BREITHIÚNAS NA CÚIRTE (an Tríú Dlísheomra)

16 Feabhra 2023*

(Tarchur chun réamhrialú – Cánachas díreach – Cáin chorparáide – Airteagail 49, 63 agus 64 CFAE – Saoirse bunaíochta – Saorghluaiseacht caipitil – Diúscairt sócmhainní laistigh de ghrúpa cuideachtaí – Cuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críoch cánach i mBallstát a bhfuil a máthairchuideachta ina cónaí chun críoch cánach i mBallstát eile agus a bhfuil cónaí chun críoch cánach ar a chomhchuideachta i dtríú tír – Cearta maoine intleachtúla a aistriú ón gcuideachta a bhfuil a cónaí chun críoch cánach uirthi i mBallstát chuig a comhchuideachta a bhfuil a comhchónaí chun críoch cánach aici i dtríú tír – Diúscairt ag an gcuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críoch cánach i mBallstát de scaireanna ceann dá fochuideachtaí chuig a máthairchuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críoch cánach i mBallstát eile aici – Comaoin atá comhionann le luach margaidh na sócmhainní a aistríodh – Díolúine cánach nó cánachas ag brath ar staid cheanncheathrú na cuideachta tairbhí)

I gCás C-707/20,

IARRAIDH ar réamhrialú de bhun Airteagal 267 CFAE, ón Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Ard-Chúirt (Dlísheomra Cánach agus Chancery), an Ríocht Aontaithe], trí bhreith an 29 Nollaig 2020, a fuarthas ag an gCúirt Bhreithiúnais an 29 Nollaig 2020, sna himeachtaí

Gallaher Limited

v

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

Tugann AN CHÚIRT BHREITHIÚNAIS (an Tríú Dlísheomra),

agus í comhdhéanta mar seo a leanas: K. Jürimäe, Uachtarán Dlísheomra, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (Rapóirtéir) agus M. Gavalec, Breithiúna,

Abhcóide Ginearálta: A. Rantos,

Cláraitheoir: A. Calot Escobar,

ag féachaint don nós imeachta ó bhéal,

tar éis breithniú a dhéanamh ar na barúlacha a cuireadh isteach thar ceann iad seo a leanas:

– Gallaher Limited, ag I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond agus E. Buxton, solicitors,

* Teanga an cháis: an Béarla.

– Rialtas na Ríochta Aontaithe, ag L. Baxter agus F. Shibli agus ag J. Simpson, i gcáil Gníomhairí, le cúnamh ó R. Baldry, QC, agus B. Elliott, barrister,

– an Coimisiún Eorpach, ag P.-J. Loewenthal agus W. Roels, i gcáil Gníomhairí,

tar éis éisteacht leis an Tuairim ón Abhcóide Ginearálta ag éisteacht an 8 Meán Fómhair 2022

an Breithiúnas seo a leanas:

Breithiúnas

1 Baineann an iarraidh ar réamhrialú le léiriú ar Airteagail 49, 63 agus 64 CFAE.

2 Rinneadh an iarraidh seo i gcomhthéacs imeachtaí idir Gallaher Limited ("GL"), cuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críoch cánach sa Ríocht Aontaithe, agus na Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (an tÚdarás Cánach agus Custaim, an Ríocht Aontaithe) (an "t-Údarás Cánach") maidir le dliteanas GL i leith cánach, gan an ceart chun íocaíocht cánach a iarchur, maidir le dhá idirbheart a bhaineann le diúscairt sócmhainní le cuideachtaí nach bhfuil a gcónaitheacht chun críocha cánach acu sa Ríocht Aontaithe, ar cuid den ghrúpa céanna cuideachtaí le GL iad.

An dlí lena mbaineann

An Comhaontú um Tharraingt Siar

3 Tugadh i gcrích an Comhaontú maidir le Ríocht Aontaithe na Breataine Móire agus Thuaisceart Éireann a bheith ag tarraingt siar as an Aontas Eorpach agus as an gComhphobal Eorpach do Fhuinneamh Adamhach (IO 2020 L 29, lch. 7, an "Comhaontú um Tharraingt Siar") le Cinneadh (AE) 2020/135 ón gComhairle an 30 Eanáir 2020 (IO 2020 L29, lch. 1).

4 De réir an bhrollaigh a ghabhann leis an gComhaontú um Tharraingt Siar, scoirfidh dlí an Aontais ina iomláine, faoi réir na dtéarmaí atá leagtha amach sa Chomhaontú sin, de bheith infheidhme sa Ríocht Aontaithe ó dháta theacht i bhfeidhm an Chomhaontaithe sin.

5 Foráiltear leis an gComhaontú um Tharraingt Siar, ina Airteagal 126, d'idirthréimhse, a thosaíonn ar dháta theacht i bhfeidhm an Chomhaontaithe sin agus a chríochnaíonn an 31 Nollaig 2020, a mbeidh dlí an Aontais infheidhme maidir leis an Ríocht Aontaithe lena linn, ach amháin mar a fhoráiltear a mhalairt sa chomhaontú sin.

6 Foráiltear le hAirteagal 86 den Chomhaontú um Tharraingt Siar, dar teideal "Cásanna os comhair Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh atá ar feitheamh", i míreanna 2 agus 3:

"2. Leanfaidh Cúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh de dhlínse a bheith aici réamhrialuithe a thabhairt ar iarrataí ó chúirteanna agus ó bhinsí de chuid na Ríochta Aontaithe a rinneadh roimh dheireadh na hidirthréimhse.

3. Chun críocha na Caibidle seo, measfar [...] iarrataí ar réamhrialú a bheith déanta, an tráth a bheidh an doiciméad lena dtionscnaítear na himeachtaí cláraithe ag Clárlann na Cúirte Breithiúnais [...]"

7 Foráiltear le hAirteagal 89(1) den Comhaontú um Tharraingt Siar:

"Breithiúnais agus orduithe ó Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh a thugtar roimh dheireadh na hidirthréimhse, chomh maith leis na breithiúnais agus na horduithe sin a thugtar tar éis dheireadh na hidirthréimhse, sna himeachtaí dá dtagraítear in Airteagal 86 agus Airteagal 87, beidh brí cheangailteach acu ina n-iomláine maidir leis an Ríocht Aontaithe agus sa Ríocht Aontaithe."

8 Tháinig an Comhaontú um Tharraingt Siar i bhfeidhm an 1 Feabhra 2020, de bhun Airteagal 185 den Chomhaontú sin.

Dlí na Ríochta Aontaithe

9 Faoi Airteagail 2 agus 5 den Corporation Tax Act 2009 (Acht Cánach Corparáide 2009, "CTA 2009") agus Airteagal 8 den Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Acht um Chánachas ar Ghnóthachain Inmhuirearaithe 1992, "TCGA 1992"), tá cuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críocha cánach sa Ríocht Aontaithe faoi dhliteanas cánach corparáide ar a brabúis go léir (lena n-áirítear gnóthachain chaipitiúla) arna réadú le linn na tréimhse cuntasaíochta iomchuí.

