

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. szeptember 18.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – 90/434/EGK irányelv – 2009/133/EK irányelv – 8. cikk – Értékpapírcsereügyletekhez kapcsolódó t?kenyereség – A csereügylet során átvett értékpapírok átruházása – Halasztott adózás hatálya alatt álló t?kenyereség – A részvényesek adóztatása – Az adóalapra és az adómértékre vonatkozó eltér? szabályok szerinti adóztatás – Az értékpapírok tartásának id?tartamát figyelembe vev? adóalap?csökkentés”

A C?662/18. és C?672/18. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Conseil d’État (Franciaország) a Bírósághoz 2018. október 23?án, illetve 2018. október 29?én érkezett, 2018. október 12?i határozataival terjesztett el? az

AQ (C?662/18),

DN (C?672/18)

és

a **Ministre de l’Action et des Comptes Publics**

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, J. Malenovský és C. G. Fernlund (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- AQ és DN képviseletében M. Bornhauser és N. Canetti avocats,
- a francia kormány képviseletében A. Alidière, E. de Moustier és D. Colas, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelmek a különböz? tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE?k vagy az SCE?k létesít? okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 310., 34. o.) 8. cikkének és a különböz? tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) 8. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmeket az AQ (C?662/18. sz. ügy) és a DN (C?672/18. sz. ügy), valamint az adóhatóság között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy az utóbbi az ezen irányelvek 8. cikke alapján halasztott adózás hatálya alatt álló t?kenyereség és az értékpapírcsere?ügylet során kapott értékpapírok átruházása keretében elért t?kenyereség megadóztatása során megtagadta az el?bbiekkal szemben, hogy rájuk nézve a csereügylet tárgyát képez? értékpapírok megszerzésének id?pontjától számított általános adókedvezményt alkalmazzanak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Amint arra a 2009/133 irányelv (1) preambulumbekkezdése hivatkozik, ezen irányelv egységes szerkezetbe foglalta a 90/434 irányelvet, mivel ez utóbbit több alkalommal jelent?sen módosították.

4 A 2009/133 irányelv (2)–(5) és (10) preambulumbekkezdése lényegében megegyezik a 90/434 irányelv (1)–(4) és (8) preambulumbekkezdésével. Ezenfelül az el?bbi irányelv 8. cikkének (1), (4), (6) és (7) bekezdése lényegében megegyezik az utóbbi irányelv 8. cikkének (1) és (2) bekezdésével.

5 A 2009/133 irányelv (2)–(5) és (10) preambulumbekkezdése értelmében:

„(2) A különböz? tagállamok társaságait érint? egyesülésekre, szétválásokra, részleges szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre szükség lehet a Közösségen belül azon célból, hogy biztosítsák a bels? piacnak megfelel? feltételek megteremtését és ennek megvalósítása érdekében a bels? piac hatékony m?ködését. Nem kellene, hogy az ilyen m?veleteket f?ként a tagállamok adóügyi rendelkezéseib?l származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák. E célból az ilyen m?veleteket érint?, a verseny szempontjából semleges adószabályokról kell rendelkezni, annak érdekében, hogy lehetővé váljék a vállalkozások számára a bels? piac követelményeihez való alkalmazkodás, termelékenységük növelése és nemzetközi szint? versenyképességük javítása.

(3) Az adóügyi rendelkezések hátrányosan érintik az ilyen m?veleteket az ugyanazon tagállamok társaságainak m?veleteihez képest. Szükség van az ilyen hátrányok megszüntetésére.

(4) Nem lehet ezt a célkitűzést a tagállamokban érvényben lévő rendszerek közösségi szintű kiterjesztésével megvalósítani, ugyanis az ilyen rendszerek közötti különbségek a torzítások irányába hatnak. Csak egy közös adórendszer képes kielégítő megoldást biztosítani e vonatkozásban.

(5) a közös adórendszernek kerülnie kell az egyesülésekkel [...] kapcsolatos adókitétést, miközben gondoskodnia kell ugyanakkor az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelmére.

[...]

(10) Az átvett vagy a megszerzett társaság értékpapírjainak átadása az átadó társaság tagjai (részvényesei) számára önmagában nem eredményezheti az ilyen tagok (részvényesek) adóztatását."

