



Határozatok Tára

ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. szeptember 8.¹

C-707/20. sz. ügy

**Gallaher Limited
kontra**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(az Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [másodfokú bíróság {adóügyi és kancelláriai tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 49., EUMSZ 63. és EUMSZ 64. cikk – Cégcsoporton belüli eszközátruházás – Valamely tagállamban székhellyel rendelkező olyan társaság, amelynek másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata és harmadik országban székhellyel rendelkező testvérvállalata van – A belföldi illetőségű társaság szellemi tulajdonjogainak a piaci értékkel megegyező ellenérték fejében történő átruházása a testvérvállalatára – Adómentesség vagy adóztatás a kedvezményezett társaság székhelyének államától függően”

I. Bevezetés

1. Az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) által benyújtott jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49., EUMSZ 63. és EUMSZ 64. cikk értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet a Gallaher Limited (a továbbiakban: GL) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (adó- és vámhatóság, Egyesült Királyság; a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban adóilletőséggel nem rendelkező társaságokra történő eszközátruházásra irányuló két olyan ügylet, amelyek után a GL-nek – az adó halasztott megfizetési lehetősége nélkül – adófizetési kötelezettsége keletkezett. Közelebbről, ezen ügyletek egyrészt dohányvédjegyekhez kapcsolódó szellemi tulajdonjogoknak a GL egyik svájci adóilletőségű testvérvállalatára történő átruházásából (a továbbiakban: 2011. évi átruházás), másrészt pedig a GL egyik leányvállalata részvényeinek a Hollandiában illetőséggel rendelkező közbelső anyavállalatára történő átruházásából (a továbbiakban: 2014. évi átruházás) állnak.

3. Az alapeljárásban a GL, amellyel szemben az adóhatóság e két átruházás során elért tökenyeresség és nyereség összegét megállapító határozatot hozott, lényegében arra hivatkozik, hogy valamely cégcsoportnak az Egyesült Királyságban illetőséggel vagy állandó telephellyel rendelkező, társaságiadó-mentességet élvező tagjai között létrejött eszközátruházásokhoz

¹ Eredeti nyelv: francia.

viszonyítva eltérő adójogi bánásmód áll fenn. Ugyanis az Egyesült Királyságban alkalmazandó „csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok” szerint, ha ugyanezen eszközöket az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező (vagy pedig illetőséggel nem rendelkező, de állandó telephely útján ott kereskedelmi tevékenységet folytató) anya- vagy testvérvállalatra ruházták volna át, az alapügyben szóban forgó adókötelezettség nem keletkezett volna, mivel ezen átruházásokat adóügyi szempontból semlegesnek kell tekinteni.

4. A kérdés tehát az, hogy e két átruházásnak az adó halasztott megfizetési lehetősége nélkül történő megadóztatása összeegyeztethető-e az uniós joggal, közelebbről (a két átruházást illetően) az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedés szabadságával, (a 2011. évi átruházást illetően) pedig a tőke EUMSZ 63. cikkben szabályozott szabad mozgásával.

5. A Bíróság kérésének megfelelően a jelen indítvány az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik, ötödik és hatodik kérdések elemzésére összpontosít.² E kérdések lényegében arra irányulnak, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó olyan szabályok, mint amelyekről az alapügyben szó van, korlátozhatják-e a letelepedés szabadságát, amennyiben az adójogi bánásmód eltérő aszerint, hogy az adott ügyletet létrehozó, ugyanazon csoporthoz tartozó egyik és másik társaság illetősége az Egyesült Királyságban vagy valamely másik tagállamban van-e. Az uniós jog megsértése esetén a kérdést előterjesztő bíróság a megfelelő jogorvoslat jellegével kapcsolatban fogalmaz meg kérdést.

6. Elemzésem végén arra a következtetésre fogok jutni, hogy e szabályok összeegyeztethetők a letelepedés szabadságával, amennyiben a cégcsoporton belül, ellenérték fejében létrejött belföldi és a határokon átnyúló eszközátruházások közötti eltérő bánásmód főszabály szerint az adóztatási hatáskörök kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével igazolható, anélkül hogy meg kellene állapítani a halasztott adófizetés lehetőségét e korlátozás arányosságának biztosítása érdekében.

II. Jogi háttér

A. A társasági adó általános elvei az Egyesült Királyságban

7. A Corporation Tax Act 2009 (a társasági adóról szóló 2009. évi törvény, a továbbiakban: 2009. évi CTA) 2. és 5. cikke, valamint a Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (a tőkenyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény, a továbbiakban: 1992. évi TCGA) 8. cikke értelmében az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság az adott üzleti évben elért összes nyeresége (ideértve a tőkenyereséget is) után társasági adó fizetésére köteles.

² A kérdést előterjesztő bíróság hat kérdést terjesztett a Bíróság elé. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy lehet-e hivatkozni a tőke szabad mozgását biztosító EUMSZ 63. cikkre az olyan nemzeti szabályozás tekintetében, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amelyek csak a vállalatcsoportokra alkalmazandók. A negyedik kérdés csak arra az esetre szól, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az első két kérdésre igenlő választ kell adni. Márpedig, amint az az elemzésem során bemutatásra kerül, az e kérdésekre adandó válaszok könnyedén levezethetők azon állandó ítélkezési gyakorlatból, amely szerint még annak feltételezése esetén is, hogy e nemzeti szabályozás korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatás az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedési szabadság esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, ezért az nem indokolja az említett szabályozásnak az EUMSZ 63. cikk szempontjából történő önálló vizsgálatát (lásd ebben az értelemben: 2007. július 18-i Oy AA ítélet (C-231/05, a továbbiakban: Oy AA ítélet, EU:C:2007:439, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezenkívül az EUMSZ 63. cikk egyébként sem alkalmazható arra az esetre, amely főszabály szerint az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik, azaz amikor az érintett társaságok egyikének adóilletősége harmadik államban van (ez a helyzet áll fenn a svájci társaság esetében a 2011. évi átruházás során).

8. A 2009. évi CTA 5. cikkének (3) bekezdése értelmében az Egyesült Királyságban adóilletőséggel nem rendelkező társaság, amely az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytat, az e tevékenységből származó nyeresége után társasági adó fizetésére köteles. Ezen túlmenően az 1992. évi TCGA 10B. cikk értelmében az ilyen társaság az eszközök átruházásából származó tőkenyereség után társasági adó fizetésére köteles, amennyiben ezen eszközök az Egyesült Királyságban találhatóak, és azokat a tevékenység vagy az állandó telephely céljaira használják. Ezen eszközök az 1992. évi TCGA 171. cikkének (1A) bekezdése értelmében „adóköteles eszközöknek” minősülnek.

