

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. december 19. (*)

„Adózás – 90/434/EGK irányelv – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 2., 4. és 9. cikk – Eszközátruházás – Az eszközátruházás során az átadó társaság által elért tőkegyenérték adóztatása – Halasztott adózás – Az átadó társaság mérlegében a realizált tőkegyenérték értékeinek megfelelő adóhalasztási céltartalék képzését előíró feltétel”

A C-207/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria regionale di Milano, Sezione distaccata di Brescia (Olaszország) a Bírósághoz 2011. május 2-án érkezett, 2011. április 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **3D I srl**

és

az **Agenzia delle Entrate Ufficio di Cremona**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Ilešić (előadó), E. Levits, J.-J. Kasel és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a 3D I srl képviseletében A. Fantozzi, R. Esposito és G. Mameli avvocati,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítette P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében P. Rossi és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2012. július 10-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

nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) 2. és 4. cikkének, valamint 8. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a 3D I srl (a továbbiakban: 3D I), korábban 3D FIN srl és az Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona (a továbbiakban: Agenzia delle Entrate) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya, hogy utóbbi elutasította azon kiegészítő adó (imposta sostitutiva) visszatérítését, amelyet e társaság az egyik tevékenységi ágának átruházására irányuló, Közösségen belüli ügylet után fizetett.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A 90/434 irányelv első, második, harmadik, negyedik, ötödik és hatodik preambulumbekkezdése így szól:

„mivel a különböző tagállamok társaságait érintő [egyesüléseket, szétválásokat, eszközátruházásokat és részesedéscseréket] [...] nem kellene, hogy [...] a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák; mivel e célból szükséges az ilyen intézkedéseket érintő, 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;

mivel az adóügyi rendelkezések hátrányosan érintik az ilyen intézkedéseket az ugyanazon tagállamok társaságainak intézkedéseikhez képest; mivel szükség van az ilyen hátrányok megszüntetésére;

mivel nem lehet ezt a célkitűzést a tagállamokban jelenleg érvényben lévő rendszerek közösségi szintű kiterjesztésével megvalósítani, ugyanis az ilyen rendszerek közötti különbségek a torzítások irányában hatnak; mivel csak egy közös adórendszer képes kielégítő megoldást biztosítani e vonatkozásban;

mivel a közös adórendszernek kerülnie kell az egyesülésekkel, szétválásokkal, eszközátruházásokkal vagy részesedéscserékkel kapcsolatos adókiutalást, miközben gondoskodnia kell ugyanakkor az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelmére;

mivel az egyesülések, szétválások és eszközátruházások vonatkozásában az ilyen intézkedések rendszerint vagy az átadó társaságnak az eszközt átvevő társaság állandó telephelyévé történő alakulását eredményezik, vagy pedig az eszköz válik az utóbbi társaság állandó telephelyéhez kapcsolódóvá;

mivel az átadott eszközre vonatkozó tőkennyereség halasztott adózásának rendszere, amit az ilyen eszközre a tényleges realizálásig alkalmaznak, mentességet enged a megfelelő tőkennyereség adóztatása alól, amint az ilyen eszközt átadják az állandótelephely részére, miközben ugyanakkor biztosítja a nyereségnek az átadó társaság szerint illetékes állam általi végső adóztatását [helyesen: későbbi megadóztatását] a megvalósulás időpontjában”.

4 Ezen irányelv 2. cikke, amely az irányelv „Általános rendelkezések” tárgyú I. címe alatt található, elírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

[...]

- c) »eszközátruházás«: azon művelet, amellyel egy társaság megszűnés nélkül az összes, illetve egy vagy több tevékenységi ágát átadja egy másik társaságnak, az átvevő társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok átadásáért cserében;
- d) »részesedéscsere«: azon művelet, amellyel egy társaság egy másik társaságban megszerzi a szavazati jogok többségét, az utóbbi társaság tagjainak (részvényeseinek) értékpapírjaiért cserében kibocsátja a saját jegyzett tőkéjét megtestesítő értékpapírokat, és adott esetben cserében a névérték vagy – névérték hiánya esetén – a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért;
- e) »átadó társaság«: azon társaság, amely [...] az összes, illetve egy vagy több tevékenységi ágát átruházza;
- f) »átvevő társaság«: azon társaság, amely átveszi az átadó társaság [...] összes, illetve egy vagy több tevékenységi ágát;

[...]