6 Az említett irányelv 2. cikkének e) pontja értelmében „részesedéscsere»: az a művelet, amellyel egy társaság egy másik társaságban a szavazati jogok többségét biztosító részesedést szerez".

7 Ugyanezen irányelv 8. cikke elírja:

„(1) Egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén az átvett vagy a megszerzett társaság tagjait megtestesítő értékpapírok átruházása az átadó vagy a megszerzett társaság tagjára (részvényesére) ez utóbbi társaság tagjait megtestesítő értékpapírokért cserében, önmagában nem eredményezheti az említett tag (részvényes) jövedelmének, nyereségének vagy tagnyereségének megadóztatását.

[...]

(4) Az (1) és (3) bekezdést csak akkor kell alkalmazni, ha a tag (részvényes) az átvett értékpapírokhoz nem rendel magasabb adózási célra szolgáló értéket, mint amekkora a kicserélt értékpapírok értéke volt közvetlenül az egyesülés, szétválás vagy csere előtt.

[...]

(6) Az (1), (2) és (3) bekezdés alkalmazása nem akadályozza a tagállamokat abban, hogy az átvett értékpapírok későbbi átruházásából származó nyereséget ugyanúgy megadóztassák, mint a megszerzés előtt meglévő értékpapírok átruházásából származó nyereséget.

(7) E cikk alkalmazásában az »adózási célra szolgáló érték« az az érték, amelynek alapján bármely nyereséget vagy veszteséget a társaság tagjának (részvényesének) jövedelmére, nyereségére vagy tagnyereségére vonatkozóan adózás céljára számítanának ki.

[...]"

A francia jog

A nemzeti jogszabályok

– A C-662/18. és C-672/18. sz. ügyekre irányadó nemzeti jogszabályok

8 A code général des impôts-nak (általános adótörvénykönyv, a továbbiakban: CGI) a 2014. évi költségvetésről szóló, 2013. december 29-i 2013–1278. sz. törvényből következő változata szerinti 150–0 D cikke, amelyet a 2013. január 1-je után szerzett nyereségekre kell alkalmazni,

kimondja:

„1. [...]

A jelen cikk Ib. vagy Ic. bekezdésében szabályozott feltételek szerint megállapított adókedvezmény esettől függően csökkenti az értékpapírok, a társaságokban fennálló részesedések, az ezen részvényekhez vagy részesedésekhez kapcsolódó jogok, e részvényeket megtestesítő értékpapírok, a 150–0 A cikk 1. bekezdésében említett részesedések vagy jogok, valamint az ugyanezen cikk II. bekezdése 7., 7a. és 8. pontjának utolsó két alpontjában, a 150–0 F cikkben, a 163d C cikk II. bekezdésének 1. pontjában említett juttatások visszerhes átruházásának nettó nyereségét.

[...]

1b. Az 1. pontban hivatkozott adókedvezmény:

a) a nettó nyereség vagy juttatás 50%-a, amennyiben a részvényeket, részesedéseket, jogokat vagy értékpapírokat az átruházás vagy juttatás időpontjától számítva legalább két, legfeljebb nyolc évig birtokolják;

b) a nettó nyereség vagy juttatás 65%-a, amennyiben a részvényeket, részesedéseket, jogokat vagy értékpapírokat az átruházás vagy juttatás időpontjától számítva legalább nyolc, évig birtokolják.”

9 A 2013–1278. sz. törvény 17. cikkének III. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az I. és II. bekezdést az I. bekezdés D. pontja 1. és 4. alpontjának, F. pontja 2. alpontjának huszonharmadik és huszonnegyedik albekezdése, G. és H. pontjának, K. pontja 1. alpontja b. és c. albekezdésének, N. cikke 3. pontjának, O., R. és W. cikkének, valamint a II. bekezdés 2. pontjának kivételével, amelyek a 2014. január 1-je után szerzett nyeresésekre alkalmazandók, a 2013. január 1-je után szerzett nyeresésekre kell alkalmazni. Az M. és V. cikkeket nem kell alkalmazni azon adóalanyokra, akik számára a 150–0 Da cikk ezen időpontban hatályos változatában rögzített halasztott adózást engedélyeztek.”

