

C-126/10. sz. ügy

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

kontra

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

(a Supremo Tribunal Administrativo [Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Jogszabályok közelítése – 90/434/EGK irányelv – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszere – A 11. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Valós üzleti okok – A műveletben részt vevő társaságok tevékenységének átszervezése vagy ésszerűsítése – Fogalmak”

Az ítélet összefoglalása

1. *Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések – A Bíróság hatásköre – Korlátok – Azon tény okán kért értelmezés, hogy a tisztán belső helyzetekre a nemzeti jogba áttültetett irányelv alkalmazandó annak eredményeként, hogy a belső helyzetek kezelését az uniós jog által szabályozott helyzetekéhez igazították*

(EUMSZ 267. cikk)

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

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

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

Ily módon, amennyiben valamely nemzeti szabályozás azt írja elő, hogy a belföldi és a határokon átnyúló szerkezetátalakítások az egyesüléseket illetően ugyanazon adózási rendszerbe tartoznak, és ha a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/434 irányelv 11. cikkének (1) bekezdésében rögzített, a valós üzleti okok hiányában az ezen adózási rendszer kedvezményének megtagadását lehetővé tévő szabályt a tisztán belső jogviszonyokra is alkalmazni kell, a Bíróság hatásköre kiterjed a nemzeti bíróság által előterjesztett, a 90/434 irányelv rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó kérdések megválaszolására, még ha azok nem is szabályozzák közvetlenül az alapügyben vitatott helyzetet.

(vö. 20–21., 23. pont)

2. A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és

részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ugyanazon csoportba tartozó két társaság egyesülése esetén azon tény alapján, hogy az egyesülés időpontjában a beolvadó társaság nem végez semmiféle tevékenységet, semmiféle pénzügyi részesedéssel nem bír, és kizárólag jelentős összegű, meghatározatlan eredetű elhatárolható veszteséget ad át a beolvadó társaságnak, vélelmezhető, hogy ezt a műveletet nem az e rendelkezés értelmében vett „valós üzleti okokból” hajtották végre, akkor is, ha az kedvező hatással járt e csoport strukturális költségei tekintetében. Az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi körülményére tekintettel a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adókijátszásnak vagy az adóelkerülésnek a hivatkozott rendelkezés szerinti vélelmét alátámasztó elemek fennállnak-e ebben a jogvitában.

E tekintetben az átszervezésnek és az ésszerűsítésnek a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt fogalmát úgy kell értelmezni, hogy ezek túlmennek a pusztán adójogi elnyeresésén, és valamennyi olyan átszervezés vagy ésszerűsítés, amely kizárólag ilyen cél elérésére irányul, nem minősülhet a hivatkozott rendelkezés értelmében vett valós üzleti oknak. Következésképpen főszabály szerint semmi nem mond ellent annak, hogy a valamely csoport átszervezésére vagy ésszerűsítésére irányuló egyesülés, amely lehetővé teszi e csoport adminisztratív és ügyviteli költségeinek csökkentését, valós üzleti okokból történjen. Mindenesetre nem ez a helyzet az olyan beolvadás esetében, amelyből az tűnik ki, hogy a tervezett adóelnyerés mértékéhez viszonyítva az érintett csoport strukturális költségei tekintetében elért megtakarítás mindenképpen jelentéktelen.

Ezenfelül, még azt szisztematikusan elfogadva is, hogy a strukturális költségeket érintő, az adminisztratív és ügyviteli költségek csökkentéséből eredő megtakarítás valós üzleti oknak minősül, figyelmen kívül hagyva a tervezett művelet egyéb célkitűzéseit, különösen az adóelnyerést, a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt szabályt megfosztaná a céljától, amely nem más, mint a tagállamok pénzügyi érdekeinek védelme az ezen irányelv kilencedik preambulumbekkezdésével összhangban a tagállamok számára biztosított azon lehetőség előírásával, hogy megtagadják az irányelv rendelkezéseiben előírt kedvezmények alkalmazását adókijátszás vagy adóelkerülés esetén.