9. Az 1992. évi TCGA 17. és 18. cikke értelmében úgy kell tekinteni, hogy valamely eszköz átruházása piaci értékkel megegyező ellenérték fejében valósul meg, amennyiben az eszközátruházást nem a szokásos versenytől eltérő feltételek mellett kötött megállapodás keretében teljesítik vagy kapcsolatos személy javára végzik.

B. A cégcsoporton belüli átruházásokra vonatkozó szabályok

10. Az 1992. évi TCGA 171. cikke, valamint a 2009. évi CTA 775. és 776. cikke (a továbbiakban együttesen: csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok) előírja, hogy az Egyesült Királyságban társaságiadó-fizetésre köteles csoporttagok közötti eszközátruházást adózási szempontból semlegesnek kell tekinteni.

11. Közelebbről, az 1992. évi TCGA 171. cikke értelmében, amennyiben valamely, (A) csoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban adóköteles társaság eszközöket ruház át egy másik, (B) csoporthoz tartozó társaságnak, amely ott szintén adóköteles, ezen átruházást olyan, ellenérték fejében teljesített átruházásnak kell tekinteni, amely nem keletkeztet sem tőkenyereséget, sem veszteséget (ezért úgy kell tekinteni, hogy B ugyanazon az értéken szerezte az eszközöket, mint A). Mindazonáltal, amennyiben az eszközök átruházásából olyan körülmények között képződik tőkenyereség, amikor az 1992. évi TCGA 171. cikke nem alkalmazandó, adókötelezettség utólag is keletkezhet, (például ha B az eszközöket csoporton kívül ruházza át, vagy pedig ha a csoport olyan tagjára ruházza át, amely az Egyesült Királyságban nem társaságiadó-köteles).

12. Amennyiben a 2009. évi CTA 775. cikke alkalmazandó, ugyanígy semmilyen adókötelezettség (vagy veszteség okán nyújtott adókedvezmény) nem keletkezik, amikor immateriális javakat helyeznek át a csoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban adóköteles egyik (A) társaságból a csoport szintén adóköteles másik (B) társaságába. Ugyanis úgy tekintendő, hogy B is rendelkezett a szóban forgó eszközzel, amikor az A birtokában volt, valamint hogy B azt ugyanazon az alapköltségen szerezte meg, mint A. Azonban adókötelezettség utólag is keletkezhet különösen akkor, amikor az eszközöket olyan helyzetben ruházzák át, amelyben a 2009. évi CTA 775. cikke nem alkalmazandó (azaz, amikor az átruházás csoporton kívülre vagy olyan társaságra történik, amely az Egyesült Királyságban nem adóköteles).

C. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények

13. Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága számos megállapodást és egyezményt kötött különböző területekkel, általában a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) adóztatási modellegegyezménye alapján. Közelebbről, az Egyesült Királyság és Svájc között létrejött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 13. cikkének (5) bekezdése azt írja elő, hogy az olyan eszközátruházásból származó tőkenyereség, mint amelyre a jelen eljárás vonatkozik, csak azon a területen adóztatható, ahol az átruházó belföldi illetőségű.

D. A társasági adó megfizetésére vonatkozó szabályok az Egyesült Királyságban

14. A Taxes Management Act 1970 (az adóigazgatásról szóló 1970. évi törvény) alapügyben alkalmazandó változata (a továbbiakban: 1970. évi TMA) 59D. cikke értelmében a társasági adó a releváns üzleti év végét követő 9 hónap és egy nap elteltével válik esedékessé. Továbbá, az 1970. évi TMA 55. és 56. cikke értelmében, amennyiben a társaság adott bevallási időszakra vonatkozó bevallását módosító adóhatósági határozattal szemben (ideértve a részleges lezárásról szóló határozatot is) keresetet nyújtanak be a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a megállapított adóra az adóhatósággal való megállapodás alapján vagy az e bírósághoz benyújtott kérelemre fizetési halasztás adható, aminek következtében ezen adó csak az említett bírósághoz benyújtott keresetről való döntés meghozatalakor válik esedékessé.

III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

15. A GL az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság, amely ahhoz a Japan Tobacco Inc globális dohányipari vállalatcsoporthoz tartozik, amely a világ 130 országában forgalmaz termékeket. Ez utóbbi élén álló társaság tőzsdén jegyzett, Japánban adóilletőséggel rendelkező társaság.

16. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy Európában a JT csoport élén álló társaság a hollandiai illetőségű JTIH (a továbbiakban: holland társaság), amely a GL közvetett anyavállalata, mivel a holland társaság és a GL közötti részesedési kapcsolat négy másik, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaságon keresztül valósul meg.

17. 2011-ben a GL dohányvédjegyekhez kapcsolódó szellemi tulajdonjogokat és kapcsolódó eszközöket ruházott át (a továbbiakban: 2011. évi átruházás) egyik testvérvállalatára, a holland társaság egyik közvetlen leányvállalatára, a JTISA-ra, egy svájci illetőségű társaságra (a továbbiakban: svájci társaság). A GL által ellenértékként kapott vételárat a svájci társaság kifizette, amely ehhez a vételár összegének megfelelő vállalkozói kölcsönt kapott a holland társaságtól.

18. 2014-ben a GL az egyik leányvállalatában, a Man-szigeten alapított társaságban fennálló teljes részesedését átruházta a holland társaságra (2014. évi átruházás).

19. Az adóhatóság két határozatot (részleges lezárásról szóló határozatot) hozott, amelyben megállapította a GL által a 2011. évi és a 2014. évi átruházások során a releváns bevallási időszakokban elért adóköteles tőkenyereség és nyereség összegét. Mivel a szerző felek az Egyesült Királyságban nem rendelkeztek adóilletőséggel, az eszközökhöz kapcsolódó tőkenyereséget azonnali adókötelezettség terheli, valamint az Egyesült Királyság egyetlen adójogi rendelkezése sem írja elő e kötelezettség elhalasztását vagy a részletekben való fizetést.

20. A GL e határozatokkal szemben eredetileg két keresetet nyújtott be First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]).

21. Egyrészt a 2011. évi átruházásra vonatkozó keresetet illetően a GL először is arra hivatkozott, hogy az adókötelezettség fizetési halasztásához való jog hiánya korlátozza a holland társaság letelepedési szabadságát; másodsor másodlagosan arra, hogy ezen fizetési halasztáshoz való jog

hiánya a holland társaságnak és/vagy a GL-nek a tőke szabad mozgásához való joga korlátozását eredményezi, harmadszor pedig arra, hogy bár az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása alapján az Egyesült Királyság jogosult a realizált tőkenyereségek megadóztatására, az adó azonnali, halasztás nélküli megfizetési kötelezettsége aránytalan.

