

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2023. február 16.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – Társasági adó – EUMSZ 49., EUMSZ 63. és EUMSZ 64. cikk – Letelepítés szabadsága – A tőke szabad mozgása – Cégcsoporton belüli eszközátruházás – Valamely tagállamban adóilletéssel rendelkező olyan társaság, amelynek másik tagállamban adóilletéssel rendelkező anyavállalata és harmadik országban adóilletéssel rendelkező testvérvállalata van – A valamely tagállamban adóilletéssel rendelkező társaság szellemi tulajdonjogainak egy harmadik országban adóilletéssel rendelkező testvérvállalatára történő átruházása – A valamely tagállamban adóilletéssel rendelkező társaság által az egyik leányvállalata részvényeinek egy másik tagállamban adóilletéssel rendelkező anyavállalatára történő átruházása – Az átruházott eszközök piaci értékével megegyező ellenérték – Adómentesség vagy adóztatás a kedvezményezett társaság székhelyének államától függően”

A C-707/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2020. december 30-án érkezett, 2020. december 29-i határozatával terjesztett elő

a **Gallaher Limited**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (előadó) és M. Gavalec bírák,

előtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Gallaher Limited képviseletében I. Afzal barrister, P. Baker QC, S. Bond és E. Buxton solicitors,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében L. Baxter, F. Shibli és J. Simpson, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Baldry QC és B. Elliott barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében P.-J. Loewenthal és W. Roels, meghatalmazotti

minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2022. szeptember 8?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya a GL?lel azonos cégcsoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban adóillet?séggel nem rendelkező társaságokra történ? eszközátruházásra irányuló két olyan ügylet, amelyek után a GL?nek – az adó halasztott megfizetési lehet?sége nélkül – adófizetési kötelezettsége keletkezett.

Jogi háttér

A kilépési megállapodás

3 A Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királyságának az Európai Unióból és az Európai Atomenergia?közösségb?l való kilépésér?l szóló megállapodást (HL 2020. L 29., 7. o.; a továbbiakban: kilépési megállapodás) a 2020. január 30?i (EU) 2020/135 tanácsi határozat (HL 2020. L 29., 1. o.) hagyta jóvá.

4 A kilépési megállapodás preambuluma szerint az e megállapodásban megállapított rendelkezésekre is figyelemmel, az Unió jogának teljessége az említett megállapodás hatálybalépését?l kezdve már nem lesz alkalmazandó az Egyesült Királyságra.

5 A kilépési megállapodás 126. cikke átmeneti id?szakot ír el?, amely e megállapodás hatálybalépésének napján kezd?dik, és amely 2020. december 31?én ér véget, és amely alatt az uniós jog alkalmazandó az Egyesült Királyságra, amennyiben az említett megállapodás másként nem rendelkezik.

6 A kilépési megállapodás „Az Európai Unió Bírósága el?tt folyamatban lév? ügyek” cím? 86. cikkének (2) és (3) bekezdése a következ?ket írja el?:

„2. Az Európai Unió Bírósága továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy az átmeneti id?szak vége el?tt az Egyesült Királyság bíróságai által hozzá benyújtott kérelemre el?zetes döntést hozzon.

3. E fejezet alkalmazásában úgy kell tekinteni, hogy [...] az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet abban az id?pontban nyújtották be, amikor az eljárást megindító iratot a Bíróság [...] hivatala nyilvántartásba vette.”

7 A kilépési megállapodás 89. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az Európai Unió Bírósága által az átmeneti id?szak vége el?tt, valamint a 86. és 87. cikkben említett eljárások során az átmeneti id?szak vége után hozott ilyen ítéletek és végzések teljes egészében kötelező er?vel bírnak az Egyesült Királyságra nézve és az Egyesült Királyságban.”

8 A kilépési megállapodás 185. cikke alapján e megállapodás 2020. február 1?jén lépett

hatályba.

Az Egyesült Királyság joga

9 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 t?kenyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény, a továbbiakban: 1992. évi TCGA) 8. cikke értelmében az Egyesült Királyságban adóillet?séggel rendelkező társaság az adott üzleti évben elért összes nyeresége (ideértve a t?kenyereséget is) után társasági adó fizetésére köteles.

10 A 2009. évi CTA 5. cikkének (3) bekezdése értelmében az Egyesült Királyságban adóillet?séggel nem rendelkező társaság, amely az Egyesült Királyságban található állandó telephely útján ott kereskedelmi tevékenységet folytat, az e tevékenységb?l származó nyeresége után adó fizetésére köteles. Ezen túlmen?en az 1992. évi TCGA 10 B. cikk értelmében az ilyen társaság az eszközök átruházásából származó t?kenyereség után adó fizetésére köteles, amennyiben ezen eszközök az Egyesült Királyságban találhatóak, és azokat a kereskedelmi tevékenység vagy az állandó telephely céljaira használják. Ezen eszközök az 1992. évi TCGA 171. cikk (1 A) bekezdése értelmében „adóköteles eszközöknek” min?sülnek.

11 Az 1992. évi TCGA 17. és 18. cikke szerint úgy kell tekinteni, hogy az eszközök átruházása ezen eszközök piaci értékével megegyező ellenérték fejében valósul meg, amennyiben az eszközátruházást nem a szokásos verseny feltételeit?l eltér? feltételek mellett kötött megállapodás keretében teljesítik vagy kapcsolt személy javára végzik.

12 Az 1992. évi TCGA 170. cikke a következőképpen rendelkezik:

„E cikk – eltér? rendelkezés hiányában – a 171–181. cikk értelmezésére vonatkozik [...].

(2) Eltér? rendelkezés hiányában

[...]

(b) a lenti (3)–(6) bekezdést kell alkalmazni annak meghatározására, hogy a társaságok egy csoportot alkotnak?e, és ha igen, melyik a csoport f? társasága;

[...]