– A 662/18. sz. ügyben irányadó nemzeti jogszabályok

10 A CGI 150–0 Bb cikke I. bekezdésének a 2012. évi módosított költségvetéssel szülő, 2012. december 29-én 2012–1510. sz. törvény 18. cikke szerint megállapított, a 2012. november 14. után szerzett tőkenyeresésekre alkalmazandó szövege a következőképpen rendelkezik:

„A 150–0 A cikkében meghatározott értékpapírok, társasági jogok és a hozzájuk kapcsolódó értékpapírok és jogok keretében közvetlenül vagy közvetítő személyen keresztül elért tőkenyereségnek egy társasági vagy ezzel egyenértékű adó megfizetésére köteles társaságnál történő megadóztatását a jelen cikk III. bekezdésében foglalt feltételek teljesülése esetén el kell halasztani. [...]”

11 A CGI 200 A cikkének a 2016. évi módosított költségvetéssel szülő, 2016. december 29-én 2016–1918. sz. törvény 18. cikke szerint megállapított szövege a következőképpen rendelkezik:

„[...]”

2. A 158. cikkben meghatározott nettó összjövedelem számításakor a 150–0 A cikkben meghatározott feltételekkel szerzett nettó nyereséget kell figyelembe venni.

[...]

2b. a. A 150–0 Bb cikk I. bekezdésében említett t?kenyereség után a két alábbi elem arányszámával egyenl? mérték? adó fizetend?:

- a számláló egyfel?l azon adó összegének, amelyet az átadás évére vonatkozóan a 197. cikk alapján a jelen a. pont els? bekezdésében említett t?kenyereségek, valamint az ugyanezen 197. cikk alapján az átadás évére megállapított adóköteles jövedelmek összege után fizetni kellett volna, másfel?l pedig az említett 197. cikkben meghatározott feltételekkel ugyanezen évre vonatkozóan megállapított, fizetend? adó különbözetének felel meg;
- a nevez? a jelen a. pont els? bekezdésében említett valamennyi t?kenyereségnek a jelen a. pont második albekezdése szerint csökkentett összege.

Az els? albekezdésében említett adókulcs meghatározása során az ugyanezen els? albekezdésben említett t?kenyereségeket adott esetben, kizárólag a 150–0 D cikk 1. pontjában szerepl? adókedvezménnyel csökkenteni kell.

Ett?l eltér?en, a 2012. november 14. és 2012. december 31. között átadással szerzett t?kenyereségekre vonatkozó adókulcsot a 2013. évi költségvetésr?l szóló, 2012. december 29?i 2012–1509. sz. törvény 10. cikke IV. bekezdése A. pontjának megfelelően kell meghatározni.

[...]"

12 A 2012–1509. sz. törvény 10. cikke IV. bekezdésének A. pontja értelmében a 150–0 Bb cikk I. bekezdésében említett, 2012. november 14. és 2012. december 31. között átadással szerzett t?kenyereségek után 24%-os mérték? átalányösszeget, a 200 A cikk 2a. pontjának ugyanezen törvényb?l ered? változatában szabályozott valamennyi feltétel teljesülése esetén az ezen 2a. pontban meghatározott 19%-os mérték? átalányösszeget kell fizetni.

13 A 2013–1278. sz. törvény 17. cikkének III. bekezdése értelmében a tartási id?szakra járó, a CGI 150–0 D cikkének 1b. és 1c. pontjában el?írt adókedvezményeket, amelyek az ugyanezen törvénykönyv 150?0 A cikkében meghatározott feltételekkel szerzett és a nettó összjövedelemnek a 200A. cikk 2. pontja szerinti progresszív jövedelemadó?tábla alapján való kiszámításakor figyelembe veend? nettó nyereségekre vonatkoznak, a 2013. január 1?je után szerzett nyereségekre kell alkalmazni.