22. Másrészt a 2014. évi átruházásra vonatkozó keresetet illetően a GL először is arra hivatkozott, hogy az adókötelezettség fizetési halasztásához való jog hiánya korlátozza a holland társaság letelepedési szabadságát, másodszor pedig arra, hogy bár főszabály szerint az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása alapján az Egyesült Királyság jogosult a realizált tőkenyereségek megadóztatására, az adó azonnali, halasztás nélküli megfizetési kötelezettsége aránytalan. A GL, e kereset benyújtását követően a társasági adó megfizetését az érdemi döntés meghozataláig elhalasztotta, amit az 1970. évi TMA 55. cikke értelmében jogosan megtehetett.

23. A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) megállapította, hogy valamennyi átruházás mellett szilárd gazdasági érvek szólnak,³ továbbá, hogy ezen átruházások közül egyik sem tartozik a gazdasági realitásokat nem tükröző, teljes mértékben mesterséges megállapodások közé, valamint, hogy az említett átruházások közül egyiknek sem volt az elsődleges vagy az egyik elsődleges célja az adóelkerülés.

24. E bíróság kimondta, hogy a 2014. évi átruházásra vonatkozó kereset tekintetében sérült az uniós jog, a 2011. évi tekintetében viszont nem. E bíróság tehát a 2014. évi keresetnek helyt adott, a 2011. évit pedig elutasította.

25. E tekintetben a 2011. évi átruházásra vonatkozó keresettel kapcsolatban e bíróság különösen azt mondta ki, hogy a holland társaság letelepedési szabadságának korlátozása nem áll fenn. A tőke szabad mozgásához való jog vonatkozásában e bíróság megállapította, hogy erre a jogra nem lehet hivatkozni, mivel a szóban forgó jogszabályt csak a közös irányítás alatt lévő társaságok által alkotott csoportok esetén kell alkalmazni.

26. A 2014. évi átruházásra vonatkozó kereset keretében a bíróság különösen azt mondta ki, hogy fennáll a holland társaság letelepedési szabadságának korlátozása, továbbá hogy e társaság objektíve összehasonlítható valamely, az Egyesült Királyságban adóköteles társasággal, valamint hogy aránytalan az adókötelezettség fizetési halasztásához való jog hiánya.

27. A GL a 2011. évi átruházás tekintetében fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz. Az adóhatóság pedig a 2014. évi átruházásra vonatkozóan nyújtott be fellebbezést ehhez a bírósághoz.

28. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a nemzeti eljárásban az a kérdés merül fel, hogy a 2011. és 2014. évi átruházásoknak az adó halasztott megfizetési lehetősége nélkül történő megadóztatása összeegyeztethető-e az uniós joggal, közelebbről a két átruházás tekintetében az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedési szabadsággal, a 2011. évi átruházás tekintetében pedig a tőke EUMSZ 63. cikkben szabályozott szabad mozgásával. E bíróság hozzáteszi, hogy amennyiben a fizetési halasztás nélküli adófizetési kötelezettség ellentétes az uniós joggal, akkor a megfelelő jogorvoslattal kapcsolatban merülnek fel kérdések.

³ Nevezetesen, a 2011. évi átruházásnak az volt a célja, hogy a védjegyek csoporton belüli kezelését – értékük maximalizálása érdekében – centralizálják, a 2014. évi átruházás pedig arra irányult, hogy racionalizálják és egyszerűsítsék e csoport szerkezetét a már nem hatékony gazdasági egységek felszámolásával, ugyanakkor ügyelve arra is, hogy azokat a gazdasági egységeket, amelyeket nem lehet felszámolni, a kockázat és a hatékonyság szempontjából a legésszerűbb módon tartsák fenn.

29. E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Lehet-e hivatkozni az EUMSZ 63. cikkre az olyan nemzeti szabályozás tekintetében, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amelyek csak a vállalatcsoportokra alkalmazandók?
- 2) Még ha az EUMSZ 63. cikkre általánosságban már nem is lehet hivatkozni a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok tekintetében, lehet-e mégis hivatkozni rá:
 - a) az uniós tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat felől a svájci illetőségű leányvállalat felé irányuló tőkemozgással összefüggésben, amennyiben az anyavállalat 100%-os részesedéssel rendelkezik mind a svájci illetőségű leányvállalatban, mind az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatban, amelyre az adót kivetették?
 - b) a 100%-os irányítás alatt álló, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat felől az ugyanazon, valamely uniós tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló svájci illetőségű leányvállalat felé irányuló tőkemozgással összefüggésben, amennyiben a két társaság testvérvállalati, nem pedig anyavállalat-leányvállalat viszonyban áll egymással?
- 3) Az olyan jogszabály, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amely az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci illetőségű (az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben mindkét társaság egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, olyan helyzetben, amelyben az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel (vagy az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytatna), az anyavállalat EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedési szabadságának, illetve adott esetben a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk szerinti szabadsága korlátozásának minősül?
- 4) Feltételezve, hogy lehet hivatkozni az EUMSZ 63. cikkre:
 - a) Az EUMSZ 63. cikk szerinti tőkemozgásnak minősül-e védjegyek és kapcsolódó eszközök átruházása a GL részéről [a svájci társaság] részére, a védjegyek piaci értékének tükrözését célzó ellenérték fejében?
 - b) Az EUMSZ 64. cikk értelmében vett közvetlen befektetéseknek minősülnek-e [a holland társaság] által a svájci illetőségű leányvállalata, [a svájci társaság] felé irányuló tőkemozgások?
 - c) Mivel az EUMSZ 64. cikk csak a tőkemozgások bizonyos típusaira alkalmazandó, alkalmazható-e az EUMSZ 64. cikk olyan körülmények között, amikor a tőkemozgások (az EUMSZ 64. cikkben hivatkozott) közvetlen befektetéseknek és az EUMSZ 64. cikkben nem hivatkozott egyéb tőkemozgásoknak is minősíthetők?