(vö. 46–47., 49., 52. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2011. november 10.(*)

„Jogszabályok közelítése – 90/434/EGK irányelv – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszere – A 11. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Valós üzleti okok – A műveletben részt vevő társaságok tevékenységének átszervezése vagy ésszerűsítése – Fogalmak”

A C-126/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália) a Bírósághoz 2010. március 10-én érkezett, 2010.

február 3-ai határozatával terjesztett elő az előtte

a **Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA**

és

a **Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais**

között,

a **Ministério Público**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, J. J. Kasel (előadó), és M. Berger bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. július 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA képviseletében F. Castro Silva advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és J. Menezes Leitão, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében F. Penlington, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

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

2 E kérelmet a Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (a továbbiakban: Foggia – SGPS) és a Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (adóügyi államtitkárság; a továbbiakban: Secretário de Estado) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az elhatárolható veszteség elszámolását ugyanazon csoporthoz tartozó vállalkozások egyesülését követően.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 90/434 irányelv kilencedik preambulumbekkezdése értelmében „a tagállamoknak lehetőséget kell biztosítaniuk arra, hogy megtagadják ezen irányelv alkalmazását, ha a társaságban az egyesülés, a szétválás, az eszközátruházás vagy a részesedéscsere műveletének célja az adó kijátszása vagy elkerülése [...]”.

4 A 90/434 irányelvnek az egyesülésekre, a szétválásokra és a részesedéscserékre alkalmazandó szabályokról szóló II. címében szereplő 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ha az 1. cikkben említett művelet az átadó társaság szerint illetékes tagállamban lévő társaságok között jött létre, bizonyos mértékig a tagállam olyan céltartalékot alkalmazhat, amely lehetővé teszi az átvevő társaság részére, hogy átvegye az átadó társaság olyan veszteségeit, amelyeket adó céljából még nem merítettek ki, és e céltartalékot kiterjesztheti a területén lévő átvevő társaság állandó telephelye által átvett ilyen veszteségek fedezésére. [helyesen: Ha abban az esetben, amikor az 1. cikkben említett műveleteket az átadó társaság szerinti államban letelepedett társaságok között hajtják végre, a tagállamok olyan rendelkezéseket alkalmaznak, amelyek lehetővé teszik az átvevő társaság számára, hogy átvegye az átadó társaság azon veszteségeit, amelyeket adóügyi szempontból még nem írtak le, e rendelkezések hatályát kiterjesztik az átadó társaság adóügyi szempontból még le nem írt veszteségeinek az átvevő társaság e tagállamok területén található állandó telephelyei általi átvételére.]”

5 A 90/434 irányelv „Záró rendelkezések” című V. címében található 11. cikkének (1) bekezdése előírja:

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

a) alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egy része az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul; azon tény, hogy az 1. cikkben említett műveletek egyikét nem olyan valós üzleti okból hajtják végre, mint amilyen a műveletben részt vevő társaságok tevékenységeinek az átszervezése vagy ésszerűsítése, arra a feltételezésre adhat okot, hogy a művelet alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése;

[...]”

A nemzeti szabályozás

6 A társasági adóról szóló törvénykönyvnek (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (a továbbiakban: CIRC) – az alapeljárásra alkalmazandó változatában – az elhatárolható veszteségek átadására vonatkozó 67. cikkének (6)., (7) és (10) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(6) A [CIRC] 68. és 70. cikkének az Európai Unió különböző tagállamai társaságainak szétválására és egyesülésére vonatkozó részének alkalmazásában a »társaság« fogalma a 90/434 irányelv mellékletében meghatározott jelentéssel bír.