- A 672/18. sz. ügyben irányadó nemzeti jogszabályok

14 A CGI 92 B cikke II. bekezdésének a 2000. január 1?je el?tt elért t?kenyereségre alkalmazandó változata a következ?képpen rendelkezik:

„1. 1992. január 1?jét?l, vagy pedig értékpapíroknak a társasági adó hatálya alá tartozó társaságnak történ? átadása esetén 1991. január 1?jét?l nyilvános ajánlattétel, egyesülés, szétválás vagy közös alap változó t?ké? befektetési társaság általi, hatályos szabályozásnak megfelelő? beolvasztása, valamint értékpapír társasági adó hatálya alá tartozó társaságnak történ? átadása útján létrejött értékpapírcsere során elért t?kenyereségre vonatkozó adófizetési kötelezettség elhalasztható az értékpapírok cseréje során kapott értékpapírok átruházásának vagy felvásárlásának id?pontjáig.”

15 E törvénykönyv 160 cikke Ib. bekezdésének a 2000. január 1?je el?tt elért t?kenyereségre alkalmazandó változata a következ?képpen rendelkezik:

„4. „Az 1991. január 1-jét követően egyesülés, szétválás, illetve részesedés társasági adóalanynak történő átadása útján létrejött társasági részesedéscsere során realizált tőkenyereség megadóztatása a 92B. cikk II. bekezdésében foglalt feltételek szerint elhalasztható [...]”.

16 Az említett törvénykönyv 200 A cikke 2. bekezdésének a 2013. január 1-jét követően szerzett jövedelmekre alkalmazandó és a 2012–1509. sz. törvényből következő szövege értelmében a 150–0 A cikkben meghatározott feltételekkel szerzett nettó nyereséget kell a progresszív jövedelemadó tábla szerinti nettó összjövedelem számításakor figyelembe venni.

Adóhatósági jogértelmezés

17 A *Bulletin officiel des finances publiques*-ben (Államháztartás hivatalos közlönye – BOI-RPPM-PVBM-20–20–10. szám – Adók) 2017. július 24-én közzétett közigazgatási magyarázatok 130. §-a (a továbbiakban: közigazgatási magyarázatok 130. §-a) értelmében:

„[...] [A] tartási időszakra járó adókedvezmény nem alkalmazható az átruházás, csere vagy átadás után 2013. január 1-je előtt elért nettó nyereségekre, amelyek a CGI [...] 92B. cikke II. bekezdésének, a 160. cikke I b. bekezdésének és a 150 A b cikkének 2000. január 1-jét megelőzően hatályos változatában meghatározott feltételek teljesülése esetén helyezhetők halasztott adófizetés hatálya alá [...]”.

Az alapeljárások és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

18 A C-662/18. sz. ügyet illetően a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy AQ 2012. december 14-én részvéncsere-ügylet keretében egy francia jog alá tartozó társaságban birtokolt értékpapírjait egy másik francia jog alá tartozó társaságra ruházta át, ez utóbbi társaság értékpapírjaiért cserébe. AQ álláspontja szerint a megszerző társaság e részvéncsere-ügylettel nem szerezte meg a megszerzett társaság szavazati jogainak többségét. Ezen ügylet során a csereügylettel érintett értékpapírok átruházás időpontjában fennálló, ezen értékpapírok vételárával csökkentett értékének megfelelő tőkenyereség került megállapításra, és azt halasztott adófizetés hatálya alá helyezték. Mivel 2015-ben a csere fejében átvett értékpapírok későbbi átruházása folytán megszűnt e halasztott adófizetés, e tőkenyereség és a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából eredő tőkenyereség után adót vetettek ki.

19 Az adóigazgatási gyakorlattal összhangban a közigazgatási magyarázatok 130. §-a alapján a halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereség után először is a csere fejében átvett értékpapírok átruházásának évében érvényes adómértéket vetettek ki, ugyanakkor anélkül, hogy e tekintetben részesült volna a nemzeti szabályozásban a 2013. január 1-je előtt elért tőkenyereségre előírt tartási időszakra járó adókedvezmény alkalmazásában. Továbbá a csere fejében átvett értékpapírok tartási időszakra járó adókedvezményt az átruházás, nem pedig az átruházott értékpapírok megszerzésének időpontja figyelembevételével számították ki. A Conseil constitutionnel (alkotmánytanács, Franciaország) egyik határozata alapján az említett, halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereség után ezt követően a szóban forgó értékpapírok átruházásakor hatályos, vagyis a 2012-ben érvényes adómértéket vetettek ki.