- 5) Amennyiben korlátozásról volt szó, tekintettel arra, hogy nem vitatott, hogy a korlátozást nyomós közérdek (azaz annak szüksége, hogy fenntartsák az adóztatási hatáskörök kiegyensúlyozott megosztását) igazolta, a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében véve szükséges és arányos volt-e a korlátozás, különösen olyan körülmények között, amikor a szóban forgó adóalany az átruházásból a vagyontárgy teljes piaci értékével megegyező bevételt ért el?
- 6) A letelepedés szabadságának és/vagy a tőke szabad mozgásának megsértése esetén:
- a) Megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék amely lehetőséget biztosít a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására, vagy ennek érdekében mellőzzék-e jogszabályok alkalmazását?
- b) Igenlő válasz esetén: megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék, amely lehetőséget biztosít a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására mindaddig, amíg az eszközöket nem ruházzák át azon alcsoporton kívül, amelynek a másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az anyavállalata (»realizálás alapján való halasztás«), vagy ennek érdekében mellőzzék e jogszabályok alkalmazását, vagy pedig az adó részletekben való megfizetésének lehetősége (»részletfizetés«) arányos jogorvoslatot jelenthet-e?
- c) Ha az adó részletekben való megfizetésének lehetősége főszabály szerint arányos jogorvoslatot jelenthet:
- i) csak abban az esetben áll-e ez fenn, ha a nemzeti jog lehetővé tette ezt az eszközök átruházásakor, vagy összeegyeztethető az uniós joggal, ha e lehetőséget utólagos jogorvoslat útján biztosítják (vagyis ha a nemzeti bíróság utólag, az összhangban álló értelmezés alkalmazásával vagy a jogszabály alkalmazásának mellőzésével biztosítja azt)?
- ii) Az uniós jog előírja-e a nemzeti bíróság számára, hogy olyan jogorvoslatot biztosítson, amely a lehető legkevésbé sérti az uniós jog releváns szabadságát, vagy elegendő, ha a nemzeti bíróság olyan jogorvoslatot biztosít, amely bár arányos, de a lehető legkisebb mértékben tér el a fennálló nemzeti jogtól?
- iii) Milyen részletfizetési időtartam szükséges? Továbbá
- iv) a részletfizetési tervet tartalmazó jogorvoslat, amelynek keretében a kifizetések azon időpont előtt esedékessé válnak, amikor a felek közötti vitás kérdéseket véglegesen rendezik, sérti-e az uniós jogot, vagyis a részletfizetési határidőknek a jövőre kell-e szólniuk?”

30. Bár az Egyesült Királyság 2020. január 31-én kilépett az Unióból, a Bíróság továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy ezen kérelemre döntést hozzon.⁴

31. A GL, az Egyesült Királyság kormánya és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

IV. Elemzés

A. Előzetes megjegyzések

32. Mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések egyszerre hivatkoznak a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikkre és a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikkre, meg kell határozni az alapeljárásban alkalmazandó szabadságot.⁵

33. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak meghatározásához, hogy valamely nemzeti szabályozás az EUM-Szerződés által biztosított egyik vagy másik alapvető szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni.⁶

34. E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét. Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitelére és irányítására befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal szerzett részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni.⁷

35. A jelen esetben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás az ugyanazon cégcsoporton belüli eszközátruházások adóügyi kezelésére vonatkozik.⁸ Az ilyen szabályozás – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott – az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikk hatálya alá is tartozhat.⁹ Márpedig, amennyiben valamely nemzeti intézkedés a letelepedés szabadságához és a tőke szabad mozgásához egyaránt kapcsolódik, a kialakult következetes ítélkezési gyakorlat

⁴ A Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Unióból és az Európai Atomenergia-közösségből való kilépéséről szóló, 2020. február 1-jén hatályba lépett megállapodás (HL 2019. C 384., 1. o.) 86. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy a Bíróság továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy az átmeneti időszak vége előtt az Egyesült Királyság bíróságai által hozzá benyújtott kérelemre előzetes döntést hozzon. E megállapodás 126. cikke értelmében az átmeneti időszak 2020. december 31-én ért véget. A 86. cikk (3) bekezdéséből következően továbbá úgy kell tekinteni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet e cikk (2) bekezdése értelmében abban az időpontban nyújtották be, amikor az eljárást megindító iratot a Bíróság Hivatala nyilvántartásba vette. A jelen esetben ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatala 2020. december 30-án vette nyilvántartásba, vagyis az átmeneti időszak lejárt előtt.

⁵ Lásd: 2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (A szerződéssel létrehozott befektetési alapok adómentessége) ítélet (C-342/20, EU:C:2022:276, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁶ Lásd: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11 P, a továbbiakban: Test Claimants III ítélet, EU:C:2012:707, 90. pont); 2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (A szerződéssel létrehozott befektetési alapok adómentessége) ítélet (C-342/20, EU:C:2022:276, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁷ Lásd: Test Claimants III ítélet (91. és 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁸ Az alapeljárásban részt vevő felek ugyanis egyetértenek abban, hogy a holland társaság, a GL és a svájci társaság ugyanazon cégcsoporthoz tartozott az 1992. évi TCGA 170. és 171. cikke értelmében.

⁹ Lásd ebben az értelemben: 2014. július 18-i Kronos International ítélet (89. pont); 2014. szeptember 11-i Kronos International ítélet (C-47/12, EU:C:2014:2200, 29. pont).

szerint a szóban forgó intézkedést főszabály szerint e két alapvető szabadságnak csupán az egyikére tekintettel kell megvizsgálni, ha bebizonyosodik, hogy az alapügy körülményei között az egyik szabadság a másikhoz képest teljesen másodlagos, és ahhoz kapcsolható¹⁰.

36. A jelen esetben úgy vélem, hogy a letelepedés szabadsága az a fő szabadság, amelyre a szóban forgó nemzeti intézkedés vonatkozik. Amint ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályokat csak a „cégcsoporton” belüli átruházásokra kell alkalmazni, mivel e fogalmat az 1992. évi TCGA 170. cikkének (3) bekezdése úgy határozza meg, mint valamely társaság és az összes olyan leányvállalata, amelyben 75%-os részesedése van (továbbá e leányvállalatok olyan leányvállalatai, amelyekben 75%-os részesedésük van). Következésképpen a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályokat egyrészt csak olyan anyavállalat és leányvállalatok (vagy közvetett leányvállalatok) közötti eszközáttruházásokra kell alkalmazni, amelyek felett a társaság *közvetlen (vagy közvetett) irányítást biztosító* befolyást gyakorol, másrészt pedig olyan testvér-leányvállalatokra (vagy közvetett leányvállalatokra), amelyek közös anyavállalata *közös irányítást biztosító befolyást gyakorol*. A csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok alkalmazására mindkét esetben az alapján kerül sor, hogy az anyavállalatnak olyan részesedése van, amely lehetővé teszi a leányvállalatok feletti irányítást biztosító befolyás gyakorlását. A szabályozás ennek következtében kizárólag a cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, továbbá a Bíróság egyértelműen kimondta, hogy az ilyen típusú szabályozás döntően a letelepedés szabadságát érinti.¹¹

37. Egyébként még annak feltételezése esetén is, hogy e szabályozás korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, ezért az nem indokolja az említett szabályozásnak az EUMSZ 63. cikk szempontjából történő önálló vizsgálatát.¹² A Bíróságot ezért nem kell felkérni annak meghatározására, hogy az alapeljárás tárgyát képező eset az ügy ténybeli elemei, nem pedig a szabályozás célja alapján az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik-e, sem kiegészítő jelleggel annak vizsgálatára, hogy az EUMSZ 63. cikk alkalmazható-e. Mindazonáltal ezen első elemzésnek a válasz olyan elemeit kell nyújtania a Bíróság számára, amelyek lehetővé teszik az EUMSZ 63. cikk alkalmazása vonatkozásában előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és negyedik kérdés megválaszolását.