5 A 90/434 irányelv II. címének 4–8. cikke tartalmazza „[a]z egyesülésekre, a szétválásokra és a részesedéscserékre alkalmazható szabályokat”. Ezen irányelv 4. cikke ekként rendelkezik:

„(1) Az egyesülés vagy szétválás nem adhat okot a tőkenyeresség olyan címen történő megadóztatására, amelynek mértékét az átadott eszköz és forrás valódi értéke és azok adózási célra szolgáló értékei között különbségre való hivatkozással számították ki.

A következő kifejezések az alábbi jelentéssel bírnak:

- »adózási célra szolgáló érték«: azon érték, amelyen az adózás céljaira bármilyen nyereséget vagy veszteséget az átadó társaság jövedelmére, nyereségeire vagy tőkenyerességeire vetítve számítani kellett volna, ha ezen eszközöket és forrásokat az egyesülés vagy a szétválás időpontjában, de függetlenül az egyesüléstől vagy a szétválástól értékesítették volna,
- »átadott eszközök és források«: az átadó társaság olyan eszközei és forrásai, amelyek az egyesülés vagy a szétválás következtében az átvevő társaság állandó telephelyéhez ténylegesen kapcsolódnak az átadó társaság szerint illetékes tagállamban, és amelyek részben szerepet játszanak az adózás céljaira számításba vett nyereség és veszteség létrehozásában.

(2) A tagállamok az (1) bekezdés alkalmazását attól teszik függővé, hogy az átvevő társaság az átadott eszközök és források vonatkozásában új értékcsökkenési leírást és bármely nyereséget és veszteséget azon szabályokkal összhangban számoljon el, amelyek az átadó társaságra vagy társaságokra vonatkoztak volna, ha az egyesülés vagy a szétválás nem történt volna meg.

(3) Azon esetben, ha az átadó társaság szerint illetékes tagállam joga alapján az átvevő társaság jogosult arra, hogy bármilyen új értékcsökkenést és bármely nyereséget és veszteséget kiszámítson a (2) bekezdésben megállapítottaktól eltérő alapon, akkor az (1) bekezdést nem lehet azon eszközre és a forrásra azon vonatkozásban alkalmazni, amelynél ilyen választási lehetőséggel élt a társaság.”

6 Az említett irányelv 8. cikkének (1) és (2) bekezdése így szól:

„(1) Egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén az átvevő vagy a megszerző

gazdasági társaság tőkét megtestesítő értékpapírok elosztása az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság tagjai (részvényesei) számára ez utóbbi társaság tőkét megtestesítő értékpapírokért cserében, önmagában nem adhat okot a tagok (részvényesek) jövedelmének, nyereségének vagy tőkenyereségének bármely címen történő megadóztatására.

(2) A tagállamok az (1) bekezdés alkalmazását attól teszik függővé, hogy a tagok (részvényesek) az átvett értékpapírokhoz ne rendeljenek magasabb adózás céljára szolgáló értéket, mint amekkora a kicserélt értékpapíroké volt közvetlenül az egyesülés, szétválás vagy csere előtt.

Az (1) bekezdés alkalmazása nem akadályozhatja a tagállamokat abban, hogy az átvett értékpapírok későbbi átadásából keletkező hasznot ugyanúgy megadóztassák, mint a megszerzés előtt meglévő értékpapírok átruházásából származó hasznot.

E bekezdés alkalmazásában »adózás céljára szolgáló érték«: azon összeg, amelynek alapján bármely hasznot vagy veszteséget az adó céljára számítanának ki a társaság tagjainak (részvényeseinek) jövedelmeire, nyereségeire vagy tőkenyereségeire vonatkozóan.»

7 A 90/434 irányelv III. címe „[a]z eszközátruházásra alkalmazható szabályokról” szól. Ezen irányelv 9. cikke szerint, amely az egyetlen cikk e III. cím alatt, az ilyen átruházásokra az említett irányelv 4., 5. és 6. cikkének rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az olasz szabályozás

8 Olaszországban a 90/434 irányelvet a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló irányelv végrehajtásáról szóló, 1992. december 30-i 544. sz. törvényerejű rendelet (a GURI 1993. január 13-i 9. száma, 8. o., a továbbiakban: 544/1992. sz. rendelet) ültette át.