10 De bhun Airteagal 5(3) de CTA 2009, ní mór cuideachta nach bhfuil cónaí uirthi chun críocha cánach sa Ríocht Aontaithe ach a sheolann gnó ansin trí bhuanbhunaíocht atá bunaithe sa Ríocht Aontaithe cáin a íoc ar na brabúis is inchurtha i leith na buanbhunaíochta sin. Ina theannta sin, faoi Airteagal 10B de TCGA 1992, tá cuideachta den sórt sin faoi réir cánach ar ghnóthachain chaipitiúla a thagann chun bheith dlite agus sócmhainní á ndiúscairt má tá na sócmhainní sin suite sa Ríocht Aontaithe agus má úsáidtear iad do riachtanais na gníomhaíochta tráchtála nó do riachtanais na buanbhunaíochta. Tá na sócmhainní seo cáilithe mar "sócmhainní inchánach" faoi Airteagal 171(1A) de TCGA 1992.

11 De réir Airteagail 17 agus 18 de TCGA 1992, meastar diúscairt sócmhainní a bheith déanta ar luach saothair atá comhionann le margadhluach na sócmhainní sin nuair nach ndéantar diúscairt den sórt sin faoi chomhaontú arna dhéanamh ar théarmaí seachas coinníollacha neamhthuilleamaí nó nuair a dhéantar é i bhfabhar duine gaolmhar.

12 Foráiltear le hAirteagal 170 de TCGA 1992:

"(1) Sa mhír seo, déantar míreanna171 go 181 a léiriú, mura sonraítear a mhalairt [...].

(2) Mura sonraítear a mhalairt,

[...]

(b) tá feidhm ag míreanna (3) go (6) thíos chun a chinneadh an bhfuil cuideachtaí ina ngrúpa agus, má tá, cé acu príomhchuideachta an ghrúpa;

[...]

d) ní mór na coincheapa “grúpa” agus “fochuideachta” a léiriú leis na hoiriúnuithe go léir is gá nuair a bhaineann siad le cuideachta atá corpraithe faoi dhlí Stáit seachas an Ríocht Aontaithe.

(3) Faoi réir mhíreanna (4) go (6) thíos,

(a) is grúpa iad cuideachta (“príomhchuideachta an ghrúpa” de réir Airteagail 171 go 181) agus a fochuideachtaí ar fad ar úinéireacht 75% di; má tá fochuideachtaí faoi úinéireacht 75% ag aon cheann de na fochuideachtaí sin, áirítear iad sin sa ghrúpa, chomh maith lena bhfochuideachtaí ar úinéireacht 75% díobh, agus etc, ach

(b) ní áirítear i ngrúpa aon chuideachta (seachaspríomhchuideachta an ghrúpa) nach fochuideachta éifeachtach í atá ar úinéireacht 51% ag an bpríomhghrúpa.

(4) Ní féidir le cuideachta a bheith ina príomhchuideachta ghrúpa más fochuideachta í í féin faoi úinéireacht 75% cuideachta eile.

[...]”

13 Foráiltear le hAirteagal 171 de TCGA 1992 agus Airteagail 775 agus 776 de CTA 2009 (le chéile, na “Rialacha um Aistriú Grúpa”) nach mór diúscairt sócmhainní, arna dhéanamh idir cuideachtaí i ngrúpa atá faoi réir cháin chorparáide na Ríocht Aontaithe, a bheith ar bhonn cánach-neodrach.

14 Foráiltear le hAirteagal 171 de TCGA 1992:

“(1) Nuair a:

(a) aistríonn cuideachta (“cuideachta A”) sócmhainn chuig cuideachta eile (“cuideachta B”) ar dháta a bhaineann an dá chuideachta leis an ngrúpa céanna agus

(b) comhlíontar coinníollacha mhír (1A) thíos,

déileáiltear le Cuideachta A agus Cuideachta B, chun críocha cánach corporáide ar ghnóthachain chaipitiúla, amhail is dá mbeadh an tsócmhainn sin faighte ag Cuideachta B mar chomaoin ar luach saothair i méid a chinntíonn nach ndéanann cuideachta A aon ghnóthachan nó caillteanas ar an diúscairt.

(1A) Is iad seo a leanas na coinníollacha dá dtagraítear i mír 1(b):

a) tá cuideachta A ina cónaí sa Ríocht Aontaithe ar dháta na diúscartha, nó is sócmhainn inchánach í an tsócmhainn don chuideachta sin díreach roimh an dáta sin, agus

(b) tá cuideachta B ina cónaí sa Ríocht Aontaithe ar dháta na diúscartha, nó is sócmhainn inchánach í an tsócmhainn don chuideachta sin díreach i ndiaidh an dáta sin.

Chun na críche sin, is “sócmhainn inchánach” í sócmhainn do chuideachta ar dháta áirithe nuair a bheadh, dá mbeadh an tsócmhainn le diúscairt ag an gcuideachta sin ar an dáta sin, aon ghnóthachan arna réadú ag an gcuideachta ina ghnóthachan inchánach agus ina cuid, faoi Airteagal 10B, dá brabús inchánach chun críocha cánach corparáide.

[...]”

15 Foráiltear mar a leanas le hAirteagal 775 de CTA 2009:

"(1) Tá aistriú sócmhainne doláimhsithe ó chuideachta amháin (an "[t-]aistritheoir") go cuideachta eile (an "[t-]aistrí") neodrach ó thaobh cánach chun críocha na Coda seo más rud é

a) ar dháta an aistrithe, go mbaineann an dá chuideachta leis an ngrúpa céanna,

(b) díreach roimh an aistriú, gur sócmhainn doláimhsithe inchánach an tsócmhainn atá i gceist don aistreoir, agus

(c) díreach tar éis an aistrithe, gur sócmhainn doláimhsithe inchánach an tsócmhainn atá i gceist don aistrí.

(2) Le haghaidh iarmhairtí aistrithe atá neodrach ó thaobh cánach chun críocha na Coda seo, féach Airteagal 776.

[...]"

16 Foráiltear le hAirteagal 776 de CTA 2009:

"(1) Leagtar amach leis an Airteagal seo na hiarmhairtí a bhaineann le haistriú sócmhainne atá "neodrach ó thaobh cánach" chun críocha na Coda seo.

(2) Déileáiltear leis an aistriú chun na gcríoch seo mar rud nach mbaineann

(a) le réadú na sócmhainne ag an aistreoir, nó

(b) leis an tsócmhainn a fháil ag an aistrí.

(3) Caitear leis an aistrí chun na gcríoch sin

(a) sa chaoi go raibh sé i seilbh na sócmhainne i gcónaí agus í faoi úinéireacht an aistreora, agus

(b) sa chaoi go ndearna sé gach dícheall cuí maidir leis an tsócmhainn atá curtha i gcrích ag an aistreoir.