38. A fentiekre figyelemmel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik, ötödik és hatodik kérdésekre kizárólag az EUMSZ 49. cikk szempontjából kell válaszolni.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdéstről

39. A kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy az olyan jogszabály, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amely az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci adóilletőségű (az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben mindkét társaság egy másik tagállamban adóilletőséggel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló

¹⁰ Lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome ítélet (C-182/08, EU:C:2009:559, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹¹ Lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04 P, EU:C:2006:774, 118. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-524/04 P, a továbbiakban: „Test Claimants II” ítélet, EU:C:2007:161, 30–33. pont); Oy AA ítélet (23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹² Lásd: Oy AA ítélet (24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

leányvállalat, az anyavállalat EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedési szabadsága korlátozásának minősül-e olyan helyzetben, amelyben az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel (vagy az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytatna).

40. E tekintetben a GL azt állítja, hogy a holland társaságot megillető letelepedési szabadság megköveteli, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok e társaság Egyesült Királyságon kívüli leányvállalataira történő eszközáttruházására is alkalmazandó legyen, és nincs jelentősége annak, hogy e leányvállalatok egy másik tagállamban vagy egy harmadik államban rendelkeznek székhellyel. Az Egyesült Királyság kormánya úgy véli, hogy nem eredményezi a letelepedés szabadságának korlátozását az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci illetőségű testvérvállalatra történő olyan átruházása után keletkező azonnali adófizetési kötelezettség, mint amilyen a 2011. évi átruházás. Végül, a Bizottság arra hivatkozik az ilyen típusú ügylet nem tartozik az EUMSZ 49. cikk hatálya alá, mivel Svájc nem tagja az Uniónak.

41. Előjáróban egyrészt meg kell jegyezni, hogy e kérdés kizárólag arra a típusú ügyletre vonatkozik, amely megfelel a 2011. évi átruházás konstrukciójának, azaz valamely, Egyesült Királyságban adóköteles társaság részéről Unión kívüli (a jelen esetben svájci) adóilletőségű, Egyesült Királyságban nem adóköteles társaság részére történő eszközáttruházásnak.

42. Másrészt a kérdés arra a helyzetre vonatkozik, amelyben az anyavállalat azáltal gyakorolta az EUMSZ 49. cikk szerinti jogát, hogy leányvállalatot hozott létre az Egyesült Királyságban (a jelen esetben a GL-t) A letelepedés szabadságát tehát kizárólag az anyavállalat (a jelen esetben, a holland társaság) jogai szempontjából kell vizsgálni.

43. E megközelítésben emlékeztetek arra, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk elismeri, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni.¹³ E rendelkezéseknek különösen az a céljuk, hogy a fogadó tagállamban biztosítsák a nemzeti bánásmódot, megtiltva a társaságok székhelyén alapuló kevésbé kedvező bánásmódot.¹⁴

44. Ebből következik, hogy a (holland) anyavállalatnak az EUMSZ 49. cikk alapján joga van ahhoz, hogy leányvállalatát az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaságokra meghatározott feltételekkel azonos feltételek szerint kezeljék.¹⁵

45. Márpedig meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, és különösen az 1992. évi TCGA 171. cikke semmiképpen sem vezet az anyavállalat adóilletősége alapján való eltérő bánásmóddhoz, mivel a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatát pontosan ugyanolyan módon kezelik, mint az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező anyavállalatnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatát.

¹³ Lásd: 2018. szeptember 20-i EV-ítélet (C-685/16, EU:C:2018:743, 50. pont); 2019. október 17-i Argenta Spaarbank ítélet (C-459/18, EU:C:2019:871, 35. pont).

¹⁴ Lásd: 1986. január 28-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (270/83, EU:C:1986:37, 14. pont); Test Claimants II ítélet (37. pont).

¹⁵ Lásd: 1986. január 28-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (270/83, EU:C:1986:37, 18. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 30. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 41. pont); Test Claimants II ítélet (36. pont).

Másként fogalmazva, a GL ugyanolyan adójogi bánásmódban részesült volna, ha az anyavállalat az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel, ami végül nem jelent semmiféle eltérő bánásmódot az anyavállalatok szintjén.

46. Ebből következik, hogy az Egyesült Királyság nem részesíti kedvezőtlenebb bánásmódban a másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság leányvállalatát az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság összehasonlítható leányvállalatához képest, valamint hogy az EUMSZ 49. cikkel nem ellentétes az azonnali adófizetési kötelezettség az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésben említett körülmények között.

47. Úgy vélem, hogy e következtetést nem cáfolhatják meg a GL-nek azon álláspont alátámasztására előterjesztett érvei, amely szerint a holland társaság és az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat között eltérő bánásmód áll fenn, és ebből következően a letelepedés szabadságát is korlátozzák.

48. Először ugyanis el kell utasítani a GL azon érvét, amely szerint a 2008. november 27-i Papillon ítéletre (C-418/07, EU:C:2008:659) hivatkozva azt állítja, hogy annak megállapítása szempontjából, hogy fennáll-e eltérő bánásmód, az a megfelelő összehasonlítás, amit a megvalósult tényállás (vagyis az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata felől az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező testvérvállalata felé irányuló átruházás) és egy kizárólag belső jellegű helyzetre vonatkozó tényállás (vagyis az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata felől az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata felé irányuló átruházás) között végeznek.

49. A GL állításával szemben az említett Papillon ítélet alapjául szolgáló ügy különbözik a jelen esettől. Ebben az ügyben ugyanis a Bíróság egy olyan rendszert vizsgált, amely aszerint biztosítja az adóintegráció választásának lehetőségét, hogy az anyavállalat Franciaországban vagy más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalaton keresztül bír-e közvetett részesedéssel. Ebben az összefüggésben alapvető fontosságú a közösségi helyzetnek a kizárólag belső helyzettel való összehasonlíthatóságának figyelembevétele, és ez volt a Bíróság által elfogadott megközelítés is. Egyértelmű, hogy a Bíróság nem olyan elvi ítéletet hozott, amely a körülményektől függetlenül a megvalósult tényállás és egy kizárólag belső helyzet közötti összehasonlítást írja elő. Ellenkezőleg, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából egyértelműen az következik, hogy az EUMSZ 49. cikk előírja, hogy egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat leányvállalatát ugyanolyan feltételek között kezeljék, mint amilyeneket a fogadó állam akkor alkalmaz az anyavállalat leányvállalatára, ha mindkét társaság ebben a tagállamban rendelkezik illetőséggel. A GL által javasolt összehasonlítás megkövetelné a fogadó tagállamtól, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatára alkalmazott bánásmódnál kedvezőbb adójogi bánásmódot alkalmazzon a nem belföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatára.