9 Az 544/1992. sz. rendelet 1. cikke elírta:

„A jelen rendelet rendelkezéseit kell alkalmazni [...]

c) a vállalkozás valamely üzletághoz tartozó tevékenység vagy összetett tevékenység átadására az a) pontban megnevezett két jogalany [azaz a belföldi székhelyű részvénytársaságok, betéti társaságok, korlátolt felelősségű társaságok, szövetkezetek, állami vagy magánvállalatok, amelyek kizárólagos vagy fő célja vállalkozási tevékenység végzése, és minden más hasonló jogalany, amelynek székhelye az Unió valamely tagállamában van] között, amelyek a Közösség különböző tagállamaiban rendelkeznek székhellyel, feltéve hogy a egyikük székhelye belföldön található.”

10 Az 544/1992. sz. rendelet 2. cikkének (2) bekezdése így rendelkezett:

„A c) pontban említett átruházás nem minősül tőkényereség vagy veszteség realizálásának, mindazonáltal az átruházott tevékenységre vagy tevékenységi ágra adózási szempontból legutóbb megállapított értéket kell a megszerzett részesedések értékének tekinteni. A megszerzett részvények vagy részesedések értéke és az átruházott eszközök jövedelemadózási szempontból megállapított utolsó értéke közötti különbség nem képezi részét az átadó vállalkozás vagy társaság adóköteles jövedelmének mindaddig, amíg azt nem realizálják vagy nem osztják fel a tagok között. Ha a megszerzett részesedéseket a mérlegben magasabb értéken tüntetik fel, mint az átruházott tevékenység könyv szerinti értéke, akkor a különbséget külön sorban kell feltüntetni, és az csak felosztás esetén minősül adóköteles jövedelemnek. [...]”

11 Ezenkívül a vállalkozások értékesítésére, átruházására, egyesülésére, szétválására és részesedéscseréjére alkalmazandó jövedelemadók átszervezéséről szóló, 1997. október 8-i 358. sz. törvényerejű rendelet (a GURI 1997. október 24-i 249. száma, 4. o.; a továbbiakban: 358/1997. sz. rendelet) is hatályban volt a szóban forgó átruházás időpontjában.

12 A 358/1997. sz. rendelet 1. cikkének (1) és (2) bekezdése így szólt:

„(1) A legalább három évig a jogosult tulajdonában álló, és a jövedelemadóról szóló [...] törvény egységes szerkezetbe foglalt változatának 54. cikkében megállapított szempontoknak megfelelően meghatározott üzletrészek átruházásából származó tőkényereségre jövedelemadó helyett 19%-os kiegészítő adó vethető ki [...].

(2) A kiegészítő adó alkalmazását az azon időszakra vonatkozó jövedelemadó-bevallásban kell kérni, amelynek során a tőkényereség realizálására sor került [...]”

13 A 358/1997. sz. rendelet 4. cikkének (1) és (2) bekezdése így rendelkezett:

„(1) A jövedelemadóról szóló [...] törvény egységes szerkezetbe foglalt változata 87. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában foglalt jogalanyok között a legalább három évig a tulajdonukban álló üzletrészek átruházása nem tekinthető tőkényereség vagy tőkelvesztés realizálásának. Azonban az átadó társaságnak az átruházott tevékenységi ágra adózási szempontból legutóbb megállapított értéket kell a megszerzett részesedések értékének tekintenie, és az átvevő társaság az említett tevékenységhez tartozó eszközök és kötelezettségek tekintetében az átadó társaság helyébe lép, és e célból a jövedelemadó-bevalláshoz csatolandó külön összefoglaló kimutatásban részletezi a mérlegben feltüntetett adatokat és az adó szempontjából megállapított értékeket.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazása helyett az ott meghatározott személyek az átruházáskor választhatják a jövedelemadóról szóló [...] törvény egységes szerkezetbe foglalt változatának és a jelen rendelet 1. cikkének alkalmazását is. E választási jog az [...] 544. sz. törvényerejű rendelet 1. cikkében említett átruházások tekintetében is gyakorolható”.