(7) A jelen alszakaszban meghatározott különleges rendszert a társaságoknak az (1)–(3) bekezdés szerinti azon egyesülésére és szétválására, valamint eszközátruházásra kell alkalmazni, amelyekben az alábbiak vesznek részt:

a) olyan a társaságok, amelyek székhelye vagy központi ügyvezetési helye Portugáliában van, az IRC alanyai és nem adómentesek, és amelyek adóköteles nyereségét nem az egyszerűsített rendszer szerint kell meghatározni;

b) az Európai Unió más tagállamainak egy vagy több társasága, amennyiben valamennyi társaság megfelel a 90/434 irányelv 3. cikkében előírt feltételeknek;

[...]

(10) Az itt meghatározott különleges rendszer sem egészében, sem részben nem alkalmazandó, amennyiben a hatálya alá tartozó műveletek alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó elkerülése, ami különösen akkor állapítható meg, ha az érintett társaságok nyereségének egésze nem ugyanazon társaságiadórendszer hatálya alá tartozik, vagy ezen műveleteket nem valós üzleti okokból hajtották végre, mint például az műveletben részt vevő társaságok tevékenységeinek az átszervezése vagy egyszerűsítése, és amely esetben szükség szerint sor kerül a vonatkozó további adó megfizetésére.”

7 A CIRC 69. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az egyesült társaságok elhatárolható veszteségei elszámolhatók az új társaság vagy a beolvasztó társaság adóköteles nyereségével szemben a 47. cikk (1) bekezdésében meghatározott határidőn belül, amelynek számítása azon adóévtől kezdődik, amelyben e nyereség keletkezett, azzal a feltétellel, hogy ehhez a pénzügyminiszter hozzájárul az érdekelteknek az adóügyi felügyeleti hatósághoz az azon hónapot követő hónap utolsó napja előtt benyújtott kérelmére, amelynek során az egyesülést a cégjegyzékbe bejegyezték.

(2) A hozzájárulás csak akkor adható meg, ha bizonyítást nyer, hogy az egyesülésre valós üzleti okokból, például az műveletben részt vevő társaságok tevékenységeinek az átszervezése vagy egyszerűsítése miatt került sor, és hogy az egyesülés a vállalat közép- vagy hosszútávú átszervezési és fejlesztési stratégiájának része, ami kedvező hatással van a termelési struktúrára; e tekintetben valamennyi szükséges vagy alkalmas bizonyítékot be kell nyújtani a célból, hogy tökéletesen meg lehessen ismerni az érintett műveletet, mind jogi, mind pedig gazdasági szempontból.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 A 2003. szeptember 9-én végrehajtott egyesülési művelet által a Foggia – SGPS portugál jog szerinti, holdingvállalként tevékenységet végző társaságba az ugyanazon csoporthoz tartozó három másik holdingvállalat olvadt be.

9 A Secretário de Estadohoz 2003. november 28-án érkezett kérelmében a Foggia – SGPS a CIRC 69. cikkének (1) bekezdése értelmében azt kérte, hogy engedélyezzék számára, hogy az esetleges adóköteles nyereségével szemben elszámolhassa a beolvadó társaságok azon, az 1997 és 2002 közötti adóévekben keletkezett elhatárolt veszteségeit, amelyek addig nem kerültek leírásra.

10 A Secretário de Estado a három társaságból kettő esetében helyt adott a kérelemnek, 2004. október 6-i határozatában azonban nem engedélyezte a Riguadiana – SGPS SA (a továbbiakban: Riguadiana) elhatárolható veszteségének átvételét abból az indokból, hogy a Foggia – SGPS-szel való összeolvadása ez utóbbi számára semmiféle gazdasági érdekét nem szolgált.

11 E tekintetben a Secretário de Estado szolgálatai kiemelték, hogy a hivatkozott években a Riguadiana már nem rendelkezett részesedési portfólióval, tevékenységéből gyakorlatilag nem tett szert bevételre, és csak értékpapírokba fektetett be. Egyébiránt e társaság mintegy 2 millió eurót kitevő, a 2002. évi adóbevallásban szereplő elhatárolható veszteségének eredete nem egyértelmű. Bár a Riguadianának a csoport struktúrájából történt kivétele alkalmas arra, hogy csökkentse annak adminisztratív és ügyviteli költségeit, e kedvező hatás e csoport strukturális költségei tekintetében a Secretário de Estado szerint nem bír gazdasági jelentőséggel a Foggia – SGPS számára.