50. Másodszor, a GL lényegében azt állítja, hogy egyébként sincs jelentősége annak, hogy fennáll-e eltérő bánásmód, vagy sem, mivel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely „e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi”¹⁶. A GL szerint az, hogy azonnali adófizetési kötelezettség keletkezése nélkül még úgy sem ruházhat át eszközöket a csoporthoz

¹⁶ Lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, (C-371/10, a továbbiakban: National Grid Indus ítélet, EU:C:2011:785, 36. és 37. pont).

tartozó külföldi társaságoknak, hogy az azokon fennálló gazdasági tulajdonjog nem változik, a holland társaság letelepedési szabadságának gyakorlását kevésbé vonzóvá teszi a GL megszerzése tekintetében.

51. Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy a GL által hivatkozott azon ítélkezési gyakorlat, amely szerint fennáll a letelepedés szabadságának korlátozása, ha valamely intézkedés „e szabadság gyakorlását kevésbé vonzóvá” teszi, olyan esetekre terjed ki, amelyek különböznek az alapeljárásban szereplőhöz hasonló esettől, azaz amikor a letelepedési szabadságát egy másik tagállamban gyakorolni kívánó társaság a hasonló, e szabadságot nem gyakorló társasághoz *viszonyítva* hátrányt szenved.¹⁷ Ilyen összehasonlítás hiányában minden előírt adófizetési kötelezettség ellentétes lenne az EUMSZ 49. cikkel, mivel kevésbé vonzó adót fizetni, mint mentesülni az adófizetés alól. A Bíróságnak a tőkekivonás megadóztatására¹⁸ vonatkozó ítélkezési gyakorlata ugyanis megerősíti, hogy az elemzésnek az eltérő bánásmód megállapításán, vagyis összehasonlításon kell alapulnia, nem pedig kizárólag azon a kérdésen, hogy a nemzeti intézkedések „kevesbé vonzóvá” teszik-e a szabadság gyakorlását. Például a Bíróság kimondta, hogy azok a nemzeti intézkedések, amelyek telephely tagállamon belüli áthelyezéséhez képest telephelynek más tagállamba való áthelyezése,¹⁹ vagy tagállamon belüli telephelyre történő eszközátruházáshoz képest a másik tagállamban található telephelyre történő eszközátruházás²⁰ hátrányosabb kezelést írnak elő, a letelepedés szabadságának korlátozását eredményezik.

52. A jelen indítvány 45. és 46. pontban foglaltak szerint azonban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésben említett helyzetben a nemzeti intézkedések azonnali adófizetési kötelezettséget írnak elő az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatnak Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata felől egy harmadik ország felé irányuló eszközátruházás esetén, és *ugyanazt* az adófizetési kötelezettséget írja elő az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata felől egy harmadik ország felé irányuló eszközátruházás esetén.

53. Harmadszor, a GL állításával ellentétben, az alapeljárás körülményei nem hasonlítanak a Test Claimants II ítélet alapjául szolgáló ügy körülményeire. A GL ezen ítéletre hivatkozik azon álláspontja alátámasztása érdekében, amely szerint a 2011. évi átruházás során a fizetési halasztás lehetőségének hiánya korlátozza a holland társaság letelepedési szabadságát a GL megszerzése tekintetében a testvérvállalat letelepedésének helyétől függetlenül, amely az elemzés szempontjából nem releváns.

54. Meg kell azonban állapítani, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok tartalmilag eltérnek az Egyesült Királyságnak a Test Claimants II ítéletben vizsgált és a GL által hivatkozott alultőkésítésre vonatkozó szabályozásától. Az Egyesült Királyságban az alultőkésítésre vonatkozó szabályozás alapvető jellemzője az volt, hogy korlátozta annak lehetőségét, hogy az ezen államban illetőséggel rendelkező társaság levonja egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalatnak (vagy e társaság irányítása alatt álló másik társaságnak) fizetett kamatozat, míg az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak teljesített kamatfizetésre nem írt elő ilyen korlátozásokat. A Bíróság kimondta,

¹⁷ Lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet (36. és 37. pont).

¹⁸ Lásd a jelen indítvány 66. pontját.

¹⁹ Lásd: National Grid Indus ítélet (36. és 37. pont); 2017. szeptember 17-i Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements ítélet (C-646/15, EU:C:2019:682).

²⁰ Lásd: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, a továbbiakban: Verder LabTec ítélet, EU:C:2015:331).

hogya a belföldi illetőségű leányvállalatok között az „*anyavállalatuk székhelye alapján*” alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok letelepedési szabadságát.²¹

55. Mivel az alultőkésítésre vonatkozó szabályozásból eredő eltérő bánásmód az *anyavállalat* székhelyén alapult, e társaság szabadsága korlátozott volt abban az esetben, ha a kamatokat közvetlenül az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatnak valamely másik tagállamban fizették, valamint abban az esetben is, ha a kamatokat az anyavállalat által irányított másik társaságnak (e társaság illetőségétől függetlenül) fizették.²² Ezzel szemben a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályoknak valamely holland anyavállalat Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata felől egy Svájcban illetőséggel rendelkező testvér-leányvállalat felé irányuló eszközáttruházásra való alkalmazása, – ahogyan a fentiekben kiemelésre került –, nem eredményez semmiféle, anyavállalat székhelyén alapuló eltérő bánásmódot. A csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályokat pontosan ugyanolyan módon kell alkalmazni akkor is, ha az anyavállalatot az Egyesült Királyságban alapították, illetve akkor is, ha az az Egyesült Királyságban rendelkezett illetőséggel.

56. A fenti megfontolások tükrében az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ javaslom, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amely az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci adóilletőségű (és az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben e két társaság egy másik tagállamban adóilletőséggel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, továbbá olyan helyzetben, amelyben az ilyen átruházás adózási szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel (vagy az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytatna).

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdéstről

57. A kérdést előterjesztő bíróság ötödik kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy amennyiben a letelepedés szabadságának a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok által előidézett olyan korlátozásáról lenne szó, amelyet nyomós közérdek, azaz annak szükségessége igazolna, hogy fenntartsák az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztását, az ilyen korlátozás szükségesnek és arányosnak tekinthető-e különösen olyan körülmények között, amikor a szóban forgó adóalany az eszközáttruházásból a vagyontárgy teljes piaci értékével megegyező bevételt ért el.

58. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre javasolt választ figyelembe véve e kérdést a 2011. évi átruházás tekintetében nem kell megválaszolni.

59. Ami a 2014. évi átruházást illeti, az alapeljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, és különösen az 1992. évi TCGA 171. cikke aszerint eredményez eltérő adójogi kezelést az Egyesült Királyságban társasági adó fizetésre kötelezett, eszközök csoporton belüli átruházását végző társaságok esetében, hogy a szerző fél az Egyesült Királyságban alanya-e, vagy sem a társasági adónak (mint például a holland társaság).