(4) Go sonrach,

(a) déileálfar le costas bunaidh na sócmhainne atá i lámha an aistreora mar bhunchostas na sócmhainne atá i lámha an aistrí, agus

(b) déileálfar le gach creidmheas agus dochar i leith na sócmhainne a bheidh curtha i gcuntas chun críocha cánach ag an aistreoir faoin gCuid seo amhail is dá mba rud é gur chuir an t-aistrí i gcuntas iad.

(5) Tagraíonn tagairtí do chostas na sócmhainne i mír (4)(a) do chostas aitheanta chun críocha cánach."

17 Foráiltear mar a leanas le hAirteagal 764 de CTA 2009:

"(1) Tá feidhm ag an gCaibidil seo chun críocha na Coda seo chun a chinneadh an bhfuil cuideachtaí ina ngrúpa agus, má tá, cé acu príomhchuideachta an ghrúpa.

[...]"

18 Foráiltear mar a leanas le hAirteagal 765 de CTA 2009:

"(1) Is é an riail ghinearálta ná

(a) gur grúpa iad Cuideachta ("A") agus gach fochuideachta faoi úinéireacht 75% di, agus

(b) má tá fochuideachtaí faoi úinéireacht 75% ag aon cheann de na fochuideachtaí sin, áirítear sa ghrúpa iad, chomh maith lena bhfochuideachtaí faoi úinéireacht 75%, agus srl.

(2) Tagraítear do A sa chaibidil seo agus i gcaibidil 9 mar phríomhchuideachta an ghrúpa.

(3) Tá míreanna (1) agus (2) faoi réir na bhforálacha seo a leanas den chaibidil seo."

19 Foráiltear le hAirteagal 767 de CTA 2009:

"(1) Is é an riail ghinearálta nach bhfuil cuideachta ("A") ina príomhchuideachta de chuid grúpa más fochuideachta 75% í féin de chuid cuideachta eile ("B").

[...]"

20 Foráiltear le hAirteagal 59D den Taxes Management Act 1970 (Acht um Bainistiú Cánacha 1970, "TMA 1970") mar seo a leanas:

"(1) Tá cáin chorparáide a bhaineann le bliain chuntasaíochta dlite agus iníoctha ar an lá tar éis dul in éag do thréimhse naoi mí ó dheireadh na bliana sin.

(2) Má sháraítear an cháin iníoctha ansin faoi iomlán na suimeanna ábhartha uile a íocadh roimhe sin (mar a léirítear sa tuairisceán cánach corparáide ábhartha), aisíoctar an barrachas.

[...]"

21 Faoi Airteagal 87A de TMA 1970, tá feidhm ag ús ar cháin neamhíoctha ón dáta a thiocfaidh sé chun bheith dlite.

22 De réir Airteagail 55 agus 56 de TMA 1970, i gcás ina bhfuil achomharc déanta sa First-tier Tribunal (Tax Chamber) [an Binse Céadchéime (an Dlísheomra Cánach), an Ríocht Aontaithe] ar chinneadh na n-údarás cánach (lena n-áirítear fógra faoi dhúnadh páirteach) ag modhnú dearbhú cuideachta do thréimhse chuntasaíochta ar leith, féadfar íocaíocht na cánach seasta a chur siar trí chomhaontú leis na húdaráis chánach nó ar iarratas chuig an mBinse Céadchéime (an Dlísheomra Cánach) ionas nach mbeidh an cháin seo iníoctha ach amháin nuair a bheidh cinneadh déanta ar an achomharc a tugadh os comhair na cúirte sin.

23 Foráiltear le hAirteagal 13(5), den Choinbhinsiún idir an Ríocht Aontaithe agus Cónaidhm na hEilvéise chun cánachas dúbailte a sheachaint, arna spreagadh ag Samhailchoinbhinsiún Cánach na hEagraíochta um Chomhar agus Fhorbairt Eacnamaíochta (ECFE) maidir le cánacha ar ioncam agus ar chaipiteal, go ndéanfar gnóthachain chaipitiúla, nach mbeidh gnóthachain chaipitiúla a eascraíonn as aistriú sócmhainní, amhail na cinn a bhaineann leis na himeachtaí atá i gceist sna príomhimeachtaí, inchánach ach amháin sa chríoch ina bhfuil cónaí ar an aistreoir.

Na príomhimeachtaí agus na ceisteanna arna dtarchur chun réamhrialú

24 Baineann GL leis an ngrúpa cuideachtaí Japan Tobacco Inc. (“Grúpa JT”).

25 Is grúpa idirnáisiúnta é an Grúpa JT a dháileann táirgí tobac i 130 tír ar fud an domhain. Is cuideachta liostaithe í an chuideachta atá ag ceann an ghrúpa sin a bhfuil cónaí chun críocha cánach uirthi sa tSeapáin.

26 Is léir ón ordú tagartha gurb í an chuideachta atá ag ceann ghrúpa JT don Eoraip ná JTIH, cuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críocha cánach san Ísiltír (“an chuideachta Ísiltíreach”) agus atá ina máthairchuideachta ag GL, an caidreamh idir an chuideachta Ollannach agus GL á bhunú trí cheithre chuideachta eile, iad uile bunaithe sa Ríocht Aontaithe.

27 Le linn 2011, d’aistrigh GL chuig comhchuideachta, JTISA, a bhfuil a áit chónaithe chun críocha cánach san Eilvéis (“cuideachta na hEilvéise”) agus atá ina fochuideachta dhíreach de chuid na cuideachta Ísiltírí, cearta maoine intleachtúla a bhaineann le brandaí tobac chomh maith le sócmhainní gaolmhara (“diúscairt 2011”). D’íoc cuideachta na hEilvéise an luach saothair a fuair GL mar mhalairt ar an diúscairt seo, a thug, chun na críche sin, iasachtaí idir chuideachtaí ón gcuideachta Ísiltíreach ar mhéid a chomhfhreagraíonn don luach saothair sin.

28 I rith 2014, dhíol GL an scairchaipiteal go léir a bhí aige i gceann dá fhochuideachtaí, cuideachta atá corpraithe ar Oileán Mhanann, leis an gcuideachta Ísiltíreach (“diúscairt 2014”).

29 Ghlac na húdaráis chánach dhá fhógra um dhúnadh páirteach maidir le diúscairt 2011 agus diúscairt 2014 faoi seach, ag cinneadh méid na ngnóthachan caipitiúil agus na mbrabús inchánach atá réadaithe ag GL i gcomhthéacs na ndiúscairtí sin le linn na dtréimhsí cuntais ábhartha. Toisc nach raibh na haistritheoirí ina gcónaí chun críocha cánach sa Ríocht Aontaithe, bhí an gnóthachan caipitiúil ar na sócmhainní faoi réir dliteanas cánach láithreach, toisc nach bhforáiltear le haon fhoráil sa dlí náisiúnta cánach d’iarchur an dliteanais seo nó d’íocaíocht cánach i dtráthchodanna.