12 2005. január 24-én a Foggia – SGPS különleges közigazgatási keresetet nyújtott be a Tribunal Central Administrativo Sulhoz a hivatkozott elutasító határozat hatályon kívül helyezése és a szóban forgó elhatárolható veszteség átvételét engedélyező közigazgatási aktus meghozatala céljából, amely keresetet a hivatkozott bíróság elutasította.

13 2003. december 3-án a Foggia – SGPS fellebbezést nyújtott be a Supremo Tribunal Administrativohoz, az utolsó fokon eljáró bírósághoz.

14 Elzeteres döntéshozatalra utaló határozatában a hivatkozott bíróság arra emlékeztet, hogy a „valós üzleti okok” fennállása az egyik a CIRC 69. cikkének (2) bekezdésében felsorolt együttes feltételeknek, és rámutat, hogy a Secretário de Estado mérlegelési jogkörrel rendelkezik annak értékelése tekintetében, hogy fennáll-e ezen feltétel. A kérdést elterjesztő bíróság ugyanakkor kétségeit fejezi ki a „valós üzleti okok” fogalomnak a Secretário de Estado által adott értelmezésének a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő ugyanezen fogalommal való összeegyeztethetősége tekintetében.

15 E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Mi a jelentése és hatálya a [94/434] irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglaltaknak, különösen a »valós üzleti ok« és a 94/434/EGK irányelv hatálya alá tartozó mőveletben részt vevő társaságok »tevékenységeinek az átszervezése vagy ésszerűsítése« fogalmának?

2) Összeegyeztethető-e a hivatkozott közösségi rendelkezéssel az adóhatóság azon feltevését, amely szerint nem áll fenn olyan komoly üzleti ok, amely igazolná a beolvasztó társaság arra irányuló kérelmét, hogy elszámolhassa a beolvadó társaság elhatárolható veszteségeit, amennyiben az adóhatóság úgy találja, hogy az átvett társaság szempontjából nem nyilvánvaló a beolvadáshoz fűződő gazdasági érdek, figyelembe véve, hogy a beolvadó társaság holdingvállalként egyáltalán nem folytatott tevékenységet, és nem rendelkezett üzleti részesedésekkel, következésképpen kizárólag magas veszteségeket ruházott át annak ellenére, hogy az egyesülés kedvező hatással járhat a csoport költségszerkezetére nézve?”

A Bíróság hatásköréről és az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

16 Írásbeli észrevételeiben a portugál kormány egyrészt arra a következtetésre jut, hogy a Bíróságnak nincs hatásköre az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem elbírálására, másrészt pedig e kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozik, vitatva a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdések relevanciáját.

17 E kormány első sorban arra hivatkozik, hogy az alapeljárás tisztán nemzeti összefüggésbe illeszkedik. Kétségbe vonható, hogy e jogvita a 90/434 irányelv hatálya alá tartozik, következésképpen a Bíróság hatásköre is, mivel az uniós jog sem közvetve, sem pedig közvetlenül nem szabályozza a kérdést elterjesztő bíróság előtt vitatott helyzetet.

18 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk első bekezdése szerint a Bíróság „a Szerződések”, valamint „az uniós intézmények [...] jogi aktusainak [...] értelmezés[ével]” kapcsolatos kérdésekben rendelkezik hatáskörrel elzeteres döntés meghozatalára.

