úgy határozott, hogy a tisztán belső jogviszonyokra is alkalmazza az ezen irányelvben előírt adójogi bánásmódot oly módon, hogy a nemzeti és a határokon átnyúló szerkezetátalakítások egyaránt az egyesülésre vonatkozó adórendszerbe tartoznak.

33 Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint amikor egy belső jogszabály a tisztán belső jogviszonyokra adott megoldásaiban összhangban van az uniós joggal – főleg annak érdekében,

hogyan elkerüljék a külföldi állampolgárokkal szembeni megkülönböztetést, illetve a verseny esetleges torzulását – egyébként uniós érdekek, hogy a jövőbeli eltérő értelmezések megakadályozása érdekében egységesen értelmezzék az uniós jogból vett rendelkezéseket vagy fogalmakat, függetlenül attól, hogy milyen körülmények között alkalmazzák őket (lásd a C-28/95. sz. *Leur-Bloem* ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4161. o.] 32. pontját és a C-43/00. sz. *Andersen og Jensen* ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-379. o.] 18. pontját).

34 Hozzá kell tenni, hogy kizárólag a nemzeti bíróság feladata az ezen uniós jogra történő utalás terjedelmének vizsgálata, mivel a Bíróság hatásköre kizárólag e jog rendelkezéseinek a vizsgálatára korlátozódik (a fent hivatkozott *Leur-Bloem* ügyben hozott ítélet 33. pontja).

35 A fenti megfontolásokból következik, hogy a Bíróság hatásköre kiterjed a 90/343 irányelv rendelkezéseinek értelmezésére, még ha az nem is szabályozza közvetlenül az alapügyben vitatott helyzetet. Meg kell tehát válaszolni a Hoge Raad der Nederlanden által előterjesztett kérdést.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés?

36 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az általa megállapított, adókedvezményt biztosító rendszer alkalmazása megtagadható azon adóalany tekintetében, aki a vállalkozások egyesülését magában foglaló jogi konstrukcióval az alapügyben érintetthez, azaz a vagyonátruházási illetékhez hasonló adó kivetését kívánta elkerülni, jóllehet ezen adóra nem terjed ki ezen irányelv.

37 Az iratokból kitűnik, hogy kifejezett nemzeti rendelkezés hiányában, amely lehetővé teszi a holland adóhatóságok számára, hogy elutasítsák a vállalkozások egyesülése esetében a vagyonátruházásiilletékmentességet, amennyiben megállapítják, hogy az adóelkerülés képezi az adóalany számára az egyesülés elsődleges indokát, az előbbiek a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjának oly módon történő alkalmazását javasolják, hogy az elkerült vagyonátruházási illeték helyett társasági adót vessenek ki.

38 Ami a hivatkozott irányelv által követett célt illeti, a Bíróság már pontosította, hogy első preambulumbekendése szerint annak célja a verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetése annak érdekében, hogy lehetővé váljék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodás, termelékenységük növelése és nemzetközi szintű versenyképességük javítása. Ugyanezen preambulumbekendés előírja továbbá, hogy a különböző tagállamok társaságait érintő egyesüléseket, szétválásokat, eszközátruházásokat és részesedéscseréket nem akadályozhatják a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások (a fent hivatkozott *Leur-Bloem* ügyben hozott ítélet 45. pontja).

39 A 90/434 irányelv célja közelebbre az, hogy megszüntesse a vállalkozások határokon átnyúló szerkezetátalakításainak adójogi akadályait annak biztosításával, hogy a részesedések esetleges értéknövekedését annak tényleges realizálása előtt nem adóztatják (a C-321/05. sz. *Kofoed* ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-5795. o.] 32. pontja és a C-285/07. sz. *A.T.* ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9329. o.] 28. pontja).

40 Ennek érdekében a 90/434 irányelv előírja többek között a 4. cikkében, hogy az egyesülés vagy szétválás nem ad okot az átadott eszközök és források valódi és adózási célból megállapított értéke közötti különbségből származó tőkényereség adóztatására, 8. cikkében pedig rögzíti, hogy az egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén az átvett vagy a megszerzett gazdasági

társaság t?kéjét megtestesít? értékpapírok átadása az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság tagjai (részvényesei) részére az utóbbi társaság t?kéjét megtestesít? értékpapírokért cserében önmagában nem adhat okot a tagok (részvényesek) jövedelmének, nyereségének vagy t?kenyerességének bármely címen történ? megadóztatására.

41 A Bíróság továbbá úgy ítélte meg, hogy a 90/434 irányelv által bevezetett közös adózási rendszer, amely különböz? típusú adóel?nyöket foglal magában, megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden egyesülésre, szétválásra, eszközátruházásra és részesedéscserére, tekintet nélkül kiváltó okokra, legyenek azok pénzügyiek, gazdaságiak vagy kifejezetten adójelleg?ek (lásd a fent hivatkozott Leur?Bloem?ügyben hozott ítélet 36. pontját és a fent hivatkozott Kofoed?ügyben hozott ítélet 30. pontját).

42 Ebb?l következik, hogy a 90/434 irányelv által bevezetett adókedvezményt biztosító rendszer alá tartozó ügyletek meghatározása nem pénzügyi, gazdasági vagy adójelleg? megfontolásokon alapul. Az érintett ügyletek indoka ugyanakkor jelent?séggel bír a hivatkozott irányelv 11. cikke (1) bekezdésében el?írt lehet?ség alkalmazásakor.