(d) a »csoport« és a »leányvállalat« fogalmát minden szükséges kiigazítással együtt kell értelmezni, amennyiben azok az Egyesült Királyságtól eltér? állam joga szerint alapított társaságra vonatkoznak.

(3) A lenti (4)–(6) bekezdésre is figyelemmel,

a) egy társaság (a továbbiakban és a 171–181. cikkben a »csoport f? társasága«), valamint annak valamennyi leányvállalata, amelyben 75%-os részesedése van, egy csoportot alkot, és ha e leányvállalatok bármelyike olyan leányvállalatokkal rendelkezik, amelyekben 75%-os részesedése van, a cégcsoportba tartoznak e leányvállalatok, valamint azoknak azon leányvállalatai, amelyekben 75%-os részesedésük van, és így tovább, azonban

(b) a csoport nem tartalmaz olyan társaságot (a csoport f? társaságán kívül), amely a csoport f? társaságának olyan leányvállalata, amelyben el?bbinek ténylegesen nincs 51%-os részesedése.

(4) Egy társaság nem lehet egy cégcsoport f? társasága, ha maga a társaság olyan

leányvállalat, amelyben egy másik társaság 75%-os részesedéssel rendelkezik.

[...]"

13 Az 1992. évi TCGA 171. cikke, valamint a 2009. évi CTA 775. és 776. cikke (a továbbiakban együttesen: csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok) elírja, hogy az Egyesült Királyságban társaságiadóalany csoporttagok közötti eszközátruházást adóügyi szempontból semlegesnek kell tekinteni.

14 Az 1992. évi TCGA 171. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben

(a) egy társaság (»A társaság«) egy másik társaságra (»B társaság«) valamely eszközt ruház át abban az időpontban, amikor a két társaság ugyanahhoz a csoporthoz tartozik, és

(b) a lenti (1A) bekezdés feltételei teljesülnek,

az A társaságot és a B társaságot a tőkenereséget terhelő társasági adó szempontjából úgy kell kezelni, mintha ezt az eszközt a B társaság szerezte volna meg olyan összegű díjazás ellenében, amely biztosítja, hogy az A társaság az átruházás során se nyereséget, se veszteséget ne érjen el.

(1A) A fenti (1) bekezdés b) pontjában említett feltételek a következők:

(a) az A társaság az átruházás időpontjában az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel, vagy az eszköz e társaság számára adóköteles eszköz közvetlenül ezen időpontot megelőzően, és

(b) az A társaság az átruházás időpontjában az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel, vagy az eszköz e társaság számára adóköteles eszköz közvetlenül ezen időpontot követően.

E célból valamely eszköz a társaság számára »adóköteles eszköz« egy adott időpontban abban az esetben, ha az eszközt e társaságnak ekkor át kellett volna ruháznia, a társaság által realizált minden tőkenereség adóköteles tőkejövedelemnek minősülne, és a 10B. cikk értelmében a társasági adó szempontjából adóköteles nyereségének részét képezné.

[...]"

15 A 2009. évi CTA 775. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Egy társaság (átruházó) immateriális eszközeinek más társaságra (átvevő) történő átruházása a jelen rész alkalmazásában adóügyi szempontból semleges, ha

(a) az átruházás időpontjában a két társaság ugyanahhoz a csoporthoz tartozik,

(b) a szóban forgó eszköz közvetlenül az átruházást megelőzően az átruházó számára adóköteles immateriális eszköznek minősül, és

(b) a szóban forgó eszköz közvetlenül az átruházást követően az átruházó számára adóköteles immateriális eszköznek minősül.

(2) Az adóügyi szempontból semleges átruházás e rész szempontjából felmerülő következményei tekintetében lásd a 776. cikket.

[...]"

16 A 2009. évi CTA 776. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) E cikk meghatározza a jelen rész céljából »adóügyi szempontból semleges« eszközátruházás következményeit.

(2) Az átruházást e célok érdekében úgy kell kezelni, hogy az nem foglalja magában:

(a) az eszköznek az átruházó általi értékesítését, vagy

(b) az eszköz átvevő általi beszerzését.

(3) Az átvevőt e célból úgy kell tekinteni, mint aki

(a) az eszközt mindenkor birtokolta, amikor az az átruházó tulajdonában volt, és

(b) mindazon gondosságot tanúsította az eszközzel kapcsolatban, amelyet az átadó is tanúsított.

(4) Így különösen

(a) az eszköz átruházónál felmerülő eredeti költségét úgy kell tekinteni, mint az átvevőnél felmerülő eredeti költséget, és

(b) az átruházó által a jelen rész értelmében adózási célból elszámolt valamennyi bevételt és kiadást úgy kell kezelni, mintha azokat az átvevő számolta volna el.

(5) Az eszköz költségére történő hivatkozások a (4) bekezdés a) pontjában az adózási célból elismert költségekre vonatkoznak.”

17 A 2009. évi CTA 764. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) E rész alkalmazásában ezt a fejezetet kell alkalmazni annak meghatározása érdekében, hogy a társaságok egy csoportot alkotnak-e, és ha igen, melyik a csoport fő társasága.

[...]”

18 A 2009. évi CTA 765. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az általános szabály szerint

(a) egy társaság (»A«) és valamennyi leányvállalata, amelyben 75%-os részesedéssel rendelkezik, egy csoportot alkot, és

(b) ha e leányvállalatok egyike leányvállalatokkal rendelkezik, amelyekben 75%-os részesedése van, a csoportba tartoznak utóbbiak is, valamint ezek leányvállalatai is, amelyekben 75%-os részesedésük van, és így tovább.

(2) A jelen fejezet és a 9. fejezet A-ra a csoport fő társaságaként hivatkozik.

(3) Az (1) és (2) bekezdésre e fejezet következő rendelkezései vonatkoznak.”