20 A C-672/18. sz. ügyet illetően a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy DN két francia jog szerinti társaság 1998-as egyesülése során az ezen egyesüléssel érintett másik társaság értékpapírjaiból az értékpapírjaiért cserébe értékpapírokat vett át. Ennek alkalmával az átruházott értékpapírokhoz kapcsolódóan tőkenyereség került megállapításra, amely halasztott adózás hatálya alatt állt. 2016-ban a csere fejében átvett értékpapírok későbbi átruházása folytán megszűnt e halasztott adófizetés. Így módon e tőkenyereség és a csere fejében

átvett értékpapírok átruházásából ered? t?kenyereség után adót vetettek ki.

21 Az adóigazgatási gyakorlattal összhangban a közigazgatási magyarázatok 130. §-a alapján a halasztott adózás hatálya alatt álló t?kenyereség után a csere fejében átvett értékpapírok átruházásának évében érvényes adómértéket vetettek ki, ugyanakkor anélkül, hogy e tekintetben alkalmazták volna a nemzeti szabályozásban a 2013. január 1?je el?tt elért t?kenyereségre el?írt tartási id?szakra járó adókedvezményt. Továbbá a csere fejében átvett értékpapírok tartási id?szakára járó adókedvezményt az átruházás, nem pedig az átruházott értékpapírok megszerzésének id?pontja figyelembevételével számították ki.

22 Mivel úgy ítélték meg, hogy azon adójogi bánásmód, amelyet ezen 130. § eredményez, nem egyeztethet? össze sem a 2009/133 irányelv céljával, sem pedig annak 8. cikkével, AQ és DN keresetet indítottak a Conseil d'État (államtanács) el?tt az említett 130. § megsemmisítése iránt. Álláspontjuk szerint ezen összeegyeztethetlenség miatt, amennyiben határon átnyúló helyzetre vonatkozó jogvita merül fel, az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések alkalmazását mell?zni kell. Ez fordított hátrányos megkülönböztetéshez vezet azon helyzetek rovására, amelyek – a felperesek helyzetéhez hasonlóan – tisztán bel? helyzeteknek min?sülnek, ami ellentétes a törvény el?tti egyenl?ség és az egyenl? közteherviselés alkotmányos elveivel.

23 A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében jelzi, hogy az el?tte folyamatban lév? jogvita elbírálásához az uniós jognak, különösen a 2009/133 irányelv 8. cikkének az értelmezésére van szükség.

24 E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy a két alapügyben az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából mindkét ügyben a következ?, egymással megegyez? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell?e értelmezni a [2009/133] irányelv 8. cikkének rendelkezéseit, hogy azok akadályát képezik annak, hogy a csere során megszerzett értékpapírok átruházásából származó t?kenyereség és a halasztott t?kenyereség az adóalapra és az adómértékre vonatkozó eltér? szabályok alapján kerüljön megadóztatásra?

2) Ugyanezen rendelkezéseket közelebbbr?l úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, hogy az értékpapírok tartása id?tartamának a figyelembevételére szolgáló adóalap?csökkentést a halasztott t?kenyereségre nem kell alkalmazni, tekintettel arra, hogy az adóalapra vonatkozó ezen szabályt e t?kenyereség keletkezésének id?pontjában nem kellett alkalmazni, míg az átruházásból származó t?kenyereségre az átruházás id?pontjára, nem pedig a csereügylet tárgyát képez? értékpapírok megszerzésének id?pontjára tekintettel alkalmazni kell?”

25 A Bíróság elnöke 2018. november 14?i végzésével elrendelte a C?662/18. és C?672/18. sz. ügy egyesítését az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélet meghozatala céljából.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az elfogadhatóságról

26 Meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy az alapeljárások tárgyát képező tényállások egy és ugyanazon tagállamban, a jelen esetben a Francia Köztársaságban letelepedett társaságokat érintő ügyletekre vonatkoznak. Ezenfelül a C-662/18. sz. ügyet illetően AQ rámutatott arra, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet nem minősül a 2009/133 irányelv értelmében vett részvénytársaság ügyletnek, mivel a megszerző társaság az említett ügylettel nem szerezte meg a megszerzett társaság szavazati jogainak többségét.