30 Thug GL dhá achomharc i gcoinne an dá fhógra um fhoirceannadh pháirtigh sin os comhair an First-tier Tribunal (Tax Chamber) [an Binse Céadchéime (an Dlísheomra Cánach)].

31 I gcomhthéacs na n-achomharc sin, d’éiligh GL, go bunúsach, go raibh difríocht sa láimhseáil chánach idir na diúscairtí sócmhainní a bhí i gceist sna príomhimeachtaí agus na diúscairtí a rinneadh idir comhaltaí grúpa cuideachtaí a bhfuil cónaí orthu nó a mbuanbhunaíocht acu sa Ríocht Aontaithe, a bhaineann leas as díolúine ó cháin chorparáide. Is léir ón ordú tagartha go bhforáiltear leis na rialacha aistrithe grúpa nach mór diúscairt sócmhainní a dhéantar idir cuideachtaí i ngrúpa atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe a dhéanamh ar bhonn cánach-neodrach.

32 Ar thaobh amháin, maidir leis an gcaingean i gcoinne an fhógra um fhoirceannadh páirteach a bhaineann le diúscairt 2011 ("caingean 2011"), d'éiligh GL, ar an gcéad dul síos, gurbh ionann an neamhábaltacht íocaíocht an dliteanais chánach a chur siar agus srian ar shaoirse bhunaíochta na cuideachta Ísiltírí. Ar an dara dul síos, mar mhalairt air sin, d'áitigh sé gur cuireadh srian ar cheart na cuideachta Ísiltírí agus/nó GL chun saorghluaiseacht chaipitil mar thoradh ar an neamhábaltacht an íocaíocht sin a iarchur. Ar an tríú dul síos, d'áitigh GL, cé go raibh an Ríocht Aontaithe i dteideal gnóthachain chaipitiúla réadaithe cánach, ar bhonn dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais idir na Ballstáit, go raibh an oibleagáid cáin a íoc láithreach, gan rogha chun íocaíocht a chur siar, díréireach.

33 Ar an taobh eile, maidir leis an gcaingean i gcoinne an fhógra um fhoirceannadh páirteach a bhaineann le diúscairt 2014 ("caingean 2014"), d'éiligh GL, ar an gcéad dul síos, b'ionann an neamhábaltacht íocaíocht an dliteanais chánach a chur siar agus srian ar shaoirse bhunaíochta na cuideachta Ísiltírí. Ar an dara dul síos, d'áitigh GL, i bprionsabal, cé go raibh an Ríocht Aontaithe i dteideal gnóthachain chaipitiúla réadaithe cánach, ar bhonn dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais idir na Ballstáit, go raibh an oibleagáid cáin a íoc láithreach, gan rogha chun íocaíocht a chur siar, díréireach.

34 Ar an bhforas gur thaisc sé achomhairc 2011 agus 2014, chuir GL íocaíocht cánach corparáide siar go dtí go ndearnadh cinneadh ar na tuillteanais, mar a bhí sé i dteideal a dhéanamh, faoi alt 55 de TMA 1970.

35 Chinn an Binse Céadchéime (an Dlísheomra Cánach) go raibh gach diúscairt sócmhainní ar chúiseanna gnó maithe, nach raibh aon cheann de na diúscairtí sin mar chuid de shocruithe a bhí go hiomlán bréige nach raibh ag teacht leis an réaltacht eacnamaíoch agus nach raibh imghabháil cánach mar phríomhchuspóir nó mar cheann de príomhchuspóirí na diúscartha sin.

36 Chinn an Binse sin gur sáraíodh dlí an Aontais maidir le diúscairt 2014, ach nár sáraíodh dlí an Aontais maidir le diúscairt 2011. Mar sin sheas sé le hachomharc 2014, ach dhiúltaigh sé achomharc 2011.

37 I ndáil leis sin, maidir le hachomharc 2011, chinn sé go háirithe nach raibh aon srian ar shaoirse bhunaíochta na cuideachta Ísiltírí. Maidir leis an gceart chun saorghluaiseachta caipitil, bhí sé den tuairim nach bhféadfaí an ceart sin a agairt, ós rud é nach raibh feidhm ag an reachtaíocht a bhí i gceist sna príomhimeachtaí ach amháin maidir le cásanna grúpaí comhdhéanta de chuideachtaí faoi rialú coiteann.

38 I gcomhthéacs achomharc 2014, rialaigh sé go háirithe go raibh srian ar shaoirse bhunaíochta na cuideachta Ísiltírí, go raibh an chuideachta sin inchomparáide go hoibiachtúil le cuideachta atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe agus go raibh an easpa ceart chun íocaíocht dliteanais cánach a iarchur díréireach.

39 Rinne GL achomharc in aghaidh chinneadh an Bhinse Chéadchéime (an Dlísheomra Cánach) ag díbh achomharc 2011 chuig an gcúirt atreoraithe, an Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [an Binse Uachtarach (an Dlísheomra Cánach agus Seansaireachta), an Ríocht Aontaithe]. Rinne na húdaráis chánach, as a gcuid féin, achomharc i gcoinne an chinnidh lenar deonaíodh achomharc 2014 os comhair an bhinse céanna sin.

40 Deir an chúirt a rinne an tarchur gurb í an cheist a ardaítear sna príomhimeachtaí ná an bhfuil, i gcomhthéacs diúscairtí 2011 agus 2014, an dliteanas cánach gan an rogha a bheith ann íocaíocht cánach a iarchur ag luí le dlí an Aontais, go sonrach, maidir leis an dá dhiúscairt sin, leis an tsaoirse bhunaíochta dá bhforáiltear in Airteagal 49 CFAE, agus, maidir le diúscairt 2011, le saorghluaiseacht chaipitil dá dtagraítear in Airteagal 63 CFAE. Ceistíonn an chúirt sin freisin faoin mbeart ceartaitheach cuí ar cheart foráil a dhéanamh dó i gcás go measfaí go mbeadh dliteanas cánach gan an rogha a bheith ann íocaíocht cánach a iarchur contrártha do dhlí an Aontais.

41 Sna himthosca sin, chinn an Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [an Binse Uachtarach (an Dlísheomra Cánach agus Seansaireachta)] bac a chur ar na himeachtaí agus na ceisteanna seo a leanas a tharchur chun na Cúirte Breithiúnais le haghaidh réamhrialú:

"1) An féidir Airteagal 63 CFAE a agairt i leith reachtaíochta náisiúnta amhail rialacha aistrithe grúpa, nach mbaineann ach le grúpaí cuideachtaí?