19 A 2009. évi CTA 767. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az általános szabály az, hogy valamely társaság (»A«) nem egy cégcsoport f? társasága, ha egy másik társaság (B«) leányvállalata, amelyben utóbbi 75%-os részesedéssel rendelkezik.

[...]

20 A Taxes Management Act 1970 (az adóigazgatásról szóló 1970. évi törvény; a továbbiakban: 1970. évi TMA) 59D. cikke el?írja:

„(1) A társasági adó egy elszámolási id?szakra vonatkozóan az adott id?szak végét?l számított kilenc hónapos id?szak lejártát követ? napon esedékes és fizetend?.

(2) Ha a fizetend? adót ekkor meghaladja a korábban kifizetett összes vonatkozó összeg (amint az a vonatkozó társaságiadó?bevallásból kit?nik), a többletet vissza kell téríteni.

[...]

21 Az 1970. évi TMA 87A. cikke értelmében a meg nem fizetett adót annak esedékessége napjától kamat terheli.

22 Az 1970. évi TMA 55. és 56. cikke értelmében, amennyiben a társaság adott bevallási id?szakra vonatkozó bevallását módosító adóhatósági határozattal szemben (ideértve a részleges lezáró határozatot is) keresetet nyújtanak be a First?tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (els?fokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a megállapított adóra az adóhatósággal való megállapodás alapján vagy a First?tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (els?fokú bíróság [adóügyi tanács]) benyújtott kérelemre fizetési halasztás adható, aminek következtében ezen adó csak az e bírósághoz benyújtott keresetr?l való döntés meghozatalakor válik esedékessé.

23 Az Egyesült Királyság és a Svájci Államszövetség között létrejött, a Gazdasági Együttm?ködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) jövedelem? és vagyonadóról szóló modellegetményén alapuló, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény 13. cikkének (5) bekezdése el?írja, hogy az eszközök átruházásából származó olyan t?kenyereség, mint amely az alapeljárásban érintett, csak azon a területen adóztatható, ahol az átruházó belföldi illet?ség?.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

24 A GL a Japan Tobacco Inc. vállalatcsoporthoz (a továbbiakban: JT?csoport) tartozik.

25 A JT?csoport világméret? csoport, amely világszerte 130 országban forgalmaz dohánytermékeket. A e csoport élén álló társaság t?zsdén jegyzett, Japánban adóillet?séggel rendelke? társaság.

26 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy Európában a JT?csoport élén álló társaság a hollandiai adóillet?ség? 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 rendelke? társaságon keresztül valósul meg.

27 2011?ben a GL dohányvédjegyekhez kapcsolódó szellemi tulajdonjogokat és kapcsolódó eszközöket ruházott át (a továbbiakban: 2011. évi átruházás) az egyik testvérvállalatra, a JTISA?ra, amelynek adóillet?sége Svájcban van (a továbbiakban: svájci társaság), és amely a holland társaság közvetlen leányvállalata. A GL által ezen átruházás ellenértékeként kapott vételárat a svájci társaság kifizette, amely ehhez a vételár összegének megfelelő vállalkozói kölcsönt kapott a holland társaságtól.

28 2014-ben a GL az egyik leányvállalatában, a Man-szigeten alapított társaságban fennálló teljes részesedését átruházta a holland társaságra (a továbbiakban: 2014. évi átruházás).

29 Az adóhatóság két részleges lezárásról szóló határozatot hozott a 2011. évi és a 2014. évi átruházásra vonatkozóan, amelyben megállapította a GL által az ezen átruházások során a releváns bevallási időszakokban elért adóköteles t?kenyereség és nyereség összegét. Mivel a szerz? felek nem az Egyesült Királyságban rendelkeztek adóillet?séggel, az eszközökhöz kapcsolódó t?kenyereséget azonnali adókötelezettség terhelte, tekintve, hogy egyetlen adójogi rendelkezés sem írja el? e kötelezettség elhalasztását vagy az adó részletekben való fizetését.

30 A GL két keresetet nyújtott be e két részleges lezárásról szóló határozattal szemben a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (els?fokú bíróság [adóügyi tanács]) el?tt.

31 E keresetek keretében a GL lényegében arra hivatkozott, hogy eltér? adójogi bánásmód áll fenn az alapügyben szóban forgó eszközátruházások és az Egyesült Királyságban székhellyel vagy állandó telephellyel rendelke? cégcsoporttagok között teljesített átruházások között, amelyek társasági adó alóli mentességben részesülnek. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kit?nik, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok el?írják, hogy valamely cégcsoport Egyesült Királyságban adóalany tagjai közötti eszközátruházást adóügyi szempontból semlegesnek kell tekinteni.

32 Egyrészt a 2011. évi átruházásra vonatkozó részleges lezárásról szóló határozattal szemben benyújtott keresetet (a továbbiakban: 2011. évi kereset) illet?en a GL el?ször is arra hivatkozott, hogy az a tény, hogy nem lehet elhalasztani az adótartozás megfizetését, a holland társaság letelepedési szabadsága korlátozásának min?sül. Másodszor, másodlagosan azt állította, hogy az a tény, hogy e fizetést nem lehet elhalasztani, a holland társaság és/vagy a GL szabad t?kemozgáshoz való jogának korlátozását eredményezi. Harmadszor a GL el?adta, hogy bár az Egyesült Királyság az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása alapján jogosult az elért t?kenyereség megadóztatására, aránytalan az adó azonnali, halasztott fizetés lehet?sége nélkül történ? megfizetésére irányuló kötelezettség.

33 Másrészt a 2014. évi átruházásra vonatkozó részleges lezárásról szóló határozattal szemben benyújtott keresetet (a továbbiakban: 2014. évi kereset) illet?en a GL el?ször is arra hivatkozott, hogy az a tény, hogy nem lehet elhalasztani az adótartozás megfizetését, a holland társaság letelepedési szabadsága korlátozásának min?sül. Másodszor a GL el?adta, hogy bár az Egyesült Királyság az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása alapján jogosult az elért t?kenyereség megadóztatására, aránytalan az adó azonnali, halasztott fizetés lehet?sége nélkül történ? megfizetésére irányuló kötelezettség.

