

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. szeptember 14.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – Letelepedés szabadsága – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – A tőke szabad mozgása – Trust – Trusteek – Más jogi személyek – Fogalom – A trust vagyonából eredő tőkenyereséget a trusteeek adóügyi illetőségének másik tagállamba való áthelyezése miatt terhelő adó – Az adó összegének ezen áthelyezés időpontjában való meghatározása – Az adó azonnali beszedése – Igazolás – Arányosság”

A C-646/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság, adójogi tanács, Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2015. december 3-án érkezett, 2015. november 30-i határozatával terjesztett elő

a **Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (előadó) és S. Rodin bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. október 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements képviseletében M. Lemos barrister és P. Baker QC,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében M. Holt, D. Robertson és S. Simmons, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Hill és J. Bremner barristers,
- az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- a norvég kormány képviseletében K. B. Moen, K. E. B. Kloster és J. T. Kaasin, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és J. Samnadda, meghatalmazotti minőségben,

– az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselőjében C. Zatschler, Ø. Bø és A. Steinarsdóttir, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2016. december 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk, az EUMSZ 54. cikk, az EUMSZ 56. cikk és az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (a továbbiakban: Panayi trusteeek) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: adóhatóság) között a trust vagyonából ered? rejtett t?kenyereséget a trusteeek adóügyi illet?ségének a származási tagállamtól eltér? tagállamba való áthelyezése miatt terhel? adó tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Az egyesült királysági jogi háttér

A trustok

3 A Bíróság elé terjesztett iratokból kit?nik, hogy a *common law* országaiban a trust szó f?szabály szerint egy háromoldalú ügyletet jelöl, amelynek keretében a trust alapítója vagyont ruház valakire, a *trusteera* annak érdekében, hogy az a trust létesít? okiratának megfelelően kezelje e vagyont harmadik személy, a kedvezményezett javára. A sajátos személyek javára alapított trustokat olykor *settlementsnek* hívják.

4 A trust jellemz?je, hogy az azt alkotó dolgok tulajdona jogi és gazdasági tulajdonra oszlik, amely a trusteeet és a kedvezményezettet illeti meg.

5 Jóllehet a trustot a jog elismeri és az joghatásokat vált ki, nem rendelkezik saját jogi személyiséggel és a trusteeja közvetítésével kell eljárnia. Így a trustot alkotó vagyon nem tartozik a trustee vagyonába. Ez utóbbi e vagyont külön vagyonként, a saját vagyonától elkülönítve köteles kezelni. A trustee alapvet? kötelezettsége a trust létesít? okiratában és általában a jogszabályokban foglalt feltételek és terhek tiszteletben tartása.

A t?kenyereség adóztatása

6 A Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (az adóköteles nyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény, a továbbiakban: TCGA) az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata 2. cikkének (1) bekezdése értelmében azt a személyt terheli t?kejövedelem?adó az adott adóév során felmerül? adóztatható értéknövekedés tekintetében, aki ezen időszak bármely részében az Egyesült Királyságban rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel.

7 A TCGA 69. cikke értelmében a trusteeeket „személyek egységes és állandó testületének? kellett tekinteni, elkülönítve azoktól a személyekt?l, akik id?re id?re trusteeek voltak. E cikk kimondta továbbá, hogy „az említett testületet úgy kell tekinteni, hogy az (szokásosan) az Egyesült Királyságban rendelkezik illet?séggel, kivéve ha a trustok általános igazgatását az Egyesült

Királyság területén kívül végzik, és az adott időpontban a trusteeek vagy azok többsége nem az Egyesült Királyságban rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel?.

8 A TCGA 80. cikkének (1)–(4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az egyesült királysági lakóhelyet megszüntető trusteeek

(1) A jelen cikk alkalmazandó, amikor a trust trusteei valamely időpontban („a releváns időpont”) megszüntetik lakóhelyüket vagy szokásos tartózkodási helyüket az Egyesült Királyságban.