2) I gcás nach féidir Airteagal 63 CFAE a agairt ar bhealach níos ginearálta maidir le rialacha aistrithe grúpa, an féidir é a agairt mar sin féin:
   a) maidir le gluaiseachtaí caipitil arna ndéanamh ag máthairchuideachta a chónaíonn i mBallstát den Aontas chuig fochuideachta a bhfuil cónaí uirthi san Eilvéis, nuair a shealbhaíonn an mháthairchuideachta 100% de scaireanna na fochuideachta a chónaíonn san Eilvéis agus an fhochuideachta a chónaíonn sa Ríocht Aontaithe atá faoi réir an dliteanais chánach ábhartha?
   (b) maidir le gluaiseacht chaipitil arna déanamh ag fochuideachta 100% a bhfuil cónaí uirthi sa Ríocht Aontaithe chuig fochuideachta 100% a chónaíonn san Eilvéis ar leis an máthairchuideachta chéanna a chónaíonn i mBallstát den Aontas í, agus a fhios aici go bhfuil an dá chuideachta ina comhchuideachtaí agus nach bhfuil aon ghaolmhaireacht máthairchuideachta-fochuideachta eatarthu?

3) An ionann reachtaíocht ar nós na rialacha aistrithe grúpa, a chuireann faoi réir dliteanas cánach láithreach aistriú sócmhainní arna ndéanamh ag cuideachta a chónaíonn sa Ríocht Aontaithe chuig comhchuideachta a bhfuil cónaí uirthi san Eilvéis (agus nach ndéanann gnó sa Ríocht Aontaithe trí bhuanbhunaíocht) i gcás gur 100% ar lánúinéireacht an dá chuideachta sin de chuid máthairchuideachta chomhchoiteann a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát eile, sna himthosca ina ndéanfaí aistriú den sórt sin ar bhonn cánach-neodrach dá mba rud é go ndéanfaí an chomhchuideachta; go raibh an chuideachta ina gcónaí sa Ríocht Aontaithe freisin (nó go raibh gnó á seoladh aici ann trí bhuanbhunaíocht), agus srian ar shaoirse bhunaíochta na máthairchuideachta de réir bhrí Airteagal 49 CFAE nó, i gcás inarb infheidhme, srian ar shaorghluaiseacht chaipitil de réir bhrí Airteagal 63 CFAE?

4) I gcás inar féidir Airteagal 63 CFAE a agairt:
   a) an ionann aistriú na dtrádmharcanna agus na sócmhainní gaolmhara a rinne GL chuig [an chuideachta Eilvéiseach] mar mhalairt ar luach saothair a bheartaítear chun margadhluach na dtrádmharcanna sin a léiriú agus gluaiseacht chaipitil chun críocha Airteagal 63 CFAE?
   (b) an infheistíochtaí díreacha chun críocha Airteagal 64 CFAE iad na gluaiseachtaí caipitil a rinne [an chuideachta Ísiltíreach] i bhfabhar [na cuideachta Eilvéiseach], a fochuideachta san Eilvéis?

(c) an féidir feidhm a bheith ag Airteagal 64 CFAE, ós rud é nach mbaineann sé ach le cineálacha áirithe gluaiseachtaí caipitil, in imthosca inar féidir na gluaiseachtaí caipitil a cháiliú mar infheistíochtaí (dá dtagraítear san Airteagal i gceist) agus mar chineál eile gluaiseachta caipitil nach dtagraítear dóibh san Airteagal céanna?

5) Dá mba rud é go raibh srian ann, an raibh an srian sin, arbh é an comhthionscnamh é go raibh údar maith leis i bprionsabal ar chúiseanna sáraitheacha leasa ghinearálta (is é sin an gá atá le dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais a chaomhnú), riachtanach agus comhréireach de réir bhrí chásdlí na Cúirte Breithiúnais, go háirithe in imthosca ina bhfuil sé réadaithe ag an gcáiníocóir lena mbaineann, mar mhalairt ar dhiúscairt na sócmhainne atá i gceist, fáltais atá comhionann le luach margaidh iomlán na sócmhainne sin?

6) I gcás sárú ar an tsaoirse bunaíochta nó ar an tsaoirse gluaiseachta caipitil, nó fiú an dá shaoirse sin:
   a) an gceanglaítear le dlí an Aontais go ndéanfaí an dlí náisiúnta a léiriú nó a fhágáil gan a chur i bhfeidhm sa chaoi is go dtugtar rogha do GL íocaíocht cánach a iarchur?
   (b) más amhlaidh, an gceanglaítear le dlí an Aontais go ndéanfaí an dlí náisiúnta a léiriú nó go bhfágfar é chun feidhm a bheith aige sa chaoi is go dtugtar rogha do GL íocaíocht cánach a iarchur go dtí go ndiúscraítear sócmhainní lasmuigh den fhoghrúpa arb é an chuideachta atá ina cónaí sa Bhallstát eile é an mháthairchuideachta (“ar bhonn réadaithe”), nó rogha íocaíochta cánach trí thráthchodanna (“ar bhonn tráthchoda”) ar nós gur beart ceartaitheach comhréireach é?
   (c) i gcás, i bprionsabal, gur beart ceartaitheach comhréireach an rogha cáin a íoc ina tráthchodanna:
      (i) [an amhlaidh an cás] más rud é go raibh an rogha seo ar áireamh sa dlí náisiúnta ar dháta na diúscartha sócmhainne nó má tá sé ag luí le dlí an Aontais go ndeonófaí rogha den sórt sin faoi beart ceartaitheach iar-aimseartha (is é sin le rá go ndeonaíonn an chúirt a rinne an tarchur an rogha sin *a posteriori* trí léiriú comhsheasmhach a dhéanamh ar an reachtaíocht nó í a fhágáil gan cur i bhfeidhm)?
      ii) an gceanglaítear le dlí an Aontais ar chúirteanna náisiúnta beart ceartaitheach a dheonú a chuireann isteach chomh beag agus is féidir ar shaoirse dhlí an Aontais lena mbaineann nó an leor go ndeonóidh siad beart ceartaitheach a imíonn chomh beag agus is féidir ón dlí náisiúnta atá ann faoi láthair?
      iii) cén tréimhse íocaíochtaí tráthchoda atá riachtanach? Agus
      iv) an bhfuil beart ceartaitheach lena n-áirítear plean íocaíochta céimnithe faoina mbeidh íocaíochtaí dlite roimh an dáta a réitítear na díospóidí idir na páirtithe contrártha do dhlí an Aontais, nó i bhfocail eile, an gá go mbeadh dátaí dlite íocaíochta tráthchoda mar dhátaí amach anseo?”

An iarraidh chun an chuid ó bhéal den nós imeachta a athoscailt

42 Tar éis Tuairim an Abhcóide Ghinearálta a thabhairt, d’iarr WGL, trí dhoiciméad a taisceadh i gClárlann na Cúirte Breithiúnais an 29 Meán Fómhair 2022, go n-athosclófaí an chuid ó bhéal den nós imeachta, de bhun Airteagal 83 de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Breithiúnais.

43 Chun tacú leis an éileamh sin, áitíonn GL, go bunúsach, nár thuig an tAbhcóide Ginearálta gnéithe áirithe de dhlí na Ríochta Aontaithe agus fíricí áirithe na díospóide sna príomhimeachtaí, rud a thugann údar maith le héisteacht a reáchtáil.