14 Az 544/1992. sz. és a 358/1997. sz. rendeletet a nemzeti adórendszer reformja során 2004. január 1-jétől hatályon kívül helyezték. Ez utóbbi keretében a határokon átnyúló eszközátruházási ügyletekre vonatkozó adósemlegesség szabályozása azonos lett a belföldi átruházási ügyletekre vonatkozó szabályozással, és eltörölték a 358/1997. sz. rendelet 4. cikkének (1) bekezdésében foglalt feltételt, amely szerint az üzletrészeket legalább három évig kellett birtokban tartani. Így megszüntették a 19%-os kiegészítő adó alkalmazására vonatkozó választási lehetőséget is.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15 A 3D I cremai (Olaszország) székhelyű kegyesítő társaság. 2000. október 12-én a szintén Olaszországban folytatott üzleti tevékenységének egyik ágát átruházta egy luxemburgi

székhely? társaságra. Ezen ügyletet követ?en az átruházott üzletág a luxemburgi társaság olaszországi állandó telephelye lett. Ennek fejében a 3D I ez utóbbi társaságban részvényekben megtestesül? részesedést szerzett. E részesedéseket a 3D I mérlegében magasabb értéken mutatták ki, mint amennyi az átruházott tevékenység adóértéke.

16 2001. május 9-én a 3D I a 358/1997. sz. rendelet 1. cikke (1) bekezdésében és 4. cikke (2) bekezdésében foglalt azon lehet?séget választotta, hogy ezen ügylet után megfizeti a 19%-os kiegészít? adót, lemondva ezzel az 544/1992. sz. rendelet 2. cikke (2) bekezdésében biztosított adósemlegességr?l. Így a 3D I 5 732 298 000 ITL, azaz 2 960 484,85 EUR összeget fizetett, amely a kiegészít? adótartozás összegének felel meg. Ezen adó megfizetését követ?en az átruházási ügylet után a számviteli szabályok szerint kimutatott t?kenyereséget felosztották, mivel az átruházott üzletág adóértéke és az ennek fejében kapott társasági részesedésekhez hozzárendelt érték közötti különbözetet adójogi szempontból elszámolták (e részesedések könyv szerinti értékének az adózás szerinti értékhez való igazítása).

17 Miután a 3D I tudomást szerzett többek között a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítéletr?l (EBHT 2002., I-10829. o.), az általa megfizetett kiegészít? adó visszatérítését kérte az olasz adóhatóságtól. A 3D I úgy érvelt, hogy az 544/1992. sz. rendelet 2. cikkének (2) bekezdése összeegyeztethetetlen a 90/434 irányelvvel, mivel az átruházás semlegességét az irányelvben nem szerepl? feltételekhez köti. Azt állítja, hogy különösen az a feltétel, hogy az értékkülönbözetet nem felosztható tartalék formájában zárolni kell, az érintett vállalkozásokat a gyakorlatban arra készítette, hogy a kiegészít? adót válasszák, hiszen a nemzeti szabályozásban szerepl? harmadik lehet?ség, vagyis az értékkülönbözet utáni 33%-os általános adó sokkal kedvez?tlenebb volt, mint a két másik lehet?ség. A 3D I úgy érvelt, hogy tévedésb?l jogszer?nek tartotta az 544/1992. sz. rendelet 2. cikke (2) bekezdésében foglalt feltételeket, és e tévedés miatt választotta az adósemlegesség helyett a kiegészít? adót.

18 Miután e visszatérítés iránti kérelmet az Agenzia delle Entrate 2004. április 14-én hallgatólagosan elutasította, a 3D I keresetet indított a Commissione tributaria provinciale di Cremona el?tt. E keresetet e bíróság 2006. október 11-én többek között azzal az indokkal utasította el, hogy a 3D I szabadon választotta a kiegészít? adórendszer alkalmazását, és az értékkülönbözet adójogi rendezését olyan adókulcs alkalmazásával érte el, amely nagyon kedvez? volt ahhoz az adókulcshoz viszonyítva, amelyet a t?kenyereség realizálása esetén kellett volna alkalmaznia.

