A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. június 15.*

„Előzetes döntéshozatal — 78/660/EGK irányelv — Meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolója — A megbízható és valós összkép elve — Az óvatosság elve — Részvényopciót kibocsátó társaság, amely az opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolja el könyveiben, amelynek során az opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár”

A C-444/16. és C-445/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a cour d’appel de Mons (mons-i fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2016. augusztus 8-án érkezett, 2016. augusztus 3-i határozataival terjesztett elő

az **Immo Chiaradia SPRL** (C-444/16),

a **Docteur De Bruyne SPRL** (C-445/16)

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, C. Vajda (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Immo Chiaradia SPRL és a Docteur De Bruyne SPRL képviseletében J.-J. Vandenbroucke avocat,

– az Európai Bizottság képviseletében H. Støvlbæk és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: francia.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2003. június 18-i 2003/51/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL 2003. L 178., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 273. o.) módosított, [az EUMSZ 50. cikk (2) bekezdésének g) pontja] alapján meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló, 1978. július 25-i 78/660/EGK negyedik tanácsi irányelv (HL 1978. L 222., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 21. o.) (a továbbiakban: 78/660 irányelv) értelmezésére irányul.

2 E kérelmeket egyrészről az Immo Chiaradia SPRL és az État belge (belga állam) között, másrészről a Docteur De Bruyne SPRL és a belga állam között a 2006-os, illetve a 2008-as adóév tekintetében az alapeljárások felperesei által fizetendő társasági adó tárgyában folyamatban lévő jogvitákban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 78/660 irányelv harmadik preambulumbekezdése a következőt mondja ki:

„mivel […] a Közösségen belül azonos jogi minimumkövetelményeket kell megállapítani azoknak a pénzügyi információknak a körét illetően, amelyeket az egymással versenyben álló társaságok a közönség rendelkezésére bocsátanak”.

4 A 78/660 irányelv 2. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„Az éves beszámoló megbízható és valós képet mutat a társaság eszközeiről, forrásairól, pénzügyi helyzetéről és eredményéről.”

5 A 78/660 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A céltartalékok célja az olyan kötelezettségek fedezése, amelyek sajátossága egyértelműen meghatározott, és amelyek a mérleg fordulónapján valószínűleg vagy bizonyosan fennállnak, de összegük vagy a felmerülésük időpontja bizonytalan.”

6 A 78/660 irányelv 31. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok biztosítják, hogy az éves beszámolóban kimutatott tételeket az alábbi általános elveknek megfelelően értékeljék:

[…]

c) az értékelést az óvatosság elve alapján kell végezni, így különösen:
   aa) csak a mérleg fordulónapjáig realizált nyereség vehető figyelembe,
   bb) figyelembe kell venni a tárgyidőszakban vagy az előző üzleti évek során felmerülő valamennyi kötelezettséget, még akkor is, ha ezek a kötelezettségek csak a mérleg fordulónapja és a mérleg összeállításának időpontja között válnak ismertté;
   cc) valamennyi értékcsökkenést figyelembe kell venni, függetlenül attól, hogy az üzleti év veszteséggel vagy nyereséggel zárul;

d) az üzleti évhez tartozó bevételeket és ráfordításokat számításba kell venni, függetlenül az ilyen bevételekhez és ráfordításokhoz kapcsolódó pénzkiadás vagy pénzbevétel teljesítésének időpontjától;

e) az eszköz és forrástételek alkotó elemeit külön-külön kell értékelni;

[…]”

A belga jog

7 A loi du 26 mars 1999 relative au plan d’action belge pour l’emploi 1998 et portant des dispositions diverses (*Moniteur belge*, 1999. április 1., 10904. o.; a belga foglakoztatási akciótervről és egyéb rendelkezésekről szóló 1999. március 26-i törvény) alapeljárások tényállásaira alkalmazandó szövegváltozatának 41. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen alszakasz alkalmazásában:

1° társaság: minden belga vagy külföldi társaság, amely jogi személyiséggel rendelkezik;

2° részvény: minden társasági részvény, részesedés és nyereségrészesedést biztosító jog;