34 A GL azzal az indokkal, hogy a 2011. és 2014. évi keresetet benyújtotta, a társasági adó megfizetését az érdemi döntés meghozataláig elhalasztotta, amit az 1970. évi TMA 55. cikke értelmében jogosan megtehetett.

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

36 E bíróság kimondta, hogy a 2014. évi átruházás tekintetében sérült az uniós jog, a 2011. évi tekintetében viszont nem. E bíróság így a 2014. évi keresetnek helyt adott, a 2011. évi keresetet azonban elutasította.

37 E tekintetben a 2011. évi keresettel kapcsolatban e bíróság különösen azt mondta ki, hogy a holland társaság letelepedési szabadságának korlátozása nem áll fenn. A t?ke szabad mozgásához való jog vonatkozásában e bíróság megállapította, hogy erre a jogra nem lehet hivatkozni, mivel az alapügyben szóban forgó jogszabályokat csak a közös irányítás alatt lév? társaságok által alkotott csoportok esetén kell alkalmazni.

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

39 A GL fellebbezést terjesztett a kérdést el?terjeszt? bíróság, az Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) elé a First?tier Tribunal (Tax Chamber) (els?fokú bíróság [adóügyi tanács]) azon határozatával szemben, amely elutasította a 2011. évi keresetet. Az adóhatóság a 2014. évi keresetnek helyt adó határozattal szemben fellebbezést nyújtott be ugyanezen bírósághoz.

40 A kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy az alapügyben az a kérdés merül fel, hogy a 2011. és 2014. évi átruházásoknak az adó halasztott megfizetési lehet?sége nélkül történ? megadóztatása összeegyeztethet??e az uniós joggal, közelebbbr?l a két átruházás tekintetében az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedési szabadsággal, a 2011. évi átruházás tekintetében pedig a t?ke EUMSZ 63. cikkben szabályozott szabad mozgásával. E bíróság ezenkívül arra a megfelel? korrekciós intézkedésre kérdez rá, amelyet abban az esetben kellene el?írni, ha az adókötelezettség adófizetési halasztás lehet?sége nélküli megállapítását az uniós joggal ellentétesnek kellene tekinteni.

41 E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? 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 illet?séggel rendelkező anyavállalat fel?l a svájci illet?ség? leányvállalat felé irányuló t?kemozgással összefüggésben, amennyiben az anyavállalat 100%?os részesedéssel rendelkezik mind a svájci illet?ség? leányvállalatban, mind az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkező leányvállalatban, amelyre az adót kivetették?

b) a 100%?os irányítás alatt álló, Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkező leányvállalat fel?l az ugyanazon, valamely uniós tagállamban illet?séggel rendelkező anyavállalat 100%?os irányítása alatt álló svájci illet?ség? leányvállalat felé irányuló t?kemozgással 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 illetésséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci illetésség (az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben mindkét társaság egy másik tagállamban illetésséggel 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 illetésséggel (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 illetésség leányvállalata, [a svájci társaság] felé irányuló tőkemozgások?
- c) Mivel az EUMSZ 64. cikk csak 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 ítélezési 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 lehetővé teszi a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására, vagy ennek érdekében mellőzzék e jogszabályok alkalmazását?
- b) Igeni válasz esetén: megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék, amely lehetővé teszi a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására mindaddig, amíg az eszközöket nem ruházzák át azon alcsoporton kívül, amelynek a másik tagállamban illetésséggel rendelkező társaság az anyavállalata («realizálás alapján való elhalasztás»), 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 fősabály 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 időpontoktól esedékessé válnak, amikor a felek közötti vitás kérdéseket véglegesen rendezik, sérti-e az uniós jogot, vagyis a részletfizetési határidőknek a jövőre kell-e szólniuk?"

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemről

42 A főtanácsnok indítványának ismertetését követően a GL a Bíróság Hivatalához 2022. szeptember 29-én elterjesztett beadványával kérte, hogy a Bíróság az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

43 E kérelem alátámasztására a GL lényegében arra hivatkozik, hogy a főtanácsnok félreértette az Egyesült Királyság jogának egyes vonatkozásait, valamint az alapügyben szereplő egyes tényeket, ami indokolja a tárgyalás megtartását.

44 E tekintetben előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 252. cikk második bekezdése szerint a főtanácsnok teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjeszt el azokban az ügyekben, amelyek esetében az Európai Unió Bíróságának alapokmánya szerint a főtanácsnok részvételére van szükség. A Bíróságot nem köti sem ez az indítvány, sem pedig a főtanácsnoknak az indítvány alapjául szolgáló indokolása (2022. szeptember 8-ai Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás] ítélet, C-98/21, EU:C:2022:645, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Arra is emlékeztetni kell, hogy sem az Európai Unió Bíróságának alapokmánya, sem pedig az eljárási szabályzat nem írja elő annak lehetőségét az érdekelt felek számára, hogy a főtanácsnok által ismertetett indítványra válaszként észrevételeket tegyenek. Következésképpen az, ha az érdekelt fél nem ért egyet a főtanácsnok indítványával, bármilyen kérdéseket is vizsgáljon a főtanácsnok az indítványban, önmagában nem indokolhatja a szóbeli szakasz újbóli megnyitását (2022. szeptember 8-ai Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás] ítélet, C-98/21, EU:C:2022:645, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Úgy tűnik, hogy a GL az érveivel a főtanácsnok indítványára próbál válaszolni, megkérdőjelezve annak egyes értékeléseit.

47 Kétségtelen, hogy az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve döntő jelentőségű új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek, illetve az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek nem vitattak meg.