19 Kétségtelenül nem vitatott, hogy az alapügy nemzeti jogi rendelkezést érint, tisztán nemzeti összefüggésben.

20 Mindazonáltal az ügy bíróság elé terjesztett irataiból az tűnik ki, hogy a belföldi és a határokon átnyúló szerkezetátalakítások a CIRC 67. cikke értelmében az egyesüléseket illetően ugyanazon adózási rendszerbe tartoznak, és az a 90/434 irányelv 11. cikkének (1) bekezdésében rögzített, a valós üzleti okok hiányában az ezen adózási rendszer kedvezményének megtagadását lehetővé tévő szabályt a tisztán belső jogviszonyokra is alkalmazni kell.

21 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, amikor egy nemzeti jogszabály a tisztán belső jogviszonyokra adott megoldásaiban összhangban van az uniós joggal – főleg annak érdekében, hogy elkerüljék a külföldi állampolgárokkal szembeni hátrányos megkülönböztetést, illetve a verseny esetleges torzulását – egyértelmű uniós érdek, hogy a jövőbeli eltérő értelmezések megakadályozása érdekében egységesen értelmezzék az uniós jogból vett rendelkezéseket vagy fogalmakat, függetlenül attól, hogy milyen körülmények között alkalmazzák őket (lásd a C-28/95. sz. *Leur-Bloem*-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4161. o.] 32. pontját, a C-43/00. sz. *Andersen og Jensen* ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-379. o.] 18. pontját és a C-352/08. sz. *Modehuis A. Zwijnenburg* ügyben 2010. május 20-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 33. pontját).

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

23 A fenti megfontolásokból következik, hogy a Bíróság hatásköre kiterjed a Supremo Tribunal

Administrativo által elterjesztett, a 90/343 irányelv rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó kérdések megválaszolására, még ha azok nem is szabályozzák közvetlenül az alapügyben vitatott helyzetet.

24 Másodsorban a Portugál Köztársaság azt állítja, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel nincs kapcsolat a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának – amelynek tartalmát a CIRC 67. cikke átveszi – kért értelmezése és az alapeljárás tárgya között, amely ugyanezen törvénykönyvnek a szóban forgó irányelv 6. cikkében szereplő elhatárolható veszteségek átvételére vonatkozó 69. cikkének (2) bekezdésére vonatkozik.

25 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 267. cikkben említett, a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés keretében kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az elzetes döntéshozatalt, és a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – f szabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd különösen a fent hivatkozott Leur-Bloem ügyben hozott ítélet 24. pontját, a C-48/07. sz., Les Vergers du Vieux Tauves ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10627. o.] 16. pontját, valamint a C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. pontját).

26 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan elterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (a C-222/05–C-225/05. sz., van der Weerd és társai egyesített ügyekben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4233. o.] 22. pontja, a fent hivatkozott Les Vergers du Vieux Tauves ügyben hozott ítélet 17. pontja, valamint a fent hivatkozott Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 31. pontja).

27 A jelen esetben tehát nem állítható alappal, hogy a 90/434 irányelv értelmezése semmilyen kapcsolatban nem áll az alapügy tényállásával vagy tárgyával, sem az, hogy a probléma tisztán elméleti jellegű, mivel a kérdést elterjesztő bíróság által kért, szóban forgó értelmezés célja éppen az, hogy e bíróság számára lehetővé tegye a Secretário de Estado által képviselt, a „valós üzleti érdekek” fogalmára vonatkozó álláspontnak az ezen irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő ugyanezen fogalommal való összeegyeztethetőségére vonatkozó kérdés megválaszolását.

28 Ebből következik, hogy a portugál kormány állításával ellentétben az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

29 Ugyanakkor a második kérdés megfogalmazását illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság, bár nem dönthet az EUMSZ 267. cikk alapján indított eljárásban a belső jogszabályoknak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, és nem értelmezheti a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket sem, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést elterjesztő bíróságot minden olyan, a közösségi jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára ezen összeegyeztethetőség értékelését az eltte folyó eljárásban (lásd különösen a

C?292/92. sz., Hünermund és társai ügyben 1993. december 15?én hozott ítélet [EBHT 1993., I?6787. o.] 8. pontját, valamint a C?338/04., C?359/04. és C?360/04. sz., Placanica és társai egyesített ügyekben 2007. március 6?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?1891. o.] 36. pontját).