27 Valamennyi írásbeli észrevételt benyújtó fél lényegében arra hivatkozik, hogy az érintett nemzeti szabályozás az uniós jog hatálya alá nem tartozó helyzetekre adott megoldásaiban összhangban van az uniós jog által nyújtott megoldásokkal, és úgy vélik, hogy az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések elfogadhatók.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elfogadhatónak ítélte az elzeteres döntéshozatal iránti kérelmeket azokban az esetekben, amikor az alapügy tényállása nem tartozott ugyan közvetlenül az uniós jog hatálya alá, ám az uniós jog rendelkezéseit a nemzeti jog alkalmazandóvá tette, amely jog a minden elemében egyetlen tagállamra korlátozódó helyzetekre adott megoldásaira nézve az uniós jog által nyújtott megoldásokhoz igazodott (2018. március 22-én Jacob és Lassus ítélet, C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ezenkívül a Bíróság szintén elfogadhatónak ítélte az ilyen elzeteres döntéshozatal iránti kérelmeket azokban az esetekben, amelyekben az értelmezni kért uniós jogi rendelkezés alkalmazására a nemzeti jog keretében a vonatkozó uniós jogi rendelkezésben elírttól eltérő körülmények között kerül sor (lásd ebben az értelemben: 2001. október 11-én Adam ítélet, C-267/99, EU:C:2001:534, 27–29. pont; 2018. november 7-én C és A ítélet, C-257/17, EU:C:2018:876, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Ilyen esetekben ugyanis fennáll bizonyos, ahhoz fordított uniós érdek, hogy a későbbi eltérő értelmezések megakadályozása érdekében egységesen értelmezzék az uniós jogból vett rendelkezéseket vagy fogalmakat, függetlenül attól, hogy milyen körülmények között alkalmazzák őket (2018. március 22-én Jacob és Lassus ítélet, C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. november 7-én C és A ítélet, C-257/17, EU:C:2018:876, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A jelen ügyben elször is meg kell jegyezni, hogy az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések uniós jogi rendelkezések értelmezése vonatkoznak. Másodszor a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás, amelyet a 2009/133 irányelvvel felváltott 90/434 irányelv végrehajtása érdekében fogadtak el, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetekre adott megoldások tekintetében összhangban van az ezen irányelvekben nyújtott megoldásokkal.

32 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések elfogadhatóak.

Az ügy érdeméről

33 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy először is az alapügyben szóban forgó kérdések kizárólag a 2009/133 irányelvre vonatkoznak, amely felváltotta a 90/434 irányelvet. Ugyanakkor mivel a C-672/18. sz. ügyben szóban forgó egyesülésre az előbbi irányelv hatálybalépését megelőzően került sor, úgy kell érteni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdései arra irányulnak, hogy a Bíróság mind a 2009/113 irányelvet, mind pedig a 90/434 irányelvet értelmezze.

34 Másodszor, amint az a jelen ítélet 3. és 4. pontjából következik, e két irányelv célja azonos, és a 2009/133 irányelv jelen ügyben releváns rendelkezései megegyeznek a 90/434 irányelv rendelkezéseivel. Ennélfogva egyrészt a jelen ügyben a 2009/113 irányelv 8. cikkének (1), (4), (6) és (7) bekezdésére történő hivatkozásokat a 90/434 irányelv 8. cikkének (1) bekezdésére és (2) bekezdése első, második és harmadik albekezdésére való hivatkozásként kell érteni. Másrészt a Bíróságnak az e két irányelv valamelyikére vonatkozó ítélkezési gyakorlata a másik irányelvre is alkalmazandó.

35 Harmadszor, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó adózási rendszer eredményeképpen a nemzeti jog által előírt adómentesség a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából származó tőkenyereségnek csak egy hányadára alkalmazandó, és az az átruházás időpontjától, nem pedig a csereügylet tárgyát képező értékpapírok megszerzésének időpontjától számított tartási időszak vonatkozásában alkalmazandó.

