A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. szeptember 18.*

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – 90/434/EGK irányelv – 2009/133/EK irányelv – 8. cikk – Értékpapírcsere-ügyletekhez kapcsolódó tőkenyereség – A csereügylet során átvett értékpapírok átruházása – Halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereség – A részvényesek adóztatása – Az adóalapra és az adómértékre vonatkozó eltérő szabályok szerinti adóztatás – Az értékpapírok tartásának időtartamát figyelembe vevő adóalap-csökkentés”

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

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes 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 elő az

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

és

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

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

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

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– AQ és DN képviseletében M. Bornhauser és N. Canetti avocats,

– a francia kormány képviseletében A. Alidière, E. de Moustier és D. Colas, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek 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 (HL 2009. L 310., 34. o.) 8. cikkének és a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelvű 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 lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az utóbbi az ezen irányelvek 8. cikke alapján halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereség és az értékpapírcsere-ügylet során kapott értékpapírok átruházása keretében elért tőkenyereség megadóztatása során megtagadta az előbbiekkel szemben, hogy rájuk nézve a csereügylet tárgyát képező értékpapírok megszerzésének időpontjától számított általános adókedvezményt alkalmazzanak.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

4 A 2009/133 irányelv (2)–(5) és (10) preambulumbekezdése lényegében megegyezik a 90/434 irányelv (1)–(4) és (8) preambulumbekezdésével. Ezenfelül az előbbi 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) preambulumbekezdése értelmében:

„(2) A különböző tagállamok társaságait érintő egyesülésekre, szétválásokra, részleges szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre szükség lehet a Közösségen belül azon célból, hogy biztosítsák a belső piacnak megfelelő feltételek megteremtését és ennek megvalósítása érdekében a belső piac hatékony működését. Nem kellene, hogy az ilyen műveleteket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák. E célból az ilyen műveleteket érintő, a verseny szempontjából semleges adószabályokról kell rendelkezni, annak érdekében, hogy lehetővé váljék a vállalkozások számára a belső piac követelményeihez való alkalmazkodás, termelékenységük növelése és nemzetközi szintű versenyképességük javítása.

(3) Az adóügyi rendelkezések hátrányosan érintik az ilyen műveleteket az ugyanazon tagállamok társaságainak műveleteihez 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 adókivetést, miközben gondoskodnia kell ugyanakkor az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelméről.

[…]

(10) Az átvevő vagy a megszerző 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 előírja:

„(1) Egyesülés, szétválás vagy részesedéscsere esetén az átvevő vagy a megszerző társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok átruházása az átadó vagy a megszerzett társaság tagjára (részvényesére) ez utóbbi társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírokért cserében, önmagában nem eredményezheti az említett tag (részvényes) jövedelmének, nyereségének vagy tőkenyereségének 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 tőkenyereségére 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 részedésekhez 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 visszterhes 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 nyereségekre alkalmazandók, a 2013. január 1-je után szerzett nyereségekre 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 költségvetésről szóló, 2012. december 29-i 2012–1510. sz. törvény 18. cikke szerint megállapított, a 2012. november 14. után szerzett tőkenyereségekre 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 költségvetésről szóló, 2016. december 29-i 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 tőkenyereség után a két alábbi elem arányszámával egyenlő mértékű adó fizetendő:

– a számláló egyfelől azon adó összegének, amelyet az átadás évére vonatkozóan a 197. cikk alapján a jelen a. pont első bekezdésében említett tőkenyereségek, valamint az ugyanezen 197. cikk alapján az átadás évére megállapított adóköteles jövedelmek összege után fizetni kellett volna, másfelől pedig az említett 197. cikkben meghatározott feltételekkel ugyanezen évre vonatkozóan megállapított, fizetendő adó különbözetének felel meg;

– a nevező a jelen a. pont első bekezdésében említett valamennyi tőkenyereségnek a jelen a. pont második albekezdése szerint csökkentett összege.

Az első albekezdésében említett adókulcs meghatározása során az ugyanezen első albekezdésben említett tőkenyereségeket adott esetben, kizárólag a 150–0 D cikk 1. pontjában szereplő adókedvezménnyel csökkenteni kell.

Ettől eltérően, a 2012. november 14. és 2012. december 31. között átadással szerzett tőkenyereségekre vonatkozó adókulcsot a 2013. évi költségvetésről 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 tőkenyereségek után 24%-os mértékű átalányösszeget, a 200 A cikk 2a. pontjának ugyanezen törvényből eredő változatában szabályozott valamennyi feltétel teljesülése esetén az ezen 2a. pontban meghatározott 19%-os mértékű átalányösszeget kell fizetni.