30 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy két együttesen vizsgálandó kérdésében a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell?e értelmezni, hogy az ugyanazon csoporthoz tartozó két társaság egyesülését az e rendelkezés szerinti „valós üzleti okokból” történnék lehet?e min?síteni, amennyiben ezen m?velet kedvez? hatást gyakorol e csoport strukturális költségei tekintetében, ugyanakkor a beolvadó társaság nem végez semmiféle tevékenységet, semmiféle pénzügyi részesedéssel nem bír, és kizárólag jelent?s összeg? elhatárolható veszteséget ad át a beolvasztó társaságnak.

Az el?zetes döntéshozatalra terjesztett kérdésekr?

31 El?ször is hangsúlyozni kell, hogy a 90/434 irányelv által bevezetett közös adózási rendszer, amely különböz? típusú adóel?nyöket foglal magában, megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden egyesülésre, szétválásra, eszközátruházásra és részesedéscserére, tekintet nélkül kiváltó okaira, legyenek azok pénzügyiek, gazdaságiak vagy kifejezetten adójelleg?ek (lásd a fent hivatkozott Leur?Bloem?ügyben hozott ítélet 36. pontját és a C?321/05. sz. Kofoed?ügyben 2007. július 5?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?5795. o.] 30. pontját).

32 Az érintett m?veletek indoka ugyanakkor jelent?séggel bír a hivatkozott irányelv 11. cikkének (1) bekezdésében a tagállamok számára el?írt azon lehet?ség alkalmazásakor, hogy ne adják meg az ezen irányelv rendelkezései által biztosított kedvezményt (a fent hivatkozott Modehuis A. Zwijnenburg ügyben hozott ítélet 42. pontja).

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

34 A „valós üzleti okoknak” 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti fogalmát illet?en a Bíróság már megállapította, hogy e 11. cikk megfogalmazásából és célkit?zéseib?l, valamint általánosságban a 90/434 irányelv célkit?zéseib?l az következik, hogy e fogalom túlmutat a pusztán adójelleg? el?ny keresésén. Következésképpen az olyan részvénycsere útján történ? egyesülés, amely kizárólag e cél elérésére irányul, nem min?sül a hivatkozott rendelkezés szerinti valós üzleti oknak (a fent hivatkozott Leur?Bloem?ügyben hozott ítélet 47. pontja).

35 Következésképpen az olyan egyesülés, amely több célt követ, amelyek között adójogi megfontolások is szerepelnek, valós üzleti oknak min?sülhet, azon feltétel mellett azonban, hogy ez utóbbi megfontolások nem kerülnek túlsúlyba a tervezett m?velet keretében.

36 A 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében ugyanis, az a megállapítás, hogy az egyesülés kizárólag adóelnyelésére irányul, azt tehát nem valós üzleti okokból hajtják végre, olyan vélelmnek minősülhet, amely szerint a művelet alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése.

37 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy annak ellenőrzése céljából, hogy a tervezett műveletnek ez képezi-e a célját, a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok nem szorítkozhatnak előre meghatározott, általános kritériumok alkalmazására, hanem esetről esetre, összességében kell megvizsgálniuk a szóban forgó műveletet. Ugyanis valamely általános hatályú, bizonyos jellegű műveleteket az adóelnyelés automatikusan, anélkül kizáró szabály bevezetése, hogy figyelembe kellene venni, hogy ténylegesen sor került-e adókijátszásra vagy elkerülésre, túlmenne azon, ami ezen adókijátszás vagy adóelkerülés megelőzéséhez szükséges, és veszélyeztetné a 90/434 irányelv céljának elérését (a fent hivatkozott *Leur-Bloem* ügyben hozott ítélet 41. és 44. pontja).