36 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2009/133 irányelv 8. cikkének (1) és (6) bekezdését, valamint a 90/434 irányelv 8. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdése második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azok az értékpapírcsereügylet során megkövetelik, hogy az értékpapírok tartási időszakának figyelembevétele érdekében az adómérték és az adókedvezmény alkalmazása tekintetében ugyanazon adójogi bánásmódot alkalmazzák az átruházott értékpapírokhoz kapcsolódó és halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereségre, valamint a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából származó tőkenyereségre, mint amelyet azon tőkenyereségre kellene alkalmazni, amely a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírok átruházása során keletkezett volna, ha ezen csereügyletre nem került volna sor.

37 Meg kell állapítani, hogy a felek nem állították az alapügyben, hogy az érintett adóalanyok a csere fejében átvett értékpapírokhoz magasabb „adózás céljára szolgáló értéket” rendeltek, mint amellyel a csere fejében átvett értékpapírok közvetlenül az érintett csereügyleteket megelőzően rendelkeztek, vagy hogy ezen adózás céljára szolgáló érték nem a 2009/133 irányelv 8. cikke (7) bekezdésének megfelelően került kiszámításra. Erre figyelemmel, amint az ez utóbbi irányelv 8. cikkének (4) bekezdéséből következik, ezen irányelv 8. cikkének (1) bekezdése alkalmazandó ezen ügyletekre.

38 A 2009/133 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése értelmében egyesülés vagy részesedéscsere esetén az átvett vagy a megszerzett gazdasági társaságot megtestesítő értékpapírok elosztása az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság tagjai (részvényesei) számára ez utóbbi társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírokért cserében, önmagában nem adhat okot a tagok (részvényesek) jövedelmének, nyereségének vagy tőkenyereségének bármely címen történő megadóztatására.

39 Ezen irányelv 8. cikkének (6) bekezdése ugyanakkor elírja, hogy az (1) bekezdés alkalmazása nem akadályozhatja a tagállamokat abban, hogy az átvett értékpapírok későbbi átadásából keletkező hasznót ugyanúgy megadóztassák, mint a megszerzés előtt meglévő értékpapírok átruházásából származó hasznót.

40 A Bíróság e tekintetben korábban már kimondta, hogy jöllehet annak elírásával, hogy maga az értékpapírcsereügylet nem vezethet az ezen ügyletből eredő tőkenyereség megadóztatásához, az említett irányelv 8. cikkének (1) bekezdése biztosítja az ilyen ügylet adósemlegességét, ezen adósemlegesség mindazonáltal nem foglalja magában az ilyen tőkenyereségnek az adóztatási joghatósággal rendelkező tagállamok által történő megadóztatását, hanem csak annak megállapítását tiltja meg, hogy e csereügylet minősüljön az adóztatandó tényállásnak (lásd ebben az értelemben: 2018. március 22-i Jacob és Lassus ítélet, C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ezen túlmenően a Bíróság pontosította, hogy mivel a 2009/133 irányelv nem tartalmaz a 8. cikkének végrehajtásához megfelelő adóintézkedésekre vonatkozó rendelkezéseket, a tagállamok az uniós jog tiszteletben tartásával bizonyos mozgástérrel rendelkeznek ezen végrehajtást illetően (lásd ebben az értelemben: 2018. március 22-i Jacob és Lassus ítélet, C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 51. és 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ebben az összefüggésben a Bíróság már elismerte, hogy az olyan intézkedés, amely az értékpapírcsereügyletből eredő tőkenyereség megállapítására és ezen tőkenyereség adóztatandó tényállásának az e halasztott adózást megszüntető esemény bekövetkeztének évéig való elhalasztására irányul, kizárólag olyan „technikának” minősül, amely a tagállamok adóztatási joghatósága, ebből következően pedig pénzügyi érdekeik védelmének a lehetővé tétele mellett a 2009/133 irányelv 8. cikke (6) bekezdésének megfelelően tiszteletben tartja az ezen irányelv 8. cikkének (1) bekezdésében rögzített adósemlegesség elvét, amennyiben az értékpapírcsereügylet önmagában nem vezet az említett tőkenyereség adóztatásához (lásd ebben az értelemben: 2018. március 22-i Jacob és Lassus ítélet, C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 54. és 55. pont).