19 A 3D I 2011. március 5-én fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a Commissione Tributaria Regionale di Milanóhoz. E bíróság úgy ítéli meg, hogy az 544/1992. sz. törvényerej? rendelet 2. cikkének (2) bekezdése – mivel olyan kötelezettséget ír el?, hogy az átadó társaság mérlegében adóhalasztási céltartalékokat kell feltüntetni, különben az átruházásból származó t?kenyereség adót von maga után – ellentétes a 90/434 irányelvvel, és a Bíróság azon állandó ítélezési gyakorlatával, amely a t?ke szabad mozgását és a letelepedés szabadságát akadályozó intézkedéseket elítéli. Szerinte ugyanis az ilyen, uniós joggal való összeegyeztethetlenség elkerülése érdekében a tagállamoknak el kell halasztaniuk a t?kenyereség adóztatását mindaddig, amíg azt ténylegesen nem realizálják, és e halasztást nem köthetik olyan feltételekhez, amelyek túlzott mértékben korlátozzák az említett alapvet? szabadságokat.

20 E feltételek mellett a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a különböz? tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv 2., 4. cikkével, valamint 8. cikkének (1) és (2) bekezdésével a jelen eljárás tárgyát képez? ügyben az 1992. december 30-i 544. sz. törvényerej?

rendelet 2. cikkének (2) bekezdésében foglalt olasz szabályozáshoz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a részvényátruházás, illetve -csere az átadó társaság számára az átruházott részvények vagy részesedések eredeti bekerülési értéke és forgalmi értéke közötti különbözetnek megfelel? t?kenyereség megadóztatásával jár, kivéve ha az átadó társaság a mérlegében olyan rendkívüli tartalékot tüntet fel, amely megfelel az átruházásból ered? t?kenyereségnek?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?I

21 A kérdést el?terjeszt? bíróság a kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 90/434 irányelv 2. és 4. cikkét, valamint 8. cikke (1) és (2) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy olyan helyzetben, mint az alapügyben, e rendelkezésekkel ellentétes az, ha az eszközátruházás, illetve részesedéscsere az átadó társaság számára az ezen átruházásból származó t?kenyereség megadóztatásával jár, kivéve ha az átadó társaság a mérlegében az átruházásból ered? t?kenyereségnek megfelel? céltartalékot képez.

22 Nem vitatott azonban, hogy az alapeljárás nem az ezen irányelv 2. cikkének d) pontja szerinti részesedéscserére, hanem kizárólag az említett 2 cikk c) pontja szerinti eszközátruházásra vonatkozik. E feltételek mellett e kérdést az eszközátruházás esetére kell korlátozni.

23 Ezenkívül e tényállás kapcsán meg kell állapítani, hogy a 90/434 irányelv 9. cikkéb?I kit?nik, hogy az irányelv 8. cikke nem szerepel azon szabályok között, amelyeket az irányelv az eszközátruházások esetében alkalmazni rendel. Ez utóbbi cikk kimondja, hogy egyesülés, 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. Annak, hogy e cikk nem alkalmazható az eszközátruházásokra, az a magyarázata, hogy az ilyen átruházások esetén az átvev? társaság t?káját megtestesít? értékpapírokat nem az átadó társaság tagjai szerzik meg, hanem maga az átadó társaság.

24 Következésképpen az el?terjesztett kérdést a 90/434 irányelv 2., 4. és 9. cikke alapján kell vizsgálni.

25 Az ezen irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett 4. cikkének (1) bekezdése különösen úgy rendelkezik, hogy az eszközátruházás 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 közötti különbségre való hivatkozással számították ki. E rendelkezés kimondja, hogy az adózási célra szolgáló érték azon érték, amelyen az adózás céljaira bármilyen nyereséget vagy veszteséget az átadó társaság jövedelmére, nyereségeire vagy t?kenyereségeire vetítve kellett volna számítani, ha ezen eszközöket és forrásokat az eszközátruházás időpontjában, de az eszközátruházástól függetlenül értékesítették volna. Az eszközátruházás keretében átadott eszközök és források alatt pedig az átadó társaság azon tevékenységi ágai értend?k, amelyek az átruházás következtében az átvev? társaság állandó telephelyéhez ténylegesen kapcsolódnak az átadó társaság szerint illetékes tagállamban, és amelyek részben szerepet játszanak az adózás céljaira számításba vett nyereség és veszteség létrehozásában.