44 Chuige sin, is ceart a choinneáil i gcuimhne go ndéanann an tAbhcóide Ginearálta, ag gníomhú dó le neamhchlaontacht agus neamhspleáchas iomlán, aighneachtaí réasúnaithe i gcúirt oscailte ar chásanna ina n-éilítear a rannpháirtíocht i gcomhréir le Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh. Níl an Chúirt Bhreithiúnais faoi cheangal ag Tuairim an Abhcóide Ghinearálta ná ag an réasúnaíocht ba bhun leis an Tuairim sin (breithiúnas an 8 Meán Fómhair 2022, *Finanzamt R (Laghdú CBL atá nasctha le ranníocaíocht scairshealbhóirí)*, C-98/21, EU:C:2022:645, mír 29 agus an cásdlí dá dtagraítear).

45 Is ceart a choinneáil i gcuimhne freisin nach bhforáiltear i Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh agus sna Rialacha Nós Imeachta go bhféadfadh páirtithe leasmhara barúlacha a thíolacadh mar fhreagairt ar Thuairim an Abhcóide Ghinearálta. Dá bhrí sin, ní féidir easaontas páirtí leasmhair le Tuairim an Abhcóide Ghinearálta, is cuma cad iad na ceisteanna a scrúdaíonn sé sa Tuairim, a bheith ina fhoras ann féin a thugann bonn cirt d'athoscailt an chuid ó bhéal den nós imeachta (breithiúnas an 8 Meán Fómhair 2022, *Finanzamt R (Laghdú CBL atá nasctha le ranníocaíocht scairshealbhóirí)*, C-98/21, EU:C:2022:645, mír 30 agus an cásdlí dá dtagraítear).

46 Lena argóintí, is cosúil go bhfuil GL ag iarraidh freagra a thabhairt ar Thuairim an Abhcóide Ghinearálta trí amhras a chaitheamh ar chuid den anailís a rinne sé.

47 Faoi Airteagal 83 dá Rialacha Nós Imeachta, féadfaidh an Chúirt Bhreithiúnais, tráth ar bith, tar éis di an tAbhcóide Ginearálta a éisteacht, a ordú go n-athosclófar an chuid ó bhéal den nós imeachta, go háirithe má mheasann sí nach bhfuil dóthain faisnéise os a comhair, nó i gcás, tar éis clabhsúr a chur leis an gcuid sin den nós imeachta, ina dtíolacfaidh páirtí fíoras nua a mbeidh a chineál ina thoisc chinntitheach ar bhreith na Cúirte Breithiúnais nó i gcás ina gcaithfear an cás a chinneadh ar bhonn argóint nár pléadh idir na páirtithe agus na daoine leasmhara dá dtagraítear in Airteagal 23 de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh.

48 Ní mór a thabhairt le tuiscint, áfach, nach dtugann na hearráidí fíorais agus dlí a líomhnaítear a bhfuil GL ag brath orthu údar maith le céim ó bhéal an nós imeachta a athoscailt.

49 Ar thaobh amháin, maidir leis an míthuiscint líomhnaithe ar an dlí náisiúnta, ba cheart a thabhairt faoi deara go ndéanann GL earráid mheasúnaithe a agairt bunaithe ar léirmhíniú earráideach ar bhreithiúnas an 13 Márta 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Ní féidir, áfach, go ndéanann GL léiriú difriúil ar an mbreithiúnas sin a bheith ina earráid mheasúnaithe ar an gcreat dlíthiúil náisiúnta, nach bhfuil an cur síos air i bpointí 7 go 14 de Thuairim an Abhcóide Ghinearálta faoi cheist ag an gCuideachta sin.

50 Ar an láimh eile, maidir leis an míthuiscint líomhnaithe ar fhíorais áirithe sna príomhimeachtaí, is leor a thabhairt faoi deara go bhfuil anailís an Abhcóide Ghinearálta ina Thuairim bunaithe ar na fíorais a chuir an chúirt a rinne an tarchur in iúl agus a chuirtear i láthair i bpointí 15 go 30 díobh den Tuairim sin.

51 Sa chás seo, measann an Chúirt Bhreithiúnais, tar éis di an tAbhcóide Ginearálta a éisteacht, go bhfuil an fhaisnéis go léir is gá aici chun freagra a thabhairt ar na ceisteanna a chuir an chúirt a rinne an tarchur.

52 Sna himthosca sin, níl aon chúis le hathoscailt an chuid ó bhéal den nós imeachta a ordú.

Na ceisteanna arna dtarchur chun réamhrialú

Dlínse na Cúirte Breithiúnais

53 Leanann sé ó Airteagal 86 den Chomhaontú um Tharraingt Siar, a tháinig i bhfeidhm an 1 Feabhra 2020, go bhfuil an Chúirt Bhreithiúnais fós inniúil, d'ainneoin an Ríocht Aontaithe a tharraingt siar ón Aontas an 31 Eanáir 2020, chun rialú a dhéanamh maidir le réamhrialú ar iarrataí ó chúirteanna na Ríochta Aontaithe, arna thíolacadh roimh dheireadh na hidirthréimhse a socraíodh an 31 Nollaig 2020. Is amhlaidh an cás maidir leis an iarratas reatha ar réamhrialú a fuarthas ag an gCúirt an 30 Nollaig 2020 (féach, chuige sin, breithiúnas an 3 Meitheamh 2021, *Tesco Stores*, C-624/19, EU:C:2021:429, mír 17). Mar sin tá dlínse ag an gCúirt Bhreithiúnais na ceisteanna a tarchuirtear le haghaidh réamhrialú sa chás seo a fhreagairt.

An chéad cheist agus an dara ceist

54 Trína chéad cheist agus an dara ceist, ar cheart a scrúdú le chéile, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur go bunúsach an gcaithfear Airteagal 63 CFAE a léiriú sa chaoi go dtagann reachtaíocht náisiúnta nach bhfuil feidhm aici ach maidir le grúpaí cuideachtaí faoina raon feidhme.

55 Ina thaobh seo, leanann sé ó chásdlí socair nach mór ábhar na reachtaíochta lena mbaineann a chur san áireamh, chun a chinneadh an dtagann an reachtaíocht náisiúnta faoi cheann amháin nó faoi cheann eile de na saoirsí bunúsacha a ráthaítear le Conradh FAE [féach, chuige sin, breithiúnas an 7 Aibreán 2022, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Díolúine cistí infheistíochta conarthacha)*, C-342/20, EU:C:2022:276, mír 35 agus an cásdlí dá dtagraítear].

56 Rialaigh an Chúirt Bhreithiúnais nach bhfuil feidhm ag reachtaíocht náisiúnta, laistigh de raon feidhme Airteagal 49 CFAE, ach amháin maidir le scaireanna a chumasaíonn tionchar áirithe a fheidhmiú ar chinntí cuideachta agus ar chinneadh ghníomhaíochtaí na cuideachta sin. Ar an láimh eile, ní mór forálacha náisiúnta a bhfuil feidhm acu maidir le scaireanna arna ndéanamh d'aon toisc infheistíocht airgeadais a dhéanamh gan intinn tionchar a imirt ar bhainistiú agus rialú an ghnóthais a scrúdú go heisiach maidir le saorghluaiseacht chaipitil (breithiúnas an 13 Samhain 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, míreanna 91 agus 92 agus an cásdlí dá dtagraítear).