43 Márpedig az átruházott értékpapírokhoz kapcsolódó tőkenyereség megadóztatásának alapjául szolgáló tényállás elhalasztása szükségszerűen maga után vonja azt, hogy ezen tőkenyereség megadóztatása követi ezen adóztatandó tényállás megvalósulásának, a jelen ügyben a csere fejében átvett értékpapírok későbbi átruházásának időpontjában hatályos adójogszabályokat és adómértéket. Ebből következően jöllehet ezen időpontban az érintett adójogszabályok az értékpapírok tartási időtartamára vonatkozó adókedvezmény rendszerét írják elő, a halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereség tekintetében szintén ugyanolyan feltételek mellett kell biztosítani az ilyen adómentességi rendszert, mint amelyet azon tőkenyereségre kellene alkalmazni, amely a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírok átruházása során keletkezett volna, ha e csereügyletre nem került volna sor.

44 Ugyanis minden más intézkedés meghaladná az átruházott értékpapírokhoz kapcsolódó, az értékpapírcsereügylet során az ez utóbbiból eredő tőkenyereség egyszeri megállapítását, és ténylegesen kedvezőtlen adójogi következményekkel járhat ezen tőkenyereség megadóztatása tekintetében azon időpontban, amikor annak adóztatandó tényállása megvalósul, a jelen ügyben a csere fejében átvett értékpapírok későbbi átruházása időpontjában, ami ellentétes a 2009/133 irányelv 8. cikkének (1) bekezdésében előírt adósemlegesség elvével.

45 Ami a csere fejében átvett értékpapírokhoz kapcsolódó tőkenyereséget illeti, amint az a 2009/133 irányelv 8. cikkének (6) bekezdéséből következik, ezen értékpapírokat egyszerre a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírokra cserélték. Ennélfogva az értékpapírcseréből

származó és halasztott adózás hatálya alatt álló t?kenyereségre, valamint a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából származó t?kenyereségre ugyanazon adójogi bánásmód és különösen ugyanazon adókedvezmény alkalmazandó, mint amelyet azon t?kenyereségre kellene alkalmazni, amely a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírok átruházása során keletkezett volna, ha ezen csereügyletre nem került volna sor.

46 A tagállamok pénzügyi érdekeinek védelmére irányuló cél nem vonja kétségbe ezt az értékelést. Ezen érdekek ugyanis, amint az a 2009/133 irányelv 8. cikkének (6) bekezdéséből következik, olyan adó kivetésére korlátozódnak, amelynek összege megfelel azon adó összegének, amelyre a tagállamok akkor lettek volna jogosultak, ha az értékpapírcsereügyletre nem került volna sor.

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2009/133 irányelv 8. cikkének (1) és (6) bekezdését, valamint a 90/434 irányelv 8. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdése második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok az értékpapírcsereügylet során megkövetelik, hogy az értékpapírok tartási időszakának figyelembevétele érdekében az adómérték és az adókedvezmény alkalmazása tekintetében ugyanazon adójogi bánásmódot alkalmazzák az átruházott értékpapírokhoz kapcsolódó és halasztott adózás hatálya alatt álló t?kenyereségre, valamint a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából származó t?kenyereségre, mint amelyet azon t?kenyereségre kellene alkalmazni, amely a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírok átruházása során keletkezett volna, ha ezen csereügyletre nem került volna sor.

A költségekről

48 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv 8. cikkének (1) és (6) bekezdését, valamint a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv 8. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdése második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok az értékpapírcsereügylet során megkövetelik, hogy az értékpapírok tartási időszakának figyelembevétele érdekében az adómérték és az adókedvezmény alkalmazása tekintetében ugyanazon adójogi bánásmódot alkalmazzák az átruházott értékpapírokhoz kapcsolódó és halasztott adózás hatálya alatt álló t?kenyereségre, valamint a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából származó t?kenyereségre, mint amelyet azon t?kenyereségre kellene alkalmazni, amely a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírok átruházása során keletkezett volna, ha ezen csereügyletre nem került volna sor.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.