3 opció: valamely társaság jegyzett tőkéjének emelése alkalmával meghatározott vagy meghatározható áron, meghatározott időszak alatt, meghatározott számú részvény vételének vagy jegyzésének joga;

[…]

5° tőzsde: minden szabályozott piac vagy más rendszeresen működő nyílt piac.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 A C-444/16. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az Immo Chiaradia 2002. február 11-én az ügyvezetője javára az 1999. március 26-i törvény keretében egy másik társaság 2360 részvényéből álló csomagra vonatkozó, visszterhes részvényopciós jogot alapított. Az opció díja 12 942 euró volt, amely megfelelt az egyéb juttatások e törvényben meghatározott összegének, vagyis a részvények 64 709,36 eurót kitevő értéke 20%-ának.

9 Az Immo Chiaradia 2005. augusztus 26-án az ügyvezetője javára az 1999. március 26-i törvény keretében egy másik társaság 18 423 részvényéből álló csomagra vonatkozó, második visszterhes részvényopciós jogot alapított. Az opció díja 9996,35 euró volt, amely megfelelt az egyéb juttatások e törvényben meghatározott összegének, vagyis a részvények 49 981,77 eurót kitevő értéke 20%-ának.

10 Az opciók díját az Immo Chiaradia passzív időbeli elhatárolás számláján mutatták ki, így nem szerepeltették bevételként az eredménykimutatásban.

11 Az Immo Chiaradia ügyvezetője a 2006-os adóév során részlegesen gyakorolta opciós jogait, aminek eredményeként az Immo Chiaradia 3265 euró veszteséget könyvelt el.

12 Az adóhatóság 2008. november 13-án adóellenőrzési határozatot küldött az Immo Chiaradia részére, amelyben tájékoztatta azon szándékáról, hogy rejtett tartalékként haladék nélkül megadóztatja a 2006-os adóévre vonatkozó opciós díjakat 22 708,35 euró összegben.

13 Az Immo Chiaradia kifogása ellenére az adóhatóság adóhatározatot küldött a részére, amelyben megerősítette, hogy a passzívák túlértékelése miatt adót kíván kivetni az ügyvezető által fizetett opciós díj esetében, amely álláspontja szerint olyan egyéb juttatást jelentett, amelyet bevételként kellett volna elszámolni a 2006-os adóévre a 2005. december 31-én lezárt mérlegben. Az adóhatóság 2008. november 23-án kiegészítő adót állapított meg az Immo Chiaradiával szemben a 2006-os adóév vonatkozásában.

14 Az Immo Chiaradia ezen adómegállapítással szemben 2009. január 14-én benyújtott fellebbezését az adóhatóság 2012. május 24-én elutasította.

15 Az Immo Chiaradia 2012. augusztus 6-án keresetet indított a vitatott adómegállapítás hatályon kívül helyezése iránt a tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (hainaut-i elsőfokú bíróság, monsi tanács, Belgium) előtt, amely e keresetet 2014. április 3-i ítéletében elutasította.

16 Az Immo Chiaradia ezt követően 2014. június 30-án fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour d'appel de Monshoz (monsi fellebbviteli bíróság). Jogorvoslati kérelmében azt kéri, hogy e bíróság helyezze hatályon kívül a vitatott adómegállapítást, mivel nincs olyan jogszabályi rendelkezés, amely a szóban forgó opció esetében sajátos számviteli elszámolási módról vagy sajátos adószabályozásról rendelkezne. Úgy érvel, hogy az ügyletet a Commission des Normes Comptables (számviteli szabályok bizottsága, CNC) 167/1. sz. ajánlásának megfelelően könyvelte, és amellett döntött, hogy a kibocsátó által az opciós jog után beszedett díjat a kibocsátó által az opció teljes időtartama alatt vállalt kockázat díjazásának tekinti, és hogy emiatt az említett díj csak ezen időtartam lejártakor tekintendő gazdaságilag megszolgált bevételnek, és csak ekkor kell az eredménykimutatásban figyelembe venni.