(2) A trusteeek a jelen törvény alkalmazásában úgy tekintendők, mint akik

a) a releváns időpont előtt közvetlenül meghatározott eszközökkel rendelkeztek és

b) azokat haladéktalanul újra megszerezték

az ezen időpontban irányadó piaci áron.

(3) A lenti (4) és (5) bekezdésre figyelemmel, a meghatározott eszközök mindazon eszközök, amelyek a trust vagyont állították közvetlenül a releváns időpontot megelőzően [...].

(4) Ha közvetlenül a releváns időpontot követően,

a) a trusteeek fióktelep vagy képviselő útján kereskedelmi tevékenységet folytatnak az Egyesült Királyságban,

b) az eszközök az Egyesült Királyságban találhatóak, és akár kereskedelmi tevékenység végzéséhez vagy annak érdekében használják, akár a fióktelep vagy képviselő érdekében használják vagy birtokolják, a fenti b) pontban említett eszközök nem meghatározott eszközök.”

9 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kiderül, hogy a TCGA 87. cikke értelmében az Egyesült Királyságban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkező trusteeek által elért tevékenységet annyiban a kedvezményezett tevékenységének kell tekinteni, amennyiben a trusteeek részükre tevékenységet teljesítenek. E cikk kimondja, hogy a külföldi illetőségű trusteeek által elért tevékenységet úgy kell tekinteni, mintha e trusteeek az Egyesült Királyságban rendelkeznének lakóhellyel. A tevékenység ezen összességét azon kedvezményezett tevékenységének kell tekinteni, akik tevékenységben részesülnek a trusteeek részéről. A tevékenységek meghatározása tág annak érdekében, hogy magukban foglalják a trust által igénybe vett szolgáltatások túlnyomó részét. Az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező kedvezményezetteknek tevékenységadókat kell fizetniük az általuk elért, tevékenységnek tekintett nyereség után.

10 Ezenkívül a TCGA 91. cikke az adó összegének megemeléséről rendelkezik abban az esetben, ha eltérés van a tevékenység trusteeek általi elérté és a tevékenység kedvezményezett általi felvétele között.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Az alapügy tárgyát képező négy trustot a ciprusi állampolgár Panico Panayi 1992-ben hozta létre (a továbbiakban: Panayi trustok) gyermekei és más családtagjai javára. Az általa alapított vállalkozások anyavállalata, a Cambos Entreprises Limited részvényeinek 40%-át e trustokban helyezte el.

12 Az említett trustok létesít? okirataiból kit?nik, hogy sem P. Panayi, sem haláláig a felelsége a trustnak nem kedvezményezettje. Mindazonáltal P. Panayi gondnokként továbbra is jogosult új vagy további trusteekat kijelölni. Ellenben ugyanezen trustok kedvezményezettjei nem voltak erre jogosultak.

13 Amikor P. Panayi létrehozta a Panayi trustokat, feleségével és gyermekeivel együtt az Egyesült Királyságban rendelkezett lakóhellyel. A Panayi trustok eredeti trusteei P. Panayi és a KSL Trustees Limited, egy egyesült királysági „trust company” voltak. P. Panayi felesége 2003?ban lett további trustee.

14 2004 elején P. Panayi és felesége úgy döntött, hogy elhagyják az Egyesült Királyságot, és tartósan Ciprusra térnek vissza. Költözésük el?tt, 2004. augusztus 19?én mindketten lemondtak a trustee tisztségükr?l. Helyettük P. Panayi ugyanezen a napon három új trusteeet jelölt ki, mindhárom Ciprusi illet?ség? volt. Ezzel szemben a KSL Trustees Limited, az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkez? társaság, 2005. december 14?ig meg?rizte trustee min?ségét. Így 2004. augusztus 19?én a Panayi trustok trusteeinak többsége már nem az Egyesült Királyságban rendelkezett illet?séggel.