57 Thairis sin, nuair a bhaineann beart náisiúnta leis an tsaoirse bunaíochta agus le saorghluaiseacht chaipitil, ní mór, de réir chásdlí socair na Cúirte Breithiúnais, scrúdú a dhéanamh ar an mbeart i dtrácht, i bprionsabal, ag féachaint d'aon cheann amháin den dá shaoirse sin má tharlaíonn sé, in imthosca an cháis sna príomhimeachtaí, go bhfuil ceann amháin acu go hiomlán tánaisteach don cheann eile agus gur féidir é a cheangal leis (féach, chuige sin, breithiúnas an 17 Meán Fómhair 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, mír 37 agus an cásdlí dá dtagraítear).

58 Ina theannta sin, is léir ó chásdlí na Cúirte Breithiúnais, a mhéid nach mbaineann an reachtaíocht náisiúnta ach le caidreamh laistigh de ghrúpa cuideachtaí, go mbíonn tionchar aici go príomha ar an tsaoirse bunaíochta (breithiúnas an 26 Meitheamh 2008, *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, mír 68 agus an cásdlí dá dtagraítear).

59 Sa chás seo, baineann an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí leis an láimhseáil chánach ar dhiúscairt sócmhainní laistigh den ghrúpa céanna cuideachtaí. Ar an gcuma chéanna, is léir ón ordú tagartha nach bhfuil feidhm ag na rialacha aistrithe grúpa ach amháin maidir le diúscairtí a

dhéantar laistigh de ghrúpa cuideachtaí, ós rud é go sainmhínítear an coincheap "grúpa cuideachtaí" sa reachtaíocht náisiúnta i gcúis sna príomhimeachtaí mar choincheap a thagraíonn do chuideachta agus dá fochuideachtaí faoi úinéireacht 75% chomh maith lena bhfochuideachtaí faoi úinéireacht 75%.

60 Ina theannta sin, mar a thugann Rialtas na Ríochta Aontaithe le fios, dealraíonn sé go bhfuil feidhm ag na rialacha sin maidir le diúscairtí sócmhainní idir máthairchuideachta agus na fochuideachtaí (nó fo-chuideachtaí na bhfochuideachtaí) a bhfuil tionchar cinnte díreach (nó indíreach) aige orthu, chomh maith le diúscairtí sócmhainní idir fochuideachtaí (nó fo-chuideachtaí na bhfochuideachtaí) a bhfuil máthairchuideachta chomhchoiteann aici a bhfuil tionchar cinnte aici orthu. Sa dá chás sin, is cosúil go bhfuil feidhm ag na rialacha aistrithe grúpa mar sin mar gheall ar rannpháirtíocht na máthairchuideachta i gcaipiteal a fochuideachtaí, rud a ligeann di tionchar áirithe a imirt ar a fochuideachtaí.

61 Ag glacadh leis go bhfuil éifeachtaí sriantacha ag na rialacha sin ar shaorghluaiseacht chaipitil, bheadh éifeachtaí den sórt sin ina n-iarmhairt dosheachanta ar chonstaic a d'fhéadfadh a bheith ann ar an tsaoirse bunaíochta agus ní thugann siad, dá bhrí sin, údar le scrúdú neamhspleách a dhéanamh orthu faoi Airteagal 63 CFAE (féach, chuige sin, breithiúnas an 18 Iúil 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, mír 24 agus an cásdlí dá dtagraítear).

62 Dá bhrí sin, tagann an reachtaíocht náisiúnta, amhail na rialacha aistrithe grúpa, nach bhfuil feidhm aici ach maidir le grúpaí cuideachtaí, go príomha faoi raon feidhme chur i bhfeidhm Airteagal 49 CFAE lena ráthaítear an tsaoirse bunaíochta, gan é a bheith riachtanach é a scrúdú i bhfianaise na saorghluaiseachta caipitil a ráthaítear le hAirteagal 63 CFAE.

63 Ina theannta sin, ba cheart a mheabhrú nach féidir feidhm a bheith le hAirteagal 63 CFAE, ar aon nós, i gcás a thiocfadh, i bprionsabal, faoi raon feidhme Airteagal 49 CFAE, i gcás ina bhfuil ceann de na cuideachtaí lena mbaineann bunaithe chun críocha cánach i dtríú tír, is é sin cás chuideachta na hEilvéise i gcomhthéacs dhiúscairt 2011.

64 Go deimhin, ós rud é nach leathnaíonn Conradh FAE an tsaoirse bunaíochta chuig tríú tíortha, tá sé tábhachtach cosc a chur ar léiriú Airteagal 63(1) CFAE, maidir leis an gcaidreamh leis na Stáit sin, ó ligean d'oibreoirí eacnamaíocha nach dtagann faoi theorainneacha raon feidhme críochach na saoirse bunaíochta leas a bhaint as (breithiúnas an 24 Samhain 2016, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, mír 42 agus an cásdlí dá dtagraítear).

65 Ní gá, dá bhrí sin, scrúdú a dhéanamh, ina theannta sin, ar infheidhmeacht Airteagal 63 CFAE mar a luaitear leis an dara ceist.

66 I bhfianaise na mbreithnithe go léir roimhe seo, ní mór an chéad cheist agus an dara ceist a fhreagairt sa chaoi nach mór Airteagal 63 CFAE a léiriú sa chaoi nach dtagann reachtaíocht náisiúnta nach bhfuil feidhm aici ach maidir le grúpaí cuideachtaí faoina raon feidhme.

An tríú ceist

67 Lena tríú ceist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur an gcaithfear Airteagal 49 CFAE a léiriú sa chaoi gur ionann reachtaíocht náisiúnta atá faoi réir dliteanas cánach láithreach diúscairt sócmhainní arna déanamh ag cuideachta a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát chun críoch cánach de chuid comhchuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críoch cánach i dtríú tír agus nach seolann gnó sa Bhallstát sin trí bhuanbhunaíocht, i gcás inar fochuideachtaí 100% an dá chuideachta sin

de chuid máthairchuideachta chomhchoiteann a bhfuil cónaí chun críoch cánach uirthi i mBallstát eile, agus srian ar shaoirse bhunaíochta na máthairchuideachta seo, de réir bhrí Airteagal 49 CFAE, i gcás go ndéanfaí diúscairt den sórt sin ar bhonn cánach-neodrach, dá mbeadh áit chónaithe chun críocha cánach ag an gcomhchuideachta freisin sa chéad Ballstát nó gnó a sheoladh aige ann trí bhuanbhunaíocht.