48 Meg kell azonban állapítani, hogy a GL által hivatkozott állítólagos ténybeli és jogi hibák nem igazolják az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

49 Egyrészt a nemzeti jog állítólagos téves értelmezését illetően ki kell emelni, hogy a GL a 2007. március 13-ai Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161) téves értelmezésén alapuló értékelési hibára hivatkozik. Mindazonáltal az a körülmény, hogy a GL eltérően értelmezi ezt az ítéletet, nem minősülhet a nemzeti jogi háttér –

amelynek a f?tanácsnoki indítvány 7–14. pontjában szerepl? leírását e társaság nem kérd?jelezi meg – értékelése során elkövetett hibának.

50 Másrészt az alapügy egyes tényállási elemeinek állítólagos téves értelmezését illet?en elegend? megállapítani, hogy a f?tanácsnok indítványában szerepl? elemzés a kérdést el?terjeszt? bíróság által közölt és az ezen indítvány 15–30. pontjában bemutatott tényeken alapul.

51 A jelen ügyben a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követ?en így azon a véleményen van, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések megválaszolásához szükséges valamennyi információval rendelkezik.

52 Ebb?l az következik, hogy nem szükséges elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

A Bíróság hatáskörér?l

53 A 2020. február 1?jén hatályba lépett kilépési megállapodás 86. cikkéb?l az következik, hogy a Bíróság továbbra is hatáskörrel rendelkezik arra, hogy az Egyesült Királyság 2020. január 31?i kilépése ellenére el?zetes döntést hozzon az Egyesült Királyság bíróságainak a 2020. december 31?ig tartó átmeneti id?szak lejárta el?tt el?terjesztett kérelmeir?l. Ez a helyzet a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem esetében, amely 2020. december 30?án érkezett a Bírósághoz (lásd ebben az értelemben: 2021. június 3?i Tesco Stores ítélet, C?624/19, EU:C:2021:429, 17. pont). Ebb?l következik, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik a jelen ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések megválaszolására.

Az els? és a második kérdésr?l

54 Els? és második kérdésével, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, az el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy a hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely csak a vállalatcsoportokra alkalmazandó.

55 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy annak meghatározásához, hogy valamely nemzeti szabályozás az EUM?Szerz?dés által biztosított egyik vagy másik alapvet? szabadság körébe tartozik?e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7?i Veronsaajien oikudenvontayksikk? [A szerz?déssel létrehozott befektetési alapok adómentessége] ítélet, C?342/20, EU:C:2022:276, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 A Bíróság megállapította, hogy az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehet?vé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét. Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történ? részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a t?ke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2012. november 13?i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C?35/11, EU:C:2012:707, 91. és 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 Ezenkívül, amennyiben valamely nemzeti intézkedés a letelepedés szabadságához és a t?ke szabad mozgásához egyaránt kapcsolódik, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szóban forgó intézkedést f?szabály szerint e két alapvet? szabadságnak csupán az egyikére tekintettel kell megvizsgálni, ha bebizonyosodik, hogy az alapügy körülményei között az egyik

szabadság a másikkal képest teljesen másodlagos, és ahhoz kapcsolható (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 17-ii Glaxo Wellcome ítélet, C-182/08, EU:C:2009:559, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy amennyiben egy nemzeti szabályozás kizárólag a cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, döntően a letelepedés szabadságát érinti (2008. június 26-ii Burda ítélet, C-284/06, EU:C:2008:365, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 A jelen esetben az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályok az ugyanazon cégcsoporton belüli eszközátruházások adóügyi kezelésére vonatkoznak. Hasonlóképpen, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok kizárólag egy cégcsoporton belül végzett átruházásokra vonatkoznak, mivel a „cégcsoport” fogalmát az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályok úgy határozzák meg, hogy az egy társaságra, és annak olyan leányvállalataira vonatkozik, amelyekben előbbi 75%-os részesedéssel rendelkezik, valamint utóbbiak olyan leányvállalataira, amelyekben ezek szintén 75%-os részesedéssel rendelkeznek.

60 Ezenkívül, amint azt az Egyesült Királyság kormánya hangsúlyozza, úgy tűnik, hogy e szabályok alkalmazandók az anyavállalat és azon leányvállalatok (vagy unokavállalatok) közötti eszközátruházásra, amelyek felett az anyavállalat közvetlen (vagy közvetett) irányítást biztosító befolyást gyakorol, valamint az olyan leányvállalatok (vagy unokavállalatok) közötti eszközátruházásra, amelyeknek olyan közös anyavállalatuk van, amely felettük irányítást biztosító befolyást gyakorol. E két esetben úgy tűnik, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok az anyavállalatnak a leányvállalataiban fennálló részesedése miatt alkalmazandók, lehetővé téve az anyavállalat számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon leányvállalatai felett.

61 Még annak feltételezése esetén is, hogy az említett szabályok korlátozó hatást gyakorolnak a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és ezért nem indokolja azok EUMSZ 63. cikk szempontjából történő önálló vizsgálatát (lásd ebben az értelemben: 2007. július 18-ii Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Következésképpen az olyan nemzeti jogszabályok, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amelyek csak a vállalatcsoportokra alkalmazandók, döntően a letelepedési szabadságot biztosító EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartoznak, anélkül hogy azokat az EUMSZ 63. cikkben biztosított szabad tőke mozgásra tekintettel vizsgálni kellene.

63 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk semmiképpen nem alkalmazható olyan helyzetben, amely első szabály szerint az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik, amikor az érintett társaságok egyikének adóilletéke harmadik országban van, amely helyzet a 2011. évi átruházás keretében a svájci társaság esetében fennáll.