15 2005. december 19?én a Panayi trusteeek eladták a Panayi trustokban elhelyezett részvényeket, és ezen ügylet bevételét újra befektették. 2006. január 31?én az említett trusteeek valamennyi Panayi trust tekintetében benyújtották az önértékelést tartalmazó adóbevallásukat a 2004/2005?ös adóév vonatkozásában. Kísér?levélben részletesen kifejtették az adóhatóság számára a Panayi trusteeek változását és a részvényeknek az e trusteeek általi átruházását követ? aktust.

16 Mivel e bevallások nem foglalták magukban a TCGA 80. cikke szerinti tartozásra vonatkozó releváns önértékeléseket, az adóhatóság vizsgálatot indított. 2010 szeptemberében az említett hatóság a trusteeek tekintetében új adómegállapítási határozatot fogadott el amiatt, hogy e rendelkezés alapján adófizetési kötelezettség keletkezett. Következésképpen ugyanezen adóhatóság megállapította, hogy ezen adó adóztatandó tényállása az új trusteeek 2004. augusztus 19?i kinevezése volt, mivel a Panayi trusteeek többsége ezen id?ponttól kezdve nem az Egyesült Királyságban rendelkezett illet?séggel, és így a Panayi trustok igazgatását úgy kellett tekinteni, mint amely a 2004/2005 adóévben Ciprusra helyez?dött át. Az említett adó esedékességét tehát 2006. január 31?ben határozták meg.

17 A Panayi trusteeek a First?tier Tribunal (Tax Chamber) (els?fokú bíróság, adójogi tanács, Egyesült Királyság) el?tt terjesztettek el? fellebbezést, vitatva a t?kekivonási adó, illetve a TCGA 80. cikkében el?írt azonnali beszédésének az uniós jog szerinti alapvet? szabadságokkal való összeegyeztethet?ségét.

18 Az adóhatóság úgy véli, hogy a trust angliai és walesi jog szerinti jogi jellege miatt egyik alapvet? szabadság sem alkalmazandó a jelen ügyben. Amennyiben egyik szabadság alkalmazandónak tekintend?, e hatóság elismeri, hogy a t?kekivonási adó azonnali beszédése *a priori* korlátozásnak min?sül, amely azonban igazolható és arányos.

19 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy ha trusteeek meg?rizték volna Egyesült Királyságbeli illet?ségüket, a trust által birtokolt részvények 2005. december 19?i eladása lenne az adóztatandó tényállás a részvényekb?l ered? t?kenyereség esetében. Ezen adó 2007. január 31?én válna esedékessé.

20 E bíróság rámutat, hogy a Bíróságnak a t?kekivonási adókra vonatkozó ügyekben nem kellett vizsgálnia azon kérdést, hogy a trust, az alapítója, a trusteei vagy a kedvezményezettjei

hivatkozhatnak-e valamely alapvető szabadságra. Amennyiben valamely szabadság alkalmazandó, a bíróság azt kérdezi, hogy a korlátozás igazolható-e az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásához kapcsolódó nyomós közérdeken alapuló okkal, vagy adott esetben ezen korlátozás arányos-e.

21 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság, adójogi tanács) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával, a tőke szabad mozgásával vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságával, ha valamely tagállam a TCGA 80. cikkéhez hasonló jogszabályi rendelkezést fogad el és tart hatályban, amely alapján adó terheli a trustot alkotó eszközök értékének megfelelő rejtett tőkenyereséget, ha a trust trusteeinek bármely időpontban megszűnik a tagállamban a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye?

2) Feltételezve, hogy a hasonló adókiivetés korlátozza a vonatkozó szabadság gyakorlását, igazolható-e a hasonló adókiivetés az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásával összhangban, és arányos-e a hasonló adókiivetés, ha a jog nem biztosítja a trusteeinek a halasztott vagy részletekben történő adófizetés lehetőségét, és a trust eszközeinek későbbi értékcsökkenését sem veszi figyelembe?