17 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy több ítéletében úgy határozott, az adóhatóság nem adóztathatja az opció díját rejtett tartalék címén. Ezekben az ítéletekben megállapította, hogy az adójogszabályokban előírt kifejezett eltérés hiányában az adóköteles nyereséget a számviteli szabályoknak megfelelően kell megállapítani. Ezt követően három CNC-ajánlást elemzett, ezek között szerepelt a 167/1. sz. ajánlás is.

18 Az említett ítéletekben a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy a 167/1. sz. ajánlás a kibocsátott opciós jog ellenértékeként kapott díj számviteli elszámolására két eljárást javasol. Az első eljárás szerint az opciós jog díját azonnal bevételként könyvelik le. A második eljárás szerint e díjat halasztott bevételnek tekintik az opció lejártáig, és ezért átviendő bevételként könyvelik le. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélte meg, hogy a második eljárás volt indokolt, figyelembe véve azt is, hogy az óvatosság elvét követve ezt az eljárást részesíti előnyben a CNC.

19 A belga állam kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy a második eljárás összeegyeztethető-e a 78/660 irányelvvel. Különösen azt veti fel, hogy összeegyeztethető-e az említett irányelvvel az, ha valamely társaság a szóban forgó opció díját abban az üzleti évben számolhatja el bevételként, amelynek során az említett opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár, annak érdekében, hogy figyelembe vegye az opció kibocsátója által vállalt kötelezettséget követően e kibocsátó által viselt kockázatot, és e díjat nem azon üzleti év során számolja el, amikor az opció értékesítése megtörténik, és annak díját véglegesen megszerzi, céltartalék képzése révén külön értékelve az opció kibocsátója által vállalt kockázatot.

20 A C-445/16. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Docteur De Bruyne egy 2006. december 12-én kelt megállapodás alapján az ügyvezetője javára az 1999. március 26-i törvény keretében egy másik társaság 540 részvényéből álló csomagra vonatkozó, visszterhes részvényopciós jogot alapított. Az opció díja 12 550,68 euró volt, amely megfelelt az egyéb juttatások e törvényben meghatározott összegének, vagyis a részvények 62 753,40 eurót kitevő értéke 20%-ának.

21 Az opció díját a Docteur De Bruyne passzív időbeli elhatárolás számláján mutatták ki, így nem szerepeltették bevételként az eredménykimutatásban.

22 Az adóhatóság 2009. november 16-án adóellenőrzési határozatot küldött a Docteur De Bruyne részére, amelyben arról tájékoztatta, hogy a 2008-os adóév tekintetében a 12 550,68 euró összegű opciós díj a társaság végleges bevételének minősült, és ezen a jogcímen kellett volna elszámolni egy bevételi számlán a 2007-es üzleti évre vonatkozóan.

23 A Docteur De Bruyne kifogása ellenére az adóhatóság 2009. december 21-én adóhatározatot küldött a részére, amelyben megerősítette, hogy adót kíván kivetni az opciós díjra, amely álláspontja szerint olyan egyéb juttatást jelentett, amelyet bevételként kellett volna elszámolni a 2008-as adóévre a 2007. december 31-én lezárt mérlegben. Így az adóhatóság 2010. január 14-én kiegészítő adót állapított meg a Docteur De Bruyne-nel szemben a 2008-as adóév vonatkozásában.

24 A Docteur De Bruyne ezen adómegállapítással szemben 2010. március 5-én benyújtott fellebbezését az adóhatóság 2012. április 26-án elutasította.

25 A Docteur De Bruyne 2012. július 18-án keresetet indított a vitatott adómegállapítás hatályon kívül helyezése iránt a tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (hainaut-i elsőfokú bíróság, monsi tanács, Belgium) előtt, amely e keresetet 2014. május 8-i ítéletében elutasította.

26 A Docteur De Bruyne 2014. július 4-én fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour d'appel de Monshoz (monsi fellebbviteli bíróság).