26 Az átvev? és a megszerzett társasággal szembeni adósemlegesség e követelményével a 90/434 irányelv, amint az els? és a negyedik preambulumbekkezdéséb?I kit?nik, azt kívánja biztosítani, hogy a különböz? tagállamok társaságait érint? eszközátruházásokat ne akadályozzák

a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások, hogy lehetővé váljék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodás, termelékenységük növelése és nemzetközi szintű versenyképességük javítása (lásd ebben az értelemben a C-28/95. sz. Leur-Bloem-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4161. o.] 45. pontját, a C-285/07. sz. A. T.-ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9329. o.] 21. pontját és a C-352/08. sz. Modehuis A. Zwijnenburg ügyben 2010. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4303. o.] 38. pontját).

27 Ugyanakkor az adósemlegesség e követelménye nem feltétlen. A 90/434 irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett 4. cikkének (2) bekezdése ugyanis a 4. cikk (1) bekezdésének alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy az átvevő társaság az átadott eszközök és források vonatkozásában új értékcsökkenési leírást, és bármely nyereséget és veszteséget azon szabályokkal összhangban számoljon el, amelyek az átadó társaságra akkor vonatkoztak volna, ha az eszközátruházás nem történt volna meg. Az említett irányelv 4. cikkének (3) bekezdése pedig kimondja, hogy abban az esetben, ha az átadó társaság szerint illetékes tagállam joga alapján az átvevő társaság jogosult arra, hogy az új értékcsökkenést, illetve a nyereséget és veszteséget a 4. cikk (2) bekezdésében megállapítottaktól eltérő alapon számítsa ki, akkor a 4. cikk (1) bekezdését nem lehet azon eszközre és a forrásra alkalmazni, amelynél ilyen választási lehetőséggel élt az átvevő a társaság.

28 Amint a Bizottság is jelezte, ez az átvevő társaságra háruló kötelezettség – amely szerint, ha az adósemlegesség kedvezményében kíván részesülni, a folytonosság jegyében kell értékelnie az átadott eszközöket és forrásokat a rájuk vonatkozó új értékcsökkenési leírás, illetve nyereség és veszteség elszámolása során – annak elkerülésére irányul, hogy e semlegesség végleges adómentességet eredményezzen, hiszen ez nem szerepel a 90/434 irányelvben. Ezen irányelv negyedik és hatodik preambulumbekkezdéséből ugyanis az következik, hogy az irányelv csak az átadott eszközökre vonatkozó tőkennyereségek halasztott adózási rendszerét vezeti be, amely, miközben tiltja, hogy önmagában a tevékenység átadása adóztatást vonjon maga után, gondoskodik az átadó társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelméről, biztosítva, hogy e tőkennyereségek adóztatására azok realizálása időpontjában kerüljön sor (lásd ebben az értelemben a C-321/05. sz. Kofoed-ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-5795. o.] 32. pontját, a fent hivatkozott A. T.-ügyben hozott ítélet 28. pontját, valamint a fent hivatkozott Modehuis A. Zwijnenburg ügyben hozott ítélet 39. pontját).

29 A 90/434 irányelv meghatározza, hogy az átvevő társaság esetében mely feltételek mellett halasztható el az átadott tevékenységre vonatkozó tőkennyereség adózása, ellenben nem szól azokról a feltételekről, amelyek mellett az átadó társaság halaszthatja el az adófizetést az átvevő társaság tőkénjét megtestesítő, az átruházás ellenében kapott értékpapírokra vonatkozó tőkennyereség után, és különösen azt a kérdést nem szabályozza, hogy az átadó társaságnak milyen értéken kell lekönnyelnie ezeket az értékpapírokat.

30 Márpedig – a 3D I nyilvánvaló álláspontjával ellentétben – ebből nem az következik, hogy a 90/434 irányelv megtiltja a tagállamoknak, hogy a tagállamok ilyen feltételeket szabjanak, hanem az, hogy ezen irányelv – amint a főtanácsnok az indítványa 42. és 49. pontjában is megjegyezte – mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak, és megengedi számukra, hogy az átadó társaságra vonatkozó adósemlegességet ne kössék feltételekhez, vagy pedig a cserébe kapott értékpapírok értékelése vonatkozásában olyan feltételeket szabjanak, mint az adóérték folytonossága, feltéve hogy e feltételek nem eredményezik azt, hogy ezen értékpapírok megszerzése az eszközátruházás alkalmával önmagában a rájuk vonatkozó tőkennyereség adóztatását vonja maga után.