Különösen az alábbi kérdések kerülnek előterjesztésre:

3) Érinti-e valamelyik alapvető szabadságot, ha valamely tagállam rejtett tőkenyereségre kivetett adóval sújtja a trustok eszközeinek értéknövekedését abban az időpontban, amikor a trusteeek többségének megszűnik az adott tagállamban a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye?

4) Az ezen tőke kivonási adó általi szabadságkorlátozás igazolható-e az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosításával olyan körülmények között, amikor a tőkejövedelemadó továbbra is ki lehetett vetni a realizált nyereségekre, de csak különös körülmények jövőbeli felmerülése esetén?

5) Az egyedi eset tényállása alapján kell-e meghatározni az arányosságot? Különösen, arányos-e az ilyen adókiivetéssel eredő korlátozás olyan körülmények között, amikor:

a) a jog nem rendelkezik a halasztott vagy részletekben történő adófizetés lehetőséggel és a trust eszközei későbbi, kivonást követő értékcsökkenésének figyelembevételével,

b) de a vitatott adómegállapítás különös körülményei között az eszközöket az adó esedékessé válása előtt értékesítették, és az érintett eszközök értéke nem csökkent a trust áthelyezése és az értékesítés időpontja között?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

22 Az együttesen vizsgálándó kérdéseivel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSzerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyekben a trusteekat a nemzeti jog személyek egységes és állandó testületének tekinti, megkülönböztetve azoktól a személyektől, akik időről időre trusteek lehetnek – ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amely értelmében adóköteles a trust vagyonából eredő rejtett jövedelékenység, ha a trusteek többsége adóügyi illetőségét másik tagállamba helyezi át, és nem lehetséges az így fizetendő adó halasztott beszédése.

23 A feltett kérdések megválaszolása érdekében mindenképpen meg kell határozni, hogy az olyan trustok, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a letelepedés szabadságának hatálya alá tartoznak-e, és adott esetben e szabadság alkalmazandó-e olyan helyzetben, mint amilyen az alapügybeli.

A letelepedés szabadságának a trustokra való alkalmazásáról

24 Az EUMSZ 49. cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. Az EUMSZ 54. cikk első albekezdése szerint a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, az EUMSzerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

25 Az EUMSZ 54. cikk második bekezdése szerinti társaság alatt értendő a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a nonprofit szervezeteket.

26 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a letelepedés szabadságának, amely az uniós jog egyik alapvető rendelkezése (2011. május 24-ii Bizottság kontra Belgium ítélet, C-47/08, EU:C:2011:334, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) és hozzájárul a belső piac megvalósításának céljához (lásd ebben az értelemben: 2005. december 13-ii SEVIC Systems ítélet, C-411/03, EU:C:2005:762, 19. pont), igen széles a hatálya.

27 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából tehát következik először is, hogy e szabadságtól való eltéréseket megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 1974. június 21-ii Reyners ítélet, 2/74, EU:C:1974:68, 43–55. pont, 2017. február 1-jei Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-392/15, EU:C:2017:73, 106. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), másodsor, hogy bár a Szerződés említett szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (1988. szeptember 27-ii Daily Mail és General Trust ítélet, 81/87, EU:C:1988:456, 16. pont; 2015. május 21-ii Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és harmadszor, hogy a letelepedés a Szerződés értelmében nagyon tág fogalom, amely magában foglalja az uniós állampolgárok azon jogát, hogy tartósan és folyamatos módon részt vegyenek a származási helyüktől eltérő tagállamok gazdasági életében, és hogy abból hasznot húzzanak, ami elősegíti a gazdasági és társadalmi kölcsönhatást az Unión belül (lásd ebben az értelemben: 1995. november 30-ii Gebhard ítélet, C-55/94, EU:C:1995:411, 25. pont).