27 E körülmények között a cour d'appel de Mons (monsi fellebbviteli bíróság) – mindkét ügyben hasonló indokok alapján – úgy határozott, hogy az eljárásokat felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő, mindkét ügyben azonos kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e a [78/660 irányelvben] a mérleg elkészítésére vonatkozó szabályokkal, amelyek szerint:

– az éves beszámoló megbízható és valós képet mutat a társaság eszközeiről, forrásairól, pénzügyi helyzetéről és eredményéről (a 78/660 irányelv 2. cikkének (3) bekezdése);

– a kötelezettségekre és kiadásokra képzett céltartalékok célja a veszteségek vagy tartozások fedezése, amelyek jellege egyértelműen meghatározott, és amelyek a mérleg fordulónapján valószínűleg vagy minden bizonnyal felmerülnek, csak összegük vagy felmerülésük időpontja bizonytalan (a 78/660 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése);

– az értékelést az óvatosság elve alapján kell végezni, így különösen:

  – csak a mérleg fordulónapjáig realizált nyereség vehető figyelembe;

  – figyelembe kell venni a tárgyidőszakban vagy az előző üzleti év során felmerülő valamennyi előrelátható kötelezettséget és feltételezhető veszteséget, még akkor is, ha ezek a kötelezettségek vagy veszteségek csak a mérleg fordulónapja és a mérleg összeállításának időpontja között válnak nyilvánvalóvá (a 78/660 irányelv 31. cikke (1) bekezdése c) pontjának aa) és bb) pontja);

– az üzleti évhez tartozó bevételeket és ráfordításokat számításba kell venni, függetlenül az ilyen bevételekhez és ráfordításokhoz kapcsolódó pénzkiadás vagy pénzbevétel teljesítésének időpontjától (a 78/660 irányelv 31. cikke (1) bekezdésének d) pontja);

– az eszköz és forrástételek alkotóelemeit külön-külön kell értékelni (a 78/660 irányelv 31. cikke (1) bekezdésének e) pontja);

az, hogy egy részvényopciót kibocsátó társaság az opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolhatja-e el bevételként, amelynek során az említett opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár – annak érdekében, hogy figyelembe vegye az opció kibocsátója által vállalt kötelezettséget követően viselt kockázatot –, nem pedig azon üzleti év során, amikor az opció értékesítése megtörténik, és az ár véglegesen megszerzésre kerül, céltartalék képzése révén külön értékelve az opció kibocsátója által vállalt kockázatot?”

28 A Bíróság elnöke 2016. szeptember 13-i határozatában az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C-444/16. és a C-445/16. sz. ügyek egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

29 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatóságának kérdését mind a felperesek, mind az Európai Bizottság felvetette.

30 Először is a Bizottság megjegyzi, hogy az alapeljárás fiskális jellegű. Márpedig az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a 78/660 irányelv értelmezésére vonatkozik, amely a meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szól.

31 Kétségtelen, hogy a 78/660 irányelvnek nem célja azon feltételek meghatározása, amelyek mellett a társaságok éves beszámolója alapul szolgálhat, vagy annak alapul kell szolgálnia az adók, így például az alapügyekben szóban forgó társasági adó alapjának és összegének a tagállamok adóhatóságai által történő meghatározásához (lásd ebben az értelemben: 2013. október 3-i GIMLE ítélet, C-322/12, EU:C:2013:632, 28. pont).

32 Mindazonáltal e megállapításból nem lehet azt a következtetést levonni, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatatlan. Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre irányuló döntést, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2016. március 17-i Aspiro ítélet, C-40/15, EU:C:2016:172, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy a társaságok éves beszámolóit a tagállamok adózási célokra hivatkozási alapként használhatják (lásd ebben az értelemben: 2013. október 3-i GIMLE ítélet, C-322/12, EU:C:2013:632, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy a belga jogban az adójogszabályokban előírt kifejezett eltérés hiányában az adóköteles nyereséget a számviteli szabályoknak megfelelően kell megállapítani, és a vonatkozó belga jogszabályokban nincs egyetlen olyan rendelkezés sem, amely az opciós díj számviteli elszámolási módját szabályozná.

34 E körülményekre tekintettel nem tűnik nyilvánvalónak az, hogy az uniós jog kért értelmezése semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával.