31 Amint a főtanácsnok az indítványa 43. pontjában kifejtette, e megállapítást megerősíti a

90/434 irányelv létrejöttének története, továbbá az a tény, hogy a Bizottság az ezen irányelv módosítására vonatkozó legutóbbi, 2003. október 17-i tanácsi irányelvjavaslatában (COM(2003) 613 végleges), éppúgy mint a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, eredeti tanácsi irányelvjavaslatában (HL 1969. C 39., 1. o.) is, azt javasolta, hogy kerüljön be az irányelvbe egy olyan rendelkezés, amely a tevékenység átadása ellenében kapott értékpapírok értékének meghatározására vonatkozik. E rendelkezéssel, amely szerint az említett értékpapírokat azon a valós értéken könyvelték volna le, amellyel az átadott tevékenység közvetlenül az átadás előtt rendelkezett, a Bizottság a kettős adóztatást kívánta elkerülni, amelyre a tőkennyereség realizálásakor kerülhet sor abban az esetben, ha az átvevő társaság az átadott tevékenységet a 90/434 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében foglalt feltétellel összhangban értékelte, vagy az átadó társaság a megszerzett értékpapírokat azon az értéken könyvelte le, amely az átadott tevékenység értéke volt közvetlenül az ügylet előtt.

32 Az alapügybeli helyzetet illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, és ezt az olasz kormány és a Bizottság is jelezte, hogy a nemzeti jogszabályok megengedték a 3D I-nek, hogy az átadás ellenében kapott értékpapírokat azon az értéken könyvelje le, amellyel az átadott tevékenység rendelkezett az ügylet előtt, és így az ezen értékpapírokra vonatkozó tőkennyereség tekintetében a halasztott adózás kedvezményében részesüljön olyan feltétel mellett, amely – amint a jelen ítélet előző pontjaiban már megállapításra került – az uniós jog jelen állása szerint azzal összhangban van.

33 E feltételek mellett nem tekinthető a 90/434 irányelvbe ütközőnek az, ha a nemzeti jogszabályok az átadó társaság számára olyan járulékos lehetőséget biztosítanak, hogy az említett értékpapírokat magasabb értéken könyvelhetik le, mint az az érték, amellyel az átadott tevékenység rendelkezett az ügylet előtt, és amely különösen az átadáskor realizált tőkennyereség értékének felel meg, azonban e lehetőséget ahhoz a feltételhez kötik, hogy e társaság az így megállapított tőkennyereségnek megfelelő céltartalékot mutasson ki a mérlegében.

34 Egyébként az olasz kormány és a Bizottság kifejtette, hogy az alapügybeli feltétel egyszerre azon számviteli követelményekre ad választ, amelyek szükségszerűen a részesedések értékeléséből következnek, és hogy az említett tartalék adóztatására az átadó társaság tagjai részére való felosztás esetén az alapügybeli tényállás idején hatályos nemzeti adórendszerben azért volt szükség, mert e rendszer, amely e felosztással adójóváírást biztosított e tagoknak, közvetlen kárt okozott az olasz államkincstárnak, és jogosulatlan előnyt biztosított az említett tagok és közvetve az átadó társaság számára.

35 A fenti megfontolások alapján a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/434 irányelv 2., 4. és 9. cikkét akként kell értelmezni, hogy olyan helyzetben, mint az alapügybeli, e rendelkezésekkel nem ellentétes az, ha az eszközátruházás az átadó társaság tekintetében az ezen átruházásból származó tőkennyereség megadóztatásával jár, kivéve ha az átadó társaság a mérlegében az átruházásból eredő tőkennyereségnek megfelelő céltartalékot képez.

A költségekről

36 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv 2., 4. és 9. cikkét akként kell értelmezni, hogy olyan helyzetben,

mint az alapügybeli, e rendelkezésekkel nem ellentétes az, ha az eszközátruházás az átadó társaság tekintetében az ezen átruházásból származó t?kenyereség megadóztatásával jár, kivéve ha az átadó társaság a mérlegében az átruházásból ered? t?kenyereségnek megfelel? céltartalékot képez.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.