28 A jelen ügyben nem vitatott egyrészt, hogy az alapügy tárgyát képező trustokat az Egyesült Királyság joga szerint hozták létre, másrészt hogy azok e jog szempontjából nem tekinthetők

polgári jogi vagy kereskedelmi társaságoknak, beleértve a szövetkezeteket is. Meg kell tehát határozni, hogy e trustok az EUMSZ 54. cikk második bekezdése értelmében véve a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó, haszonszerzési céllal működő „más jogi személyek” fogalmába tartozhatnak-e.

29 E tekintetben – ahogy azt a főtanácsnok indítványának 33. és 34. pontjában lényegében megjegyezte – a „más jogi személy” e fogalma magában foglalja az olyan jogalanyt, amelyre a nemzeti jog értelmében olyan jogok és kötelezettségek vonatkoznak, amelyek lehetővé teszik számára, hogy önállóan járjon el az érintett nemzeti jogrendben, attól függetlenül, hogy nincs sajátos jogi formája, és amely haszonszerzési célt követ.

30 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik először is, hogy az érintett nemzeti jog értelmében a trusta bízott vagyon a trusteeek személyes tulajdonától elkülönülő tulajdont képez, valamint hogy azok jogosultak és kötelesek e vagyont kezelni, továbbá a trust létesítő okiratában és a nemzeti jogban meghatározott feltételeknek megfelelően a vagyonról rendelkezni.

31 Másodsorban, ahogy azt a jelen ítélet 7. és 8. pontja megemlíti, egyrészt a TCGA 69. cikke szerint a trusteeeket a nemzeti jog úgy kezeli, mint személyek egységes és állandó testületét, elkülönítve azoktól a személyektől, akik időre trusteeek lehettek. E cikk kimondja továbbá, hogy az említett testületet úgy kell tekinteni, hogy az (szokásosan) az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel, kivéve ha a trustok általános igazgatását az Egyesült Királyság területén kívül végzik, és az adott időpontban a trusteeek vagy azok többsége nem az Egyesült Királyságban rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel. Másrészt a TCGA 80. cikke értelmében ha valamely trust trusteei valamely időpontban megszüntetik lakóhelyüket vagy szokásos tartózkodási helyüket az Egyesült Királyságban, azt feltételezik, hogy ezen időpontot közvetlenül megelőzően piaci értéken értékesítették és azonnal visszavásárolták a trust vagyonát alkotó eszközöket.

32 Következésképpen úgy tűnik, hogy az alapügy tárgyát képező szabályozás rendelkezései értelmében a trusteeek együttesen, jogalanyként, nem pedig egyénenként kötelesek a trust vagyonából eredő rejtett tőkennyereséget terhelő adó megfizetésére, amennyiben úgy tekintendő, hogy a trust áthelyezte ügyvezetési központját valamely, Egyesült Királyságtól eltérő tagállamba. Ilyen áthelyezésre akkor kerül sor, ha a trusteeek többsége megszünteti az egyesült királysági lakóhelyét. A trusteeeknek a trust tulajdonával és a vagyonának kezelésével kapcsolatos tevékenysége tehát szétválaszthatatlanul kapcsolódik magához a trusthoz, és így azzal oszthatatlan egészet alkot. Efféle körülmények között az ilyen trust olyan jogalanynak tekintendő, amelyet a nemzeti jog értelmében olyan jogok illetnek meg, és olyan kötelezettségek terhelnek, amelyek lehetővé teszik számára, hogy önállóan járjon el az érintett nemzeti jogrendben.

33 Ami azt a kérdést illeti, hogy az alapügy tárgyát képező trustok haszonszerzési célt követnek-e, elegendő megállapítani, hogy a Bíróság elé terjesztett iratokból kiderül, e trustok nem rendelkeznek karitatív vagy szociális céllal, és annak érdekében hozták létre, hogy a kedvezményezettek részesüljenek az említett trustok vagyonában keletkezett haszonból.