35 Másodszor az alapeljárások felperesei lényegében választ várnak arra, hogy a belga állam jogszerűen hivatkozhat-e a 78/660 irányelvre az alapeljárásokban, mivel szerintük ezt az irányelvet nem ültették át megfelelően a belső jogba.

36 E tekintetben meg kell állapítani, hogy amennyiben az alapügyekben szereplő nemzeti jogi rendelkezések nem is vették át szó szerint a 78/660 irányelv rendelkezéseit, nem vitatott, hogy a társaságok éves beszámolóit ezen irányelv célját, elveit és rendelkezéseit tiszteletben tartva készítik el, ily módon pedig az alapügy elbírálásakor az előterjesztő bíróságot köti az említett irányelv rendelkezéseinek Bíróság általi értelmezése (lásd analógia útján: 2003. január 7-i BIAO-ítélet, C-306/99, EU:C:2003:3, 92. és 93. pont). Ezenkívül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróságnak az a feladata, hogy a nemzeti jogot a lehető legteljesebb mértékben az uniós jog – a jelen esetben a 78/660 irányelv – fényében értelmezze (lásd analógia útján: 2016. március 17-i Aspiro ítélet, C-40/15, EU:C:2016:172, 18. pont).

37 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdeméről

38 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy különösen a megbízható és valós összkép elvét, illetve az óvatosság elvét – amely elveket a 78/660 irányelv 2. cikkének (3) bekezdése és 31. cikke (1) bekezdésének c) pontja mondja ki – akként kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a számviteli elszámolási módszer, amely szerint egy részvényopciós jogot alapító társaság ezen opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolja el bevételként, amelynek során az említett opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár.

39 Elöljáróban hangsúlyozni kell, hogy a 78/660 irányelv a harmadik preambulumbekezdése szerint csak minimumkövetelmények megállapítására irányul azon pénzügyi információk körét illetően, amelyeket a közönség rendelkezésére kell bocsátani (2013. október 3-i GIMLE ítélet, C-322/12, EU:C:2013:632, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, a megbízható és valós összkép elvének tiszteletben tartása a 78/660 irányelv elsőrendű célja. Ezen elv szerint, amely ezen irányelv 2. cikkének (3) bekezdésében szerepel, az éves beszámolóknak megbízható és valós képet kell mutatniuk a társaság eszközeiről, forrásairól, pénzügyi helyzetéről és eredményéről (lásd ebben az értelemben: 2013. október 3-i GIMLE ítélet, C-322/12, EU:C:2013:632, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság ezt az elvet rugalmasan értelmezte, és úgy ítélte meg, hogy ez az elv egyrészt megköveteli, hogy a beszámolók tükrözzék az általuk bemutatandó tevékenységeket és ügyleteket, másrészt pedig, hogy a számviteli információkat a legpontosabbnak és harmadik személyek információs igényeinek kielégítésére legalkalmasabbnak ítélt formában mutassák ki, anélkül hogy sértenék az érintett társaság érdekeit (1999. szeptember 14-i DE + ES Bauunternehmung ítélet, C-275/97, EU:C:1999:406, 27. pont).

42 A Bíróságnak már volt alkalma kifejteni, hogy a megbízható és valós összkép elvének alkalmazását a lehetőségekhez mérten a 78/660 irányelv 31. cikkében szereplő általános elveknek kell vezérelnie, amelyek közül az ezen irányelv 31. cikke (1) bekezdésének c) pontjában kimondott óvatosság elve különös jelentőséggel bír (2013. október 3-i GIMLE ítélet, C-322/12, EU:C:2013:632, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A 78/660 irányelv 31. cikke (1) bekezdése c) pontjának az óvatosság elvét kimondó rendelkezései alapján a megbízható és valós összkép elvének tiszteletben tartását az érintett üzleti évhez valóban kapcsolódó adatok – elért nyereség, ráfordítások, bevételek, kötelezettségek és veszteségek – összességének figyelembevétele biztosítja (2013. október 3-i GIMLE ítélet, C-322/12, EU:C:2013:632, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Az olyan részvényopciós jogokkal kapcsolatban, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, az említett irányelv semmilyen konkrét útmutatást nem tartalmaz azon módszer vonatkozásában, amely szerint e jogok díját le kellene könyvelni. Így tehát – amint a Bíróság elé terjesztett észrevételeiben a Bizottság is megjegyezte – szükségképpen több különböző módszer is létezik, amely összeegyeztethető a 78/660 irányelvvel, feltéve hogy e módszerek tiszteletben tartják az ezen irányelvben foglalt általános elveket.