64 Ugyanis, mivel a harmadik országokban történő letelepedés szabadsága nem tartozik az EUM-szerződés hatálya alá, fontos elkerülni, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének értelmezése az ezen államokkal fennálló kapcsolatokat illetően lehetővé tegye az olyan gazdasági szereplők számára, akik nem tartoznak a letelepedés szabadságának területi hatálya alá, hogy e szabadságból előnyt kovácsoljanak (2016. november 24-ii SECIL-ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 Nem kell tehát kiegészít? jelleggel megvizsgálni az EUMSZ 63. cikk alkalmazhatóságát, amint az a második kérdés szövegében szerepel.

66 A fenti megfontolások összességére tekintettel az els? és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik a hatálya alá az olyan nemzeti szabályozás, amely csak a vállalatcsoportokra alkalmazandó.

A harmadik kérdés?

67 Harmadik kérdésével az el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely azonnali adókötelezettség alá vonja a valamely tagállamban adóillet?séggel rendelke? társaság által egy harmadik országban adóillet?séggel rendelke?, e tagállamban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató testvérvállalatra történ? eszközátruházást, abban az esetben, ha mindkét társaság egy másik tagállamban adóillet?séggel rendelke? közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, az említett anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozását jelenti az EUMSZ 49. cikk értelmében, olyan körülmények között, amikor az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az els? tagállamban rendelkezne adóillet?séggel, vagy ott állandó telephely útján folytatna tevékenységet.

68 Elöljáróban a f?tanácsnok indítványának 41. és 42. pontjában foglaltakhoz hasonlóan meg kell jegyezni, hogy egyrészt a harmadik kérdés kizárólag a 2011. évi átruházásnak megfelel? ügylettípusra, vagyis az Egyesült Királyságban adóalany társaság által egy harmadik országban, a jelen esetben Svájcban adóillet?séggel rendelke? társaságra történ? eszközátruházásra vonatkozik, amely társaság nem adóalany az Egyesült Királyságban.

69 Másrészt e kérdés arra a helyzetre vonatkozik, amelyben az anyavállalat, a jelen esetben a holland társaság, gyakorolta az EUMSZ 49. cikk szerinti szabadságát azáltal, hogy az Egyesült Királyságban leányvállalatot hozott létre, a jelen esetben a GL?t.

70 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Unió polgárai számára, az EUMSZ 54. cikknek megfelel?en magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek a létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2022. szeptember 22?i W [A külföldi állandó telephely végleges veszteségeinek levonhatósága], C?538/20, EU:C:2022:717, 14. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 A letelepedés szabadságának célja az, hogy a letelepedés tagállamában más tagállamok állampolgárai és az EUMSZ 54. cikkben említett társaságok számára biztosítsa a nemzeti bánásmódot, és a társaságokat illet?en megtilt minden, székhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetést (2022. október 6?i Contship Italia ítélet, C?433/21 és C?434/21, EU:C:2022:760, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 Márpedig, amint azt a f?tanácsnok az indítványának 45. pontjában megállapította, az olyan nemzeti jogszabályok, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, semmiképpen sem vezetnek az anyavállalat adóillet?sége alapján való eltér? bánásmóddhoz, mivel a valamely tagállamban székhellyel rendelke? anyavállalatnak az Egyesült Királyságban adóillet?séggel rendelke? leányvállalatát pontosan ugyanolyan módon kezelik, mint az Egyesült Királyságban székhellyel rendelke? anyavállalatnak az Egyesült Királyságban adóillet?séggel rendelke? leányvállalatát. A jelen ügyben úgy t?nik tehát, hogy a GL azonos adójogi bánásmódban részesült

volna, ha az anyavállalat, vagyis a holland társaság, az Egyesült Királyságban rendelkezett volna adóilletéssel.

73 Ebből következik, hogy az ilyen nemzeti szabályozás nem részesíti kevésbé kedvező bánásmódban a valamely tagállamban adóilletéssel rendelkező társaság leányvállalatát egy hasonló, az Egyesült Királyságban adóilletéssel rendelkező társaság leányvállalatához képest.

74 Következésképpen az ilyen jogszabályok nem eredményezik a letelepedés szabadságának az anyavállalat tekintetében történő korlátozását.

75 Ezt a következtetést nem cáfolják a GL által előterjesztett érvek. Ez utóbbi szerint az, hogy a GL, az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező, a holland társaság által megszerzett társaság, nem tudja az eszközeit adóügyi szempontból semlegesen az utóbbi leányvállalatára átruházni, kevésbé vonzóvá tette a GL-nek a holland társaság általi megszerzését, és alkalmas volt arra, hogy visszatartsa a részeseedszerzést.

76 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy a GL által hivatkozott azon ítélkezési gyakorlat, amely szerint fennáll a letelepedés szabadságának korlátozása, ha valamely intézkedés „a szabadság gyakorlását kevésbé vonzóvá” teszi, olyan esetekre terjed ki, amelyek különböznek az alapeljárásban szereplő helyzetektől, azaz azon helyzetektől, amelyekben a letelepedési szabadságát egy másik tagállamban gyakorolni kívánó társaság a hasonló, e szabadságot nem gyakorló társasághoz viszonyítva hátrányt szenved (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-én National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. és 37. pont).

77 Mindazonáltal a jelen ügyben a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok azonnali adókötelezettség alá vonják az Egyesült Királyságban adóilletéssel nem rendelkező anyavállalat Egyesült Királyságban adóilletéssel rendelkező leányvállalata által harmadik országba irányuló eszközáttruházását, és ugyanilyen adókötelezettséget írnak elő abban a hasonló helyzetben, amikor az Egyesült Királyságban adóilletéssel rendelkező anyavállalat Egyesült Királyságban adóilletéssel rendelkező leányvállalata harmadik országba irányuló eszközáttruházást végez.