34 Következésképpen az olyan jogalany, mint a trust, amelyet a nemzeti jog értelmében olyan jogok illetnek meg, és olyan kötelezettségek terhelnek, amelyek lehetővé teszik számára, hogy önállóan járjon el, és amely tényleges gazdasági tevékenységet folytat, hivatkozhat a letelepedés szabadságára.

35 Felmerül tehát a kérdés, hogy e szabadság alkalmazható-e olyan helyzetben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amelyben a trusteeek lakóhelyének az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamba való áthelyezése a trust vagyonából eredő tőkennyereséget terhelő adó alapjául szolgáló tényállásának minősül.

A letelepedés szabadságának alkalmazhatóságáról

36 A Bíróság korábban megállapította, hogy a valamely tagállam joga szerint alapított társaság, amely más tagállamba helyezi át tényleges ügyvezetési központját, anélkül hogy e székhelyáthelyezés érintené az előbbi tagállam társaságaként való minősítését, hivatkozhat a letelepedés szabadságára az említett székhelyáthelyezés okán az előbbi tagállam által a terhére kivetett adó jogszeregségének vitatása érdekében (2011. november 29-ii National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 33. pont).

37 Az alapügyben meg kell állapítani először is, hogy mivel a trusteeek jogosultak és kötelesek a trust vagyonát kezelni, és a trust vagyonából eredő tőkennyereséget terhelő adó alapjául szolgáló tényállás e trusteeek lakóhelyének az Egyesült Királyság területéről való áthelyezése, a lakóhely ezen áthelyezése a nemzeti jog szempontjából e trust ügyvezetési központjának áthelyezését is maga után vonja.

38 Másodszor a Bírósághoz benyújtott iratokból kiderül, hogy az ügyvezetési központ alapügyben szereplő áthelyezése az érintett nemzeti jog szempontjából láthatóan nem érintette az alapügy tárgyát képező trustok trust minőségét.

39 Ilyen körülmények között a Bíróságnak a társaság vagyonából – a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése esetén – eredő tőkennyereség adóztatásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata vonatkozik arra az esetre is, amikor a tagállam a trust vagyonából eredő tőkennyereséget adóztatja meg a trust ügyvezetési központjának valamely másik tagállamba való áthelyezése miatt. Következésképpen a letelepedés szabadságát alkalmazni kell az olyan helyzetre, mint amely az alapeljárásban szerepel.

40 Ennélfogva meg kell határozni, hogy valamely tagállam olyan szabályozása, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amely a trust ügyvezetési központjának másik tagállamba való áthelyezése esetén egyrészt a trust vagyonából eredő tőkennyereséget ezen áthelyezés esetén megadóztatja, másrészt az e tőkennyereséget terhelő adó azonnali beszedését rendeli el, e szabadság korlátozását képezi-e.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

41 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 49. cikk előírja a letelepedés szabadsága minden korlátozásának a megszüntetését. E szabadság magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselőlet útján gyakorolni (2015. május 21-ii Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ahogy arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet, még ha az EUM?Szerz?dés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történ? biztosítása is, azok akkor is egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen.

43 A letelepedés szabadsága korlátozásának tekintend? minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (2015. május 21?i Verder LabTec ítélet, C?657/13, EU:C:2015:331, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A jelen esetben a Bírósághoz benyújtott iratokból kit?nik, hogy kizárólag a trust ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságtól eltér? tagállamba való áthelyezése esetén rendelkezik úgy a szóban forgó szabályozás, hogy egyrészt a trust vagyonából ered? t?kenyereség ezen áthelyezés esetén adóköteles, másrészt az e t?kenyereséget terhel? adót azonnal be kell szedni. Ellenben ez nem vonatkozik a nemzeti területen belüli hasonló áthelyezésre.

45 Következésképpen, ahogy azt az Egyesült Királyság kormánya is elismeri, az alapügy tárgyát képez? rejtett t?kenyereség nem lett volna adóköteles az Egyesült Királyságban, ha az újonnan kinevezett trusteeek e tagállamban rendelkeztek volna lakóhellyel.