²¹ Test Claimants II ítélet (61. pont). Kiemelés tölem.

²² Test Claimants II ítélet (94. és 95. pont).

Közelebbről, semmiféle adókötelezettség nem keletkezik akkor, amikor egy ilyen társaság eszközöket ruház át a csoporthoz tartozó, Egyesült Királyságban társaságiadó-köteles társaságra, e szabályok ugyanakkor azonban megtagadják az ilyen előnyt, ha az átruházást – mint a jelen esetben, a 2014. évi átruházás során – a csoport egy másik tagállamban társaságiadó-köteles társasága számára teljesítették. E szabályok így korlátozhatják a letelepedés szabadságát.

60. Egyet kell érteni a felek ezen értelmezésével, mivel a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok ténylegesen kedvezőtlenebb bánásmódot eredményeznek az Egyesült Királyságban társasági adó fizetésére kötelezett olyan társaságok esetében, amelyek csoporton belül eszközöket ruháznak át olyan társult vállalkozásokra, amelyek társasági adó fizetésre nem kötelesek az Egyesült Királyságban.

61. A kérdést előterjesztő bíróság abból az előfeltevésből indul ki, hogy főszabály szerint az ilyen korlátozást nyomós közérdek, azaz annak szükségessége igazolhatja, hogy fenntartsák az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztását. Más szavakkal, az Egyesült Királyságot kell feljogosítani arra, hogy még azelőtt megadóztathassa a realizált tőkenyereséget, mielőtt az eszközöket olyan társaságra ruháznák át, amely az Egyesült Királyságban nem társaságiadó-köteles. E tekintetben megjegyzem, hogy ezen előfeltevés számomra megalapozottnak tűnik. Meg kell ugyanis állapítani, hogy a Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztásának fenntartása főszabály szerint indokolhatja a határokon átnyúló ügyletek és az adóztatási joghatóságon belül teljesített ügyletek közötti eltérő bánásmódot.²³ Közelebbről, a tőke kivonás megadóztatása tekintetében a Bíróság a letelepedési szabadság korlátozásának igazolásához elfogadta ezt a szükségességet.²⁴ A Bíróság azonban kimondta, hogy ezen igazolás csak akkor és annyiban fogadható el, amikor és amennyiben nem haladja meg az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartására irányuló cél megvalósításához szükséges mértéket.²⁵

62. Ebben az összefüggésben az egyedüli kérdés, amely még nyitva marad és a felek között vitatott, a szóban forgó adó azonnali, halasztás nélküli megfizetési kötelezettségének e céllal való arányosságára vonatkozik. Úgy tűnik ugyanis, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdése valójában az abból eredő következményre vonatkozik, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok a GL-t kizárják az adómentesség alól, nevezetesen arra a körülményre, hogy a fizetendő adó azonnal esedékessé válik.

63. A GL e tekintetben azzal érvel, hogy az alapeljárásban szóban forgó helyzet hasonló a Bíróság által a tőke kivonás megadóztatása vonatkozásában vizsgált azon helyzetekkel, amelyekben vagy az adóalany kerül ki valamely tagállam adóztatási joghatósága alól, vagy az eszközöket helyezik át ezen joghatóságon kívüli területre.²⁶ A Bíróság megállapította, hogy az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztásával összhangban van az, hogy az adó összegét abban az időpontban számítják ki, amikor az eszközöket az adóztatási joghatóságon kívülre helyezik, a fizetési halasztás lehetősége nélküli, azonnali adófizetési kötelezettség viszont aránytalan.²⁷

²³ Lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-i X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 33. pont).

²⁴ Lásd: National Grid Indus ítélet (48. pont), 2014. január 23-i DMC ítélet (C-164/12, a továbbiakban: DMC ítélet, EU:C:2014:20, 49. pont)

²⁵ Lásd: DMC ítélet (59. pont), 2017. március 8-i Euro Park Service ítélet (C-14/16, EU:C:2017:177, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁶ Lásd: 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 46–48. pont); National Grid Indus ítélet (52. pont); 2017. szeptember 14-i Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements ítélet (C-646/15, EU:C:2017:682, 57–60. pont).

²⁷ Lásd: 2006. szeptember 7-i N ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 46–48. pont és 50. pont); 2012. szeptember 6-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-38/10, EU:C:2012:521, 31–33. pont).

64. Az Egyesült Királyság kormánya megjegyzi, hogy a nemzeti jogszabályoknak az a céljuk, hogy biztosítsák, hogy valamely eszköz tényleges átruházása esetén az általános adómegállapítási és -beszedési szabályok legyenek alkalmazandók akkor, amikor az átruházásnak az a hatása, hogy ezen eszközt kivonja az adó alól az Egyesült Királyságban. E célkitűzésre tekintettel a szabályozás nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket azzal, hogy ezen ügyletre az általános megállapítási és beszedési szabályokat (ideértve a keresetben vitatott adó halasztásához való jogot is) alkalmazza. Továbbá e jogszabályok tartalmilag eltérnek a Bíróság ítélkezési gyakorlatában a tőke kivonás megadóztatásával kapcsolatban vizsgált azon jogszabályoktól, amelyek külön adókötelezettséget írnak elő arra az esetre, ha az eszközök anélkül kerülnek ki az érintett tagállam adóztatási joghatósága alól, hogy az adófizetésre kötelezett gazdasági egység átruházná ezen eszközöket.

65. Először is, e kérdés érdemi vizsgálata előtt eljárási jellegű pontosításokra van szükség. Konkrétabban, emlékeztetek arra, hogy a jelen ügyben az elsőfokú bíróság kimondta, hogy a részletfizetésen alapuló fizetési halasztás lehetőségét magában foglaló jogorvoslat összeegyeztethető az uniós joggal, azonban e bíróság az ilyen jogorvoslatnak nem tudott érvényt adni (hiszen nem az ő feladata a részletfizetési tervre vonatkozó pontos szabályok meghatározása), és ehelyett, az említett bíróság mellőzte a tőke kivonási adó alkalmazását. Továbbá, a GL, mivel a 2014. évi átruházásra vonatkozó, részleges lezárásról szóló határozattal szemben keresetet nyújtott be, a társasági adó megfizetését a keresetről való döntés meghozataláig elhalasztotta, amit az 1970. évi TMA 55. cikke értelmében jogosan tehetett meg. Ebből következően a társasági adót nem kellett megfizetnie (és nem is fizette meg). Ezért az a kérdés merül fel, hogy releváns-e az a körülmény, hogy kereset benyújtásával és más nemzeti jogi rendelkezések alkalmazásával a GL-nek sikerült a fizetést elhalasztani. Álláspontom szerint nem. Ugyanis, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság helyesen rámutat, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy ahhoz, hogy a nemzeti jogszabály összeegyeztethető legyen az uniós joggal, a nemzeti jogszabálynak adóhalasztási lehetőséget kell előírnia, és e lehetőségnek – függetlenül attól, hogy van-e jogvita vagy nincs – rendelkezésre kell állnia.