13 A 2013–1278. sz. törvény 17. cikkének III. bekezdése értelmében a tartási időszakra járó, a CGI 150–0 D cikkének 1b. és 1c. pontjában előírt 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 veendő 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 előtt elért tőkenyereségre alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„1. 1992. január 1-jétől, vagy pedig értékpapíroknak a társasági adó hatálya alá tartozó társaságnak történő átadása esetén 1991. január 1-jétől nyilvános ajánlattétel, egyesülés, szétválás vagy közös alap változó tőkéjű befektetési társaság általi, hatályos szabályozásnak megfelelő beolvasztása, valamint

értékpapír társasági adó hatálya alá tartozó társaságnak történő átadása útján létrejött értékpapírcsere során elért tőkenyereségre vonatkozó adófizetési kötelezettség elhalasztható az értékpapírok cseréje során kapott értékpapírok átruházásának vagy felvásárlásának időpontjáig."

15 E törvénykönyv 160. cikke Ib. bekezdésének a 2000. január 1-je előtt elért tőkenyereségre alkalmazandó változata a következőképpen 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-PVBMI-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 Ib. bekezdésének és a 150 Ab cikkének 2000. január 1-jét megelőzően hatályos változatában meghatározott feltételek teljesülése esetén helyezhetők halasztott adófizetés hatálya alá […]."

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 A C-662/18. sz. ügyet illetően a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy AQ 2012. december 14-én részvénycsere-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 részvénycsere-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 időszakára 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. Ily módon e tőkenyereség és a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából eredő tőkenyereség után adót vetettek ki.

21 Az adóigazgatási gyakorlattal összhangban a közigazgatási magyarázatok 130. §-a alapján a halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereség 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 előtt elért tőkenyereségre előírt tartási időszakra járó adókedvezményt. Továbbá a csere fejében átvett értékpapírok tartási időszakára járó adókedvezményt az átruházás, nem pedig az átruházott értékpapírok megszerzésének időpontja figyelembevételével számították ki.

22 Mivel úgy ítélték meg, hogy azon adójogi bánásmód, amelyet ezen 130. § eredményez, nem egyeztethető össze sem a 2009/133 irányelv céljával, sem pedig annak 8. cikkével, AQ és DN keresetet indítottak a Conseil d'État (államtanács) előtt az említett 130. § megsemmisítése iránt. Álláspontjuk szerint ezen összeegyeztethetetlenség miatt, amennyiben határon átnyúló helyzetre vonatkozó jogvita merül fel, az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések alkalmazását mellőzni kell. Ez fordított hátrányos megkülönböztetéshez vezet azon helyzetek rovására, amelyek – a felperesek helyzetéhez hasonlóan – tisztán belső helyzeteknek minősülnek, ami ellentétes a törvény előtti egyenlőség és az egyenlő közteherviselés alkotmányos elveivel.

23 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében jelzi, hogy az előtte folyamatban lévő 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 előzetes döntéshozatal céljából mindkét ügyben a következő, egymással megegyező 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 tőkenyereség és a halasztott tőkenyereség az adóalapra és az adómértékre vonatkozó eltérő szabályok alapján kerüljön megadóztatásra?

2) Ugyanezen rendelkezéseket közelebbről úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, hogy az értékpapírok tartása időtartamának a figyelembevételére szolgáló adóalap-csökkentést a halasztott tőkenyereségre nem kell alkalmazni, tekintettel arra, hogy az adóalapra vonatkozó ezen szabályt e tőkenyereség keletkezésének időpontjában nem kellett alkalmazni, míg az átruházásból származó tőkenyereségre az átruházás időpontjára, nem pedig a csereügylet tárgyát képező értékpapírok megszerzésének időpontjára 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

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 részvénycsere-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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatók.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elfogadhatónak ítélte az előzetes 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-i 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelmeket azokban az esetekben, amelyekben az értelmezni kért uniós jogi rendelkezés alkalmazására a nemzeti jog keretében a vonatkozó uniós jogi rendelkezésben előírttól eltérő körülmények között kerül sor (lásd ebben az értelemben: 2001. október 11-i Adam ítélet, C-267/99, EU:C:2001:534, 27–29. pont; 2018. november 7-i 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 fűződő 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-i 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-i C és A ítélet, C-257/17, EU:C:2018:876, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A jelen ügyben először is meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 értékpapírcsere-ügylet 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 átvevő vagy a megszerző 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 előírja, hogy 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.

40 A Bíróság e tekintetben korábban már kimondta, hogy jóllehet annak előírásával, hogy maga az értékpapírcsere-ügylet 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 értékpapírcsere-ügyletből 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 értékpapírcsere-ügylet 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 jóllehet 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 értékpapírcsere-ügylet során az ez utóbbiból eredő tőkenyereség egyszerű 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 egyszerűen a csereügyletet megelőzően fennállt értékpapírokra cserélték. Ennélfogva az értékpapírcseréből származó és halasztott adózás hatálya alatt álló tőkenyereségre, valamint a csere fejében átvett értékpapírok átruházásából származó tőkenyereségre ugyanazon adójogi bánásmód és különösen ugyanazon adókedvezmény alkalmazandó, mint amelyet azon tőkenyereségre 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 értékpapírcsere-ügyletre 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 értékpapírcsere-ügylet 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.

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 értékpapírcsere-ügylet 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.

Aláírások