46 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képez? szabályozás eltér? bánásmódot alkalmaz az ügyvezetési központját az Egyesült Királyságban megtartó trust, és azon trust között, amelynek az ügyvezetési központját másik tagállamba helyezik át amiatt, hogy az új trusteeinak a lakóhelye e másik tagállamban van.

47 Ezen eltér? bánásmód olyan jelleg?, hogy egyrészt visszatartja a trustot kezel? trusteeekat attól, hogy a trust ügyvezetésének központját másik tagállamba helyezték át, másrészt visszatartja a trust alapítóját attól, hogy – amennyiben a trust létesít? okirata lehet?vé teszi – új külföldi illet?ség? trusteeekat nevezzen ki. Ez tehát a letelepedés szabadsága korlátozásának min?sül.

48 Ezen eltér? bánásmód csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt az uniós jogban elismert, közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. Ezenkívül ez utóbbi esetben az is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2015. december 17?i Timac Agro Deutschland ítélet, C?388/14, EU:C:2015:829, 26. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Ami mindenekel?tt az érintett helyzetek összehasonlítható jellegét illeti, elegend? azt megállapítani, hogy a területén keletkezett t?kenyereség adóztatására irányuló tagállami szabályozás szempontjából az ügyintézési központját másik tagállam területére áthelyez? trust helyzete – annyiban, amennyiben a trust vagyonából ered?, az ezen áthelyezést megelőz?en az els? tagállamban keletkezett t?kenyereséget illeti – hasonló azon trust helyzetéhez, amely ezen els? tagállamban tartja fenn ügyvezetési központját (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29?i National Grid Indus ítélet, C?371/10, EU:C:2011:785, 38. pont).

50 Ezt követ?en az Egyesült Királyság szerint az ilyen korlátozás igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának meg?rzésére irányuló, közérdeken alapuló kényszerít? okkal.

51 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra egyfel?l, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél. Másfel?l az uniós

jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (2015. május 21-²¹i Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 A jelen esetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy valamely trust ügyvezetési központjának egyik tagállamból egy másik tagállamba történő áthelyezése nem jelentheti azt, hogy a származási tagállamnak le kell mondania a hivatkozott áthelyezést megelőzően az adóztatási joghatósága alá tartozó tőkegyeresség megadóztatásához való jogáról. E tekintetben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy valamely tagállam időbeli körülménnyel – úgymint az adóalanyok a rejtett értéknövekedés megjelenésének időszakában fennálló belföldi adóilletőségével – kiegészített területi adóztatás elvének megfelelően jogosult az említett értéknövekedés megadóztatására, az említett adóalany kivándorlásának időpontjában. Az ilyen intézkedés az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását, és igazolható tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzésével kapcsolatos indokokkal (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-²⁹i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Mindazonáltal a Bíróság kifejtette, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél csak akkor igazolhatja a nemzeti intézkedést, ha a jövedelem keletkezésének helye szerinti tagállam ténylegesen képtelen az említett jövedelem tekintetében adóztatási joghatóságát gyakorolni (2014. január 23-²³i DMC-²³ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 56. pont).

54 Márpedig az alapügyben a Panayi trusteeek azt állítják, hogy az érintett tőkegyeresség alapügy tárgyát képező trustok ügyvezetési központjának áthelyezésekor való azonnali adóztatásának hiánya sem akadályozta volna meg az Egyesült Királyságot abban, hogy megadóztassa a Panayi trustok vagyonából eredő tőkegyerességet, mivel a TCGA 87. cikke értelmében a külföldi illetőségű trusteeek által elért és belföldi illetőségű kedvezményezetteket tőkifizetés formájában megillető tőkegyeresség e kedvezményezetteknél megadóztatható.