43 Ennek megfelel?en a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok visszautasíthatják ezen irányelv rendelkezéseinek vagy ezek bármely részének az alkalmazását, vagy megvonhatják az azokból származó el?nyöket, ha úgy t?nik, hogy a részesedéscsere els?dleges célja vagy els?dleges céljainak egyike az adó kijátszására vagy elkerülésére irányul. Ezenfelül e rendelkezés szerint vélelmezhet?, hogy a m?veletnek ilyen célja van, ha a m?veletet nem olyan valós gazdasági okokból hajtják végre, mint a m?veletben részt vev? társaságok szerkezetátalakítása vagy m?ködésének racionalizálása (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Leur?Bloem?ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját, és a fent hivatkozott Kofoed?ügyben hozott ítélet 37. pontját).

44 Annak ellen?rzéséhez, hogy a tervezett m?veletnek van?e ilyen célja, az illetékes nemzeti hatóságok nem szorítkozhatnak el?re meghatározott általános kritériumok alkalmazására, hanem minden egyes esetben átfogó vizsgálatot kell folytatniuk (a fent hivatkozott Leur?Bloem?ügyben hozott ítélet 41. pontja).

45 Ugyanis a tagállamok a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében csak kivételesen és különleges esetekben tagadhatják meg ezen irányelv rendelkezéseinek vagy azok egy részének alkalmazását, és csak kivételesen és különleges esetekben vonhatják meg az irányelv által biztosított kedvezményeket (a fent hivatkozott Kofoed?ügyben hozott ítélet 37. pontja és a fent hivatkozott A.T.?ügyben hozott ítélet 31. pontja).

46 Következésképpen a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját kivételt engedélyez? rendelkezésként megszorító módon kell értelmezni, tekintettel annak szövegére, céljára és összefüggéseire.

47 Mivel az említett rendelkezés a valós gazdasági indokok tekintetében az érintett ügyletben részt vev? társaságok tevékenységeinek szerkezetátalakítására és ésszer?sítésére hivatkozik, amelyek esetében nem áll fenn az adókijátszás vagy az adóelkerülés vélelme, e rendelkezés hatályát világosan a vállalkozások egyesülésére és egyéb átszervezésére vonatkozó ügyletekre korlátozza, és csak az ezen ügyletek okán kivethet? adókra alkalmazható.

48 A fenti megfontolásokat meger?síti, hogy az uniós jog jelenlegi állapotában maga a közvetlen adóztatás nem tartozik az Unió hatáskörébe.

49 Ugyanis, amint azt a f?tanácsnok indítványának 52. pontjában megállapította, a 90/434 irányelv nem eredményezi a különböz? tagállamok társaságainak egyesülési vagy hasonló

m?veletei esetén kivethet? adók és illetékek átfogó harmonizációját. A verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetésével ezen irányelv bizonyos, a vállalkozások határokon átnyúló szerkezetátalakításához kapcsolódó adóhátrányokat kíván orvosolni.

50 Ebb?l következik, hogy kizárólag a 90/434 irányelv által kifejezetten érintett adók részesülhetnek az általa bevezetett kedvezményt biztosító adózási rendszer el?nyeiben, és így kizárólag ezen adók tartozhatnak a hivatkozott irányelv 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá.

51 Márpedig az adókedvezményt biztosító rendszerben a 90/434 irányelv, a t?kenyereség adóztatásának különleges helyet biztosítva, lényegében a társaságokra kivetett adókra hivatkozik, valamint az utóbbiak tagjai (részvényesei) által fizetend? adókra.

52 Ezzel ellentétben a hivatkozott irányelvben semmi sem enged arra következtetni, hogy az az adókedvezményt biztosító rendszert más adókra – mint például az alapügyben szerepel?, az érintett tagállamban fekv? ingatlan megszerzésére kivetett adóra – is ki kívánta terjeszteni.

53 Az ilyen helyzetek ugyanis mindig a tagállamok adóztatási hatáskörébe tartoznak.

54 Ezen körülmények között nem utasítható el a 90/434 irányelv által bevezetett, adókedvezményt biztosító rendszer alkalmazása az utóbbi irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján annak érdekében, hogy ellentételezzék az alapügyben érintetthez hasonló, olyan adó megfizetésének elmaradását, amelynek alapja és mértéke szükségszer?en eltér a társaságok egyesülésére és a vonatkozó átszervezési m?veletekre alkalmazandó adókétól.

55 Az ett?l eltér? megközelítés elfogadása nemcsak a 90/434 irányelv egységes és koherens értelmezését veszélyeztetné, hanem meghaladná az ezen irányelv negyedik preambulumbekzdése által el?írt, az érintett tagállam pénzügyi érdekeinek védelméhez szükséges mértéket. Amint azt a f?tanácsnok indítványa 66. pontjában megállapította, amennyiben a tervezett egyesülés els?dleges célja a vagyonátruházási illeték elkerülése, az érintett tagállam pénzügyi érdeke ugyanezen vagyonátruházási illeték kivetésére korlátozódik, tehát e kérdésre nem vonatkozhat a hivatkozott irányelv.

56 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az el?terjesztett kérdésre, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az általa bevezetett, adókedvezményt biztosító rendszer alkalmazása nem tagadható meg azon adóalany tekintetében, aki a vállalkozások egyesülését magában foglaló jogi konstrukcióval az alapügyben érintetthez, azaz a vagyonátruházási illetékhez hasonló adó kivetését kívánta elkerülni, mivel ezen adó nem tartozik a szóban forgó irányelv hatálya alá.

A költségekr?

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (els? tanács) a következ?képpen határozott:

A különböz? tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/434/EGK tanácsi irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az általa bevezetett, adókedvezményt biztosító rendszer alkalmazása nem tagadható meg azon adóalany tekintetében, aki a vállalkozások egyesülését magában foglaló jogi konstrukcióval az alapügyben érintetthez, azaz a vagyonátruházási illetékhez hasonló adó

kivetését kívánta elkerülni, mivel ezen adó nem tartozik a szóban forgó irányelv hatálya alá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.