45 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bírósághoz benyújtott iratokból nem következik, hogy az említett elveket sértené az olyan számviteli elszámolási módszer, mint amely az alapeljárások tárgyát képezi, és amely szerint egy részvényopciós jogot alapító társaság az ezen opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolhatja el bevételként, amelynek során az említett opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár.

46 Egyrészt nem ütközik az óvatosság elvébe az, ha egy részvényopciós jogot alapító társaság az ezen opció értékesítésének árát bevételként csak azt követően számolja el, hogy az opciós jogot gyakorolták vagy annak érvényessége lejárt. Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy ez az ár azon kockázat ellenértéke, amelyet a kibocsátó társaság az opció teljes időtartama alatt vállalt. Az óvatosság elve szempontjából tehát igazolható, hogy ezt az árat csak akkor számolják el bevételként, ha végleges jelleggel meg lehet állapítani, hogy ez a kockázat, amelyhez ez az ár szorosan kapcsolódik, bekövetkezett-e, vagy sem.

47 Másrészt nem zárható ki – amint a Bíróság elé terjesztett észrevételeikben a felperesek is előadták –, hogy amennyiben az opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolják el bevételként, amelynek során az opciós jogot alapították, de azt megelőzően, hogy e jogot gyakorolták vagy annak érvényessége lejárt volna, a kibocsátó társaságok számviteli kimutatása az opciós jog alapítása utáni üzleti években nagyobb kockázatot jelent, mint az a kockázat, amely azon üzleti év számviteli kimutatása esetében merül fel, amelynek során az opciót lehívják vagy az lejár. Ugyanis az opciók alapjául szolgáló értékpapírok árfolyamának esetleges emelkedése miatt felmerülő kockázatot valójában csökkentheti az opció értékesítési árának összege, amely e kockázat ellenértékét képezi. E körülmények között az olyan számviteli elszámolási módszer, mint amely az alapeljárások tárgyát képezi, nem ütközik a megbízható és valós összkép elvébe.

48 Hozzá kell tenni, hogy noha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a 78/660 irányelv 20. cikkére utal, e cikk nem releváns e kérdés megválaszolása tekintetében, amely lényegében az opciós díj számviteli elszámolására, és nem a valószínűleg vagy minden bizonnyal felmerülő veszteségek vagy tartozások fedezetére szolgáló céltartalék számviteli elszámolására vonatkozik.

49 Ilyen körülmények között az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a megbízható és valós összkép elvét, illetve az óvatosság elvét – amely elveket a 78/660 irányelv 2. cikkének (3) bekezdése és 31. cikke (1) bekezdésének c) pontja mondja ki – akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a számviteli elszámolási módszer, amely szerint egy részvényopciós jogot alapító társaság ezen opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolja el bevételként, amelynek során az említett opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár.

A költségekről

50 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A megbízható és valós összkép elvét, illetve az óvatosság elvét – amely elveket a 2003. június 18-i 2003/51/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvvel módosított, [az EUMSZ 50. cikk (2) bekezdésének g) pontja] alapján meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló, 1978. július 25-i 78/660/EGK tanácsi irányelv 2. cikkének (3) bekezdése és 31. cikke (1) bekezdésének c) pontja mondja ki – akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a számviteli elszámolási módszer, amely szerint egy részvényopciós jogot alapító társaság ezen opció értékesítésének árát abban az üzleti évben számolja el bevételként, amelynek során az említett opciót lehívják vagy annak érvényességi ideje lejár.

Aláírások