38 Ezen globális vizsgálat keretében kell figyelembe venni a kérdést előterjesztő bíróság által említett tényezőket, nevezetesen azt a tényt, hogy az egyesülés időpontjában a beolvadó társaság már semmiféle önálló ügyviteli tevékenységet nem végzett, semmiféle pénzügyi részesedéssel nem rendelkezett, és a beolvasztó társaság át kívánta venni a beolvadó társaság még le nem írt elhatárolható veszteségeit.

39 Ugyanakkor ezen tényezők egyike sem minősíthető önmagában meghatározónak.

40 A tevékenységet már nem végző, a beolvasztó társaságba saját pénzeszközöket nem apportáló társaság beolvasztásával történő átszervezés a beolvasztó társaság szempontjából mindazonáltal minősülhet valós üzleti okokból végrehajtott műveletnek.

41 Az, hogy az ilyen veszteségeket felmutató társaság beolvasztásával történő egyesülésre valós üzleti okok alapján kerül sor, már csak azért sem zárható ki, mivel a 90/434 irányelv 6. cikke kifejezetten utal azon jogszabályi rendelkezésekre, amelyek lehetővé teszik az átadó társaság olyan elhatárolható veszteségeinek átvételét, amelyeket még nem írtak le.

42 Ellenben az a körülmény, hogy ezen elhatárolható veszteség összege nagyon jelentős, és eredete nem egyértelműen meghatározott, az adóelkerülés vagy adókijátszás gyanúját keltheti, mivel a valamely társaság beolvadásával, eszközök apportálása nélkül történő egyesülés kizárólag adójogi jellegű elnyelésére irányulhat.

43 Ily módon a kérdést előterjesztő bíróság a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő „átszervezés” és „ésszerűsítés” fogalmakra támaszkodva arra keresi a választ, hogy a beolvadással történő egyesülést követően a csoport adminisztratív és ügyviteli költségeinek csökkenéséből eredő, a strukturális költségekre gyakorolt kedvező hatás minősíthető-e az e cikk értelmében vett valós üzleti oknak.

44 Az e kérdésre adandó válasz tekintetében meg kell állapítani, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját a 90/434 irányelv adójogi szabályai alóli kivételt engedélyező rendelkezésként megszorító módon kell értelmezni, tekintettel annak szövegére, céljára és összefüggéseire (a fent hivatkozott *Modehuis A. Zwijnenburg* ügyben hozott ítélet 46. pontja).

45 A 11. cikk (1) bekezdése a) pontjának szövegéből, és különösen a „mint amilyen [...] az átszervezés[...] vagy ésszerűsítés[...]” fordulatból az következik, hogy az ily módon említett intézkedések a valós üzleti okok példaként szolgálnak, tehát ez utóbbi fogalommal összhangban kell értelmezni ezeket.

46 Amint azt a Bíróság már megállapította a fent hivatkozott *Leur-Bloem*-ügyben hozott ítélet 47. pontjában, az átszervezés és az ésszerűsítés fogalmát úgy kell értelmezni, hogy ezek túlmennek a pusztán adójogi elnyeresésén, és valamennyi olyan átszervezés vagy ésszerűsítés, amely kizárólag ilyen cél elérésére irányul, nem minősülhet a hivatkozott rendelkezés értelmében vett valós üzleti oknak.

47 Következésképpen fűszabály szerint semmi nem mond ellent annak, hogy a valamely csoport átszervezésére vagy ésszerűsítésére irányuló egyesülés, amely lehetővé teszi e csoport adminisztratív és ügyviteli költségeinek csökkentését, valós üzleti okokból történjen. Mindenesetre nem ez a helyzet az olyan beolvadás esetében, mint az alapügyben szereplő intézkedés, amelyből az látni ki, hogy a tervezett adóelnyerés mértékéhez, nevezetesen több mint 2 millió euróhoz viszonyítva az érintett csoport strukturális költségei tekintetében elért megtakarítás mindenképpen jelentéktelen.