55 Ahogy azt a főtanácsnok indítványának 50. pontjában megállapította, az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi – annyiban, amennyiben az a szóban forgó tagállam által megtartott adóztatási joghatósága teljes mértékben a trusteeek és a kedvezményezettek döntésétől függ –, nem tekinthető elegendőnek az e tagállam azon adóztatási joghatóságának megőrzéséhez, amely a területén keletkezett tőkegyerességet érinti.

56 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az olyan tagállami szabályozás, amely olyan helyzetben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, a trust vagyonából eredő rejtett tőkegyerességet a trust ügyvezetési központjának másik tagállamba való áthelyezése esetén adókötelessé teszi annak ellenére, hogy ezen első tagállam megtarthatja az e tőkegyerességet érintő esetleges adóztatási joghatóságot, alkalmas arra, hogy biztosítsa adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzését, amennyiben ezen első tagállam ezen áthelyezést követően elveszíti az e tőkegyerességet érintő adóztatási joghatóságát.

57 Ami végül a szóban forgó intézkedés arányosságát illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy megfelelő az arányosság elvének az, hogy a származási tagállam az adóztatási joghatósága gyakorlásának megőrzése érdekében megállapítja a területén akkor – a jelen esetben a trust ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezésekor – keletkezett rejtett értéknövekedés után esedékes adót, amikor az érintett társaságra vonatkozó adóztatási

joghatósága megszűnik (2011. november 29-ii National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 52. pont). Másrészt az olyan tagállami szabályozás, amely értelmében az ügyintézési központját másik tagállamba helyez? trust választhat ezen t?kenyereség összegének azonnali megfizetése, vagy pedig az említett adónak adott esetben az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerinti kamatokkal növelt halasztott megfizetése között, olyan intézkedésnek min?sül, amely a fizetend? adó azonnali beszedésénél kevésbé sérti a letelepedés szabadságát (lásd ebben az értelemben: 2015. május 21-ii Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Egyébiránt ezzel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy a halasztott beszedés nem vezethet oda, hogy a származási tagállam köteles legyen figyelembe venni az olyan esetleges értékcsökkenést, amely a trust ügyvezetési helyének másik tagállamba való áthelyezése után keletkezhet (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-ii National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 61. pont).

59 Márpedig a Bírósághoz benyújtott iratokból kit?nik, hogy az alapügy tárgyát képez? szabályozás kizárólag a szóban forgó adó azonnali beszedését írja el?. Következésképpen az ilyen szabályozás meghaladja a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztásának meg?rzésére irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket, és ezért a letelepedés szabadságának nem igazolható korlátozását képezi.

60 Ezen értékelést nem kérd?jelezheti meg az a tény, hogy az alapügy körülményei között a t?kenyereség az adó összegének megállapítását követ?en, de annak esedékességét megelőz?en keletkezett, mivel az alapügy tárgyát képez? szabályozás aránytalan jellege abból ered, hogy e szabályozás nem biztosítja az adózónak azt a lehet?séget, hogy a fizetend? adó beszedésének időpontját elhalassza.

61 A fenti megállapítások összességére tekintettel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyekben a trusteeakat a nemzeti jog személyek egységes és állandó testületének tekinti, megkülönböztetve azoktól a személyektől, akik időr?l időre trusteeek lehetnek – ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amelynek értelmében adóköteles a trust vagyonából ered? rejtett t?kenyereség, ha a trusteeek többsége adóügyi illet?ségét másik tagállamba helyezi át, és nem lehetséges az így fizetend? adó halasztott beszedése.

A költségekr?l

62 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyekben a trusteeakat a nemzeti jog személyek egységes és állandó testületének tekinti, megkülönböztetve azoktól a személyektől, akik időr?l időre trusteeek lehetnek – ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amelynek értelmében adóköteles a trust vagyonából ered? rejtett t?kenyereség, ha a trusteeek többsége adóügyi illet?ségét másik tagállamba helyezi át, és nem lehetséges az így fizetend? adó halasztott beszedése.

Alíráások

- * Az eljárás nyelve: angol.