78 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely azonnali adókötelezettség alá vonja a valamely tagállamban adóilletéssel rendelkező társaság által egy harmadik országban adóilletéssel rendelkező, e tagállamban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató testvérvállalatra történő eszközáttruházást, abban az esetben, ha mindkét társaság egy másik tagállamban adóilletéssel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, nem jelenti az említett anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozását az EUMSZ 49. cikk értelmében, olyan körülmények között, amikor az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az első tagállamban rendelkezne adóilletéssel, vagy ott állandó telephely útján folytatna tevékenységet.

A negyedik kérdésről

79 Mivel a negyedik kérdést másodlagosan terjesztették elő, vagyis kizárólag abban az esetben, ha a Bíróság az első és a második kérdésre igenlő választ ad az EUMSZ 63. cikk jelen ügyben való alkalmazhatóságát illetően, e kérdést nem kell megválaszolni.

Az ötödik kérdésről

80 Ötödik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49.

cikket úgy kell-e értelmezni, hogy a letelepedés szabadságához való jog olyan korlátozása, amely a belföldi és a határokon átnyúló, cégcsoporton belüli, ellenérték fejében történő eszközátruházások eltérő kezeléséből ered olyan nemzeti szabályozás alapján, amely a valamely tagállamban adóilletéssel rendelkező társaság által végrehajtott eszközátruházást azonnali adókötelezettség alá vonja, f?szabály szerint igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, anélkül hogy el kellene írni az adófizetés elhalasztásának lehetőségét e korlátozás arányosságának biztosítása érdekében, ha az érintett adóalany az eszközátruházás ellenértékeként olyan összeget kapott, amely megfelel az ezen eszközök teljes piaci értékének.

81 Előzetesen pontosítani kell, hogy e kérdésre a 2011. évi átruházás keretében nem kell válaszolni. Egyrészt a harmadik kérdésre adott válasz szerint az olyan jogszabályok, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, nem eredményezik a letelepedés szabadságának az anyavállalat tekintetében történő korlátozását. Másrészt a letelepedés szabadságának a GL tekintetében történő esetleges korlátozását illetően meg kell állapítani, hogy az Egyesült Királyságban adóalany társaság által egy Svájcban adóilletéssel rendelkező és az Egyesült Királyságban nem adóalany társaság részére történő eszközátruházás nem tartozik az EUMSZ 49. cikk hatálya alá, mivel a Svájci Államszövetség nem tagállam. Az EUMSZ Szerződés ugyanis nem terjeszti ki a letelepedés szabadságát harmadik országokra, és az EUMSZ 49. cikk hatálya nem terjed ki a tagállam valamely társaságának harmadik országban történő letelepedésére vonatkozó esetre (lásd ebben az értelemben: 2007. május 10-én A és B végzés, C-102/05, EU:C:2007:275, 29. pont).

82 Ami a 2014. évi átruházást illeti, amelynek keretében a GL egy leányvállalat részvényeit átruházta a holland társaságra, nem vitatott, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok eltérő adójogi bánásmódot eredményeznek az Egyesült Királyságban társaságiadóalany társaságok között aszerint, hogy a szóban forgó átruházás egy brit társaság vagy valamely tagállamban letelepedett társaság javára történik-e. Miközben semmiféle adókötelezettség nem keletkezik akkor, amikor egy ilyen társaság eszközöket ruház át a csoporthoz tartozó, Egyesült Királyságban adóalany társaságra, e szabályok nem írják elő ilyen előnyt, ha az átruházást – mint a 2014. évi átruházás során – a csoport egy másik tagállamban adóalany társasága javára teljesítették.

83 Ebből következik, hogy az ilyen szabályok korlátozzák a letelepedés szabadságát, amennyiben az Egyesült Királyságban adóalany társaságok számára kevésbé kedvező adójogi bánásmódot eredményeznek, ha cégcsoporton belüli eszközátruházásokat végeznek olyan társaságok részére, amelyek nem adóalanyok az Egyesült Királyságban, olyan társaságokhoz képest, amelyek adóalanyok az Egyesült Királyságban, és amelyek az Egyesült Királyságban adóalany társaságok részére végeznek csoporton belüli eszközátruházásokat.

84 Úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feltételezi, hogy az ilyen korlátozás igazolható közérdeken alapuló nyomós indokokkal, nevezetesen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével.

85 Az Egyesült Királyság kormánya szerint a Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzése f?szabály szerint igazolhatja a határokon átnyúló ügyletek és az ugyanazon adóztatási joghatóságon belül végrehajtott ügyletek közötti eltérő bánásmódot. E kormány úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedések ilyen célt követnek, arányosak, és nem haladják meg a céljuk eléréséhez szükséges mértéket.

86 Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére alapított igazolásnak akkor lehet

helyt adni, ha a szóban forgó szabályozás olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállam azon joghatóságának gyakorlását, hogy a területén végzett tevékenységeket megadóztassa (lásd ebben az értelemben: 2021. január 20?i Lexel ítélet, C?484/19, EU:C:2021:34, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 Mindazonáltal az alapügyben szóban forgó szabályozás és az azzal járó korlátozás nem haladhatja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2017. március 8?i Euro Park Service ítélet, C?14/16, EU:C:2017:177, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

88 Amint azt a f?tanácsnok az indítványának 62. pontjában megállapította, az egyedüli kérdés, amellyel kapcsolatban az alapeljárásban részt vev? felek nem értenek egyet, a szóban forgó adó azonnali, halasztás nélküli megfizetési kötelezettségének az említett céllal való arányosságára vonatkozik. Úgy t?nik ugyanis, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdése valójában annak következményére vonatkozik, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok a GL?t kizárják az adókedvezmény alól, nevezetesen arra a körülményre, hogy a fizetend? adó azonnal esedékessé válik.

89 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy mivel a tagállamoknak jogában áll megadóztatni azt a t?kenyereséget, 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 (lásd ebben az értelemben: 2015. május 21?i Verder LabTec ítélet, C?657/13, EU:C:2015:331, 45. pont). Ebb?l kit?nik, hogy ennél fogva a tagállam a nyereség adóztatásának biztosítása céljából adófizetési kötelezettséget állapíthat meg a rejtett t?kenyereségre.