48 E tekintetben meg kell továbbá állapítani, hogy az adminisztratív és ügyviteli költségeknek a beolvadó társaság megszűnése okán bekövetkező csökkenéséből eredő költségmegtakarítás irreleváns valamennyi, beolvadással történő egyesülés tekintetében, mivel abból *per definitionem* következik a csoport szerkezetének egyszerűbbé válása.

49 Márpedig, még azt szisztematikusan elfogadva is, hogy a strukturális költségeket érintő, az adminisztratív és ügyviteli költségek csökkentéséből eredő megtakarítás valós üzleti oknak minősül, figyelmen kívül hagyva a tervezett intézkedés egyéb célkitűzéseit, különösen az adóelnyerést, a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt szabályt megfosztaná a céljától, amely nem más, mint a tagállamok pénzügyi érdekeinek védelme az ezen irányelv kilencedik preambulumbekkezdésével összhangban a tagállamok számára biztosított azon lehetőség elírásával, hogy megtagadják az irányelv rendelkezéseiben előírt kedvezmények alkalmazását adókijátszás vagy adóelkerülés esetén.

50 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja azon általános közösségi elvet tükrözi, amelynek értelmében tilos a joggal való visszaélés. A közösségi jogi szabályozás alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésére magatartására is, vagyis azon intézkedésekre, amelyeket nem a szokásos kereskedelmi intézkedések keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy a közösségi jog által biztosított előnyökből csalárd módon részesüljenek (lásd ebben az értelemben a C-212/97. sz. *Centros*-ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1459. o.] 24. pontját; a C-255/02. sz., *Halifax* és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 68. és 69. pontját, és a fent hivatkozott *Kofoed*-ügyben hozott ítélet 38. pontját).

51 E vonatkozásban az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi körülményére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a jelen ítélet 39–51. pontjában leírt szempontok alapján az adókijátszásnak vagy az adóelkerülésnek a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti vélelmét alátámasztó elemek fennállnak-e ebben a jogvitában.

52 A jelen ítélet 30. pontjában átfogalmazott kérdésekre tehát azt a választ kell adni, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ugyanazon csoportba tartozó két társaság egyesülése esetén azon tény alapján, hogy az egyesülés

időpontjában a beolvadó társaság nem végez semmiféle tevékenységet, semmiféle pénzügyi részesedéssel nem bír, és kizárólag jelentős összegű, meghatározatlan eredetű elhatárolható veszteséget ad át a beolvasztó társaságnak, vélelmezhető, hogy ezt a műveletet nem az e rendelkezés értelmében vett „valós üzleti okokból” hajtották végre, akkor is, ha az kedvező hatással járt e csoport strukturális költségei tekintetében. Az eljuttatott folyamatban lévő ügy valamennyi körülményére tekintettel a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adókijátszásnak vagy az adóelkerülésnek a hivatkozott rendelkezés szerinti vélelmét alátámasztó elemek fennállnak-e ebben a jogvitában

A költségekről

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság eljuttatott 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ugyanazon csoportba tartozó két társaság egyesülése esetén azon tény alapján, hogy az egyesülés időpontjában a beolvadó társaság nem végez semmiféle tevékenységet, semmiféle pénzügyi részesedéssel nem bír, és kizárólag jelentős összegű, meghatározatlan eredetű elhatárolható veszteséget ad át a beolvasztó társaságnak, vélelmezhető, hogy ezt a műveletet nem az e rendelkezés értelmében vett „valós üzleti okokból” hajtották végre, akkor is, ha az kedvező hatással járt e csoport strukturális költségei tekintetében. Az eljuttatott folyamatban lévő ügy valamennyi körülményére tekintettel a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adókijátszásnak vagy az adóelkerülésnek a hivatkozott rendelkezés szerinti vélelmét alátámasztó elemek fennállnak-e ebben a jogvitában.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: portugál.