66. Másodszor, az ügy érdemét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy mivel a tagállamoknak jogában áll megadóztatni azt a tőkenyereséget, amely akkor keletkezett, amikor a szóban forgó eszközök a területén voltak, a nyereség adóztatásának biztosítása céljából annak tényleges realizálásán kívül más olyan körülményt is meghatározhatnak, amely ilyen adókötelezettséget keletkeztet.²⁸ Úgy tűnik, hogy a tagállam így a nyereség adóztatásának biztosítása céljából adófizetési kötelezettséget állapíthat meg a rejtett tőkenyereségre.²⁹ A rejtett tőkenyereség azonnali beszedését a Bíróság aránytalannak tekintette, mivel a rejtett tőkenyereség nem teszi lehetővé az adóalany számára az adó megfizetését, valamint e körülmény az adóalany terhére sajátos likviditási hátrányt teremt a tőke kivonási adó beszedése során.³⁰ Ebből következik, hogy mivel a tőke kivonási adók azonnali beszedésének Bíróság általi elutasítását az adóalany likviditási hátrányával indokolták, egyértelmű, hogy az időszaknak elég hosszúnak kell lennie e probléma enyhítéséhez.³¹

²⁸ Lásd: 2013. július 18-i Bizottság kontra Dánia ítélet (C-261/11, nem tették közzé, EU:C:2013:480, 37. pont); DMC ítélet (53. pont); Verder LabTec (45. pont).

²⁹ Lásd: Verder LabTec ítélet (45. pont).

³⁰ Lásd National Grid Indus ítélet; DMC-ítélet; Verder LabTec ítélet. Lásd szintén: Jääskinen főtanácsnok Verder LabTec ügyre vonatkozó indítványa (C-657/13, EU:C:2015:132, 22., 25. és 72. pont).

³¹ Lásd ebben az értelemben: Jääskinen főtanácsnok Verder LabTec ügyre vonatkozó indítványa (C-657/13, EU:C:2015:132, 72. pont).

67. A jelen esetben ezért az a kérdés merül fel, hogy mennyiben lehet hivatkozni a Bíróságnak a rejtett tőkenyereség adóztatására vonatkozó ítélkezési gyakorlatára olyan helyzetben, amelyben a tőkenyereséget az eszköz átruházója realizálta. Ugyanis a tőkekivonás megadóztatásával ellentétben, amely a rejtett tőkenyereségre vonatkozik, a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok a realizált tőkenyereségre terjednek ki.

68. Amint arra a Bizottság rámutat, e tekintetben két körülmény különösen releváns akkor, ha meg kell különböztetni a cégcsoporton belül az eszközök átruházója által realizált tőkenyereséget a rejtett tőkenyereségtől. Egyrészt az a körülmény, hogy a tőkekivonás adóztatásának valamennyi esetét, ideértve az újbóli befektetés eseteit is, likviditási probléma jellemez, amellyel azon adózó szembesül, akinek az általa még nem realizált tőkenyereség után kell adót fizetnie. Másrészt az a körülmény, hogy az adóhatóságoknak azon időszakban kell meggyőződnieük a realizált tőkenyereség utáni adó megfizetéséről, amikor az eszközök még az ő adóztatási joghatóságuk alatt vannak, és hogy az idő előrehaladtával egyre nő a kockázata annak, hogy az adót nem fizetik be.

69. Márpedig eszközátruházás útján realizált tőkenyereség esetében az adóalany nem szembesül likviditási problémával, és egyszerűen meg tudja fizetni a tőkenyereség utáni adót a realizált eszközökből származó bevételből. A jelen esetben ugyanis az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kiderül, hogy a 2011. évi és a 2014. évi átruházások tekintetében nem vitatott, hogy a GL a teljes piaci értéknek megfelelő vételárat kapta meg ellenértékként ezen átruházásokkor. Következésképpen azon tőkenyereség, amely után a GL-nek adókötelezettsége keletkezett, megegyezett a realizált tőkenyereséggel, valamint a GL pénzübeni ellenszolgáltatást kapott, ami lehetővé tette számára, hogy az ezen átruházásokból eredő adókötelezettségeket teljesítse. Az azonnali adókimutatás hiányában, a tagállam ily módon a nemfizetés kockázatával szembesülne, ami az idő előrehaladtával nőhet. A jelen ügyben az arányosság értékelése tehát eltér a tőkekivonás adóztatása eseteiben történő értékeléstől. Következésképpen a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok által előidézett korlátozás arányosságának biztosítása érdekében indokolt, hogy az adóalany egyáltalán ne kapjon lehetőséget a fizetés halasztására.

70. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésre azt a választ adja, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy a letelepedés szabadságának valamely cégcsoporton belül, belföldi és a határokon átnyúló visszterhes eszközátruházások közötti eltérő bánásmódból eredő korlátozása olyan nemzeti jogszabály alapján, amely az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság által teljesített eszközátruházás esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, főszabály szerint az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével igazolható, – anélkül hogy a halasztott adófizetés lehetőségét meg kellene állapítani e korlátozás arányosságának biztosítása érdekében –, abban az esetben, ha a szóban forgó adóalany az átruházásból a vagyontárgy teljes piaci értékével megegyező bevételt ért el.

D. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett hatodik kérdésről

71. Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy milyen következményei vannak annak, ha az ötödik kérdésre adott válasz nemleges, vagyis a letelepedés szabadságának korlátozása nem tekinthető szükségesnek és arányosnak.

72. Az ötödik kérdésre adott válasza tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett hatodik kérdést nem kell megválaszolni.

V. Végkövetkeztetés

73. A fenti megfontolások tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik, ötödik és hatodik kérdésre a következő választ adja:

1) Az EUMSZ 49. cikket

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes a csoporton belüli átruházásra vonatkozó olyan nemzeti jogszabály, amely az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci adóilletőségű (az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben mindkét társaság egy másik tagállamban adóilletőséggel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, továbbá olyan helyzetben, amelyben az ilyen átruházás adózási szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel (vagy az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytatna),

2) Az EUMSZ 49. cikket

a következőképpen kell értelmezni:

a letelepedés szabadságának valamely cégcsoporton belüli, belföldi és a határokon átnyúló visszterhes eszközáttruházások közötti eltérő bánásmódból eredő korlátozása olyan nemzeti jogszabály alapján, amely az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság által teljesített eszközáttruházás esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, főszabály szerint az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével igazolható, – anélkül hogy a halasztott adófizetés lehetőségét meg kellene állapítani e korlátozás arányosságának biztosítása érdekében –, abban az esetben, ha a szóban forgó adóalany az átruházásból a vagyontárgy teljes piaci értékével megegyező bevételt ért el.