90 Ugyanakkor a Bíróság aránytalannak min?sítette az olyan tagállami szabályozást, amely a valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése esetére az adóztatási joghatósága alatt keletkezett rejtett értéknövekedés után fizetend? adó azonnali beszedését írja el?, mivel léteznek olyan intézkedések, amelyek az ezen adó azonnali beszedéséhez képest kevésbé sértik a letelepedés szabadságát. E tekintetben a Bíróság azt állapította meg, hogy választási lehet?séget kell biztosítani az adóalany számára egyrészt ezen adó összegének azonnali megfizetése, másrészt pedig az említett adónak adott esetben az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerinti kamatokkal növelt halasztott megfizetése között (2015. április 16?i Bizottság kontra Németország ítélet, C?591/13, EU:C:2015:230, 67. pont).

91 Ebben az összefüggésben, amint azt a f?tanácsnok az indítványának 68. pontjában megállapította, két körülmény különösen releváns akkor, ha meg kell különböztetni a cégcsoporton belül az eszközök átruházója által realizált t?kenyereséget a rejtett t?kenyereségt?l, mégpedig egyrészt az a körülmény, hogy a t?kekivonás adóztatásának esetét likviditási probléma jellemzi, amellyel azon adózó szembesül, akinek az általa még nem realizált t?kenyereség után kell adót fizetnie, másrészt pedig az a körülmény, hogy az adóhatóságoknak azon id?szakban kell meggy?z?dniük a realizált t?kenyereség utáni adó megfizetésér?l, amikor az eszközök még az ? adóztatási joghatóságuk alatt vannak (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29?i National Grid Indus ítélet, C?371/10, EU:C:2011:785, 52. pont), és hogy az id? el?rehaladtával egyre n? a kockázata annak, hogy az adót nem fizetik be (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29?i National Grid Indus ítélet, C?371/10, EU:C:2011:785, 74. pont; 2015. május 21?i Verder LabTec ítélet, C?657/13, EU:C:2015:331, 50. pont).

92 Márpedig az eszközátruházásból származó t?kenyereség esetében az adóalany f?szabály szerint nem szembesül likviditási problémával, és a t?kenyereség?adót az ezen eszközátruházás bevételéb?l egyenlítheti ki. A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint magának az ötödik kérdésnek a szövegéb?l kit?nik, hogy a 2014. évi átruházást illet?en

nem vitatott, hogy a GL ennek fejében az említett átruházással érintett eszközök piaci értékének megfelelően értéket kapott. Következésképpen az a t?kenyereség, amely után a GL adófizetésre volt köteles, megfelelt a realizált t?kenyereségnek.

93 Így olyan körülmények között, amikor egyrészt a t?kenyereséget az adóztatandó tényállás időpontjában realizálták, másrészt az adóhatóságoknak biztosítaniuk kell, hogy az adó megfizetésre kerüljön az azon időszak alatt realizált t?kenyereség után, amikor az eszközök az adóztatási joghatóságuk alá esnek, és végül harmadrészt, az adófizetés elmaradásának kockázata az idő el?rehaladtával növekedhet, az azonnal behajtható adókötelezettség arányosnak t?nik azzal a célkit?zéssel, hogy meg?rizzék az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását, anélkül hogy az adófizet?nek fizetési halasztási lehet?séget kellene biztosítani.

94 A fenti megfontolások összességére tekintettel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy a letelepedés szabadságához való jog olyan korlátozása, amely a belföldi és a határokon átnyúló, cégcsoporton belüli, ellenérték fejében történ? eszközáttruházások eltér? kezeléséb?l ered olyan nemzeti szabályozás alapján, amely a valamely tagállamban adóillet?séggel rendelke? társaság által végrehajtott eszközáttruházást azonnali adókötelezettség alá vonja, f?szabály szerint igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása meg?rzésének szükségességével, anélkül hogy el? kellene írni az adófizetés elhalasztásának lehet?ségét e korlátozás arányosságának biztosítása érdekében, ha az érintett adóalany az eszközáttruházás ellenértékeként olyan összeget kapott, amely megfelel az ezen eszközök teljes piaci értékének.

A hatodik kérdésr?l

95 Az ötödik kérdésre adott válaszra tekintettel a hatodik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekr?l

96 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik a hatálya alá az olyan nemzeti szabályozás, amely csak a vállalatcsoportokra alkalmazandó.**
- 2) Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely azonnali adókötelezettség alá vonja a valamely tagállamban adóillet?séggel rendelke? társaság által egy harmadik országban adóillet?séggel rendelke?, e tagállamban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató testvérvállalatra történ? eszközáttruházást, abban az esetben, ha mindkét társaság egy másik tagállamban adóillet?séggel rendelke? közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, nem jelenti az említett anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozását az EUMSZ 49. cikk értelmében, olyan körülmények között, amikor az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az első tagállamban rendelkezne adóillet?séggel, vagy ott állandó telephely útján folytatna tevékenységet.**
- 3) Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy a letelepedés szabadságához való jog olyan korlátozása, amely a belföldi és a határokon átnyúló, cégcsoporton belüli, ellenérték fejében történ? eszközáttruházások eltér? kezeléséb?l ered olyan nemzeti szabályozás alapján, amely a valamely tagállamban adóillet?séggel rendelke? társaság által**

végrehajtott eszközátruházást azonnali adókötelezettség alá vonja, f?szabály szerint igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása meg?rzésének szükségességével, anélkül hogy el? kellene írni az adófizetés elhalasztásának lehetőségét e korlátozás arányosságának biztosítása érdekében, ha az érintett adóalany az eszközátruházás ellenértékeként olyan összeget kapott, amely megfelel az ezen eszközök teljes piaci értékének.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.