68 Mar réamhphointe, ba cheart a thabhairt faoi deara, tar éis sampla an Abhcóide Ghinearálta i bpointí 41 agus 42 dá Thuairim, ar thaobh amháin, nach mbaineann an tríú ceist ach leis an gcineál idirbheart a fhreagraíonn do dhiúscairt 2011, eadhon diúscairt sócmhainní ag cuideachta atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe chuig cuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críocha cánach i dtríú tír, sa chás seo san Eilvéis, agus nach bhfuil faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe.

69 Ar an taobh eile, baineann an cheist seo leis an gcás ina bhfuil máthairchuideachta, eadhon an chuideachta Ísiltíreach, tar éis a saoirse a fheidhmiú faoi Airteagal 49 CFAE trí fhochuideachta a bhunú sa Ríocht Aontaithe, eadhon GL.

70 De réir chásdlí socair na Cúirte Breithiúnais, áirítear leis an tsaoirse bhunaíochta, a aithnítear le hAirteagal 49 CFAE do náisiúnaigh an Aontais, de bhun Airteagal 54 CFAE, do chuideachtaí arna mbunú i gcomhréir le reachtaíocht Bhallstáit agus a bhfuil a n-oifig chláraithe, a riarachán lárnach nó a bpríomháit ghnó laistigh den Aontas Eorpach, an ceart chun a ngníomhaíocht a fheidhmiú i mBallstáit eile trí fhochuideachta, trí bhrainse nó trí ghníomhaireacht [féach, chuige sin, breithiúnas an 22 Meán Fómhair 2022, *W (Díolúine ionchasach ó caillteanais bhuana de bunachais neamhchónaitheach)*, C-538/20, EU:C:2022:717, mír 14 agus an cásdlí dá dtagraítear].

71 Is éard is aidhm leis an tsaoirse bunaíochta ná a áirithiú go gcaitear mar náisiúnaigh sa Stát óstach le náisiúnaigh Ballstáit eile agus le cuideachtaí dá dtagraítear in Airteagal 54 CFAE agus cuirtear cosc leis, a mhéid a bhaineann sé le cuideachtaí, ar aon idirdhealú bunaithe ar shuíomh na ceanncheathrún (breithiúnas an 6 Deireadh Fómhair 2022, *Contship Italia*, C-433/21 agus C-434/21, EU:C:2022:760, mír 34 agus an cásdlí dá dtagraítear).

72 Mar sin féin, mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara i mír 45 dá Thuairim, ní bhíonn aon difríocht i ndéileáil le reachtaíocht náisiúnta, amhail na rialacha aistrithe grúpa, ag brath ar áit chónaithe chun críocha cánach na máthairchuideachta, a mhéid a dhéileálann sí le fochuideachta chánach de chuid máthairchuideachta sa Ríocht Aontaithe a bhfuil a hoifig chláraithe aici i mBallstát ar an mbealach céanna le fochuideachta a bhfuil cónaí uirthi chun críocha cánach de chuid máthairchuideachta sa Ríocht Aontaithe a bhfuil a ceanncheathrú aici sa Ríocht Aontaithe. Sa chás seo, tá an chuma ar an scéal go bhfaigheadh GL an láimhseáil chánach chéanna dá mbeadh cónaí chun críocha cánach sa Ríocht Aontaithe ar an máthairchuideachta, is é sin an chuideachta Ísiltíreach.

73 Leanann sé as sin nach ndéileálann an reachtaíocht náisiúnta sin le fochuideachta de chuid cuideachta a bhfuil a cónaí chun críoch cánach i mBallstát ar bhealach nach raibh chomh fabhrach céanna ná fochuideachta inchomparáide de chuid cuideachta a bhfuil a cónaí chun críoch cánach sa Ríocht Aontaithe aici.

74 Dá réir sin, níl aon srian ar shaoirse bunaíochta na máthairchuideachta i gceist le reachtaíocht den sórt sin.

75 Ní féidir an chonclúid sin a chur ó bhail leis na hargóintí a chuir GL chun cinn. De réir GL, dá mba rud é nach bhféadfaí sócmhainní a aistriú ó GL, cuideachta a bhfuil cónaí uirthi sa Ríocht Aontaithe agus a fuair an chuideachta Ísiltíreach, chuig fochuideachta de chuid na cuideachta Ísiltírí ar bhonn cánach-neodrach, bheadh sé chomh tarraingteach sin éadáil GL ag an gcuideachta Ísiltíreach agus ba dhóigh go gcuirfeadh sé bac uirthi an éadáil sin a dhéanamh.

76 Ina thaobh sin, ba cheart a thabhairt faoi deara go gcumhdaítear leis an gcásdlí ar a mbraitheann GL, ar dá réir a bhfuil srian ar an tsaoirse bunaíochta nuair a fhágann beart "nach bhfuil feidhmiú na saoirse sin chomh tarraingteach céanna", cásanna atá éagsúil leis na cinn atá i gceist sna príomhimeachtaí, eadhon cásanna ina bhfuil cuideachta atá ag iarraidh a saoirse bunaíochta a fheidhmiú i mBallstát eile faoi mhíbhuntáiste i gcomparáid le cuideachta dá samhail nach bhfeidhmíonn an tsaoirse sin (féach, chuige sin, breithiúnas an 29 Samhain 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, míreanna 36 agus 37).

77 Sa chás seo, áfach, forchuirtear leis na rialacha aistrithe grúpa dliteanas cánach láithreach ar shócmhainní a dhiúscairt, arna gcur i gcrích ag fochuideachta a bhfuil cónaí uirthi sa Ríocht Aontaithe de chuid máthairchuideachta nach bhfuil cónaí uirthi chun críocha cánach sa Ríocht Aontaithe, chuig a tríú tír agus an dliteanas cánach céanna a fhorchur ar thríú tír i gcás inchomparáide maidir le diúscairt sócmhainní, arna déanamh ag fochuideachta a bhfuil cónaí chun críoch cánach uirthi sa Ríocht Aontaithe de chuid máthairchuideachta a bhfuil cónaí uirthi sa Ríocht Aontaithe sa Ríocht Aontaithe.

78 I bhfianaise na mbreithnithe go léir roimhe seo, ní mór an tríú ceist a fhreagairt sa chaoi nach ionann reachtaíocht náisiúnta atá faoi réir dliteanas cánach láithreach diúscairt sócmhainní arna déanamh ag cuideachta a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát ó thaobh cánach de chuid comhchuideachta a bhfuil cónaí uirthi ó thaobh cánach i dtríú tír agus nach seolann gnó sa Bhallstát sin trí bhuanbhunaíocht, i gcás inar fochuideachtaí 100% an dá chuideachta sin de chuid máthairchuideachta chomhchoiteann a bhfuil cónaí chun críoch cánach uirthi i mBallstát eile, agus srian ar shaoirse bunaíochta na máthairchuideachta seo, de réir bhrí Airteagal 49 CFAE, i gcás go ndéanfaí diúscairt den sórt sin ar bhonn cánach-neodrach, dá mbeadh áit chónaithe chun críocha cánach ag an gcomhchuideachta freisin sa chéad Ballstát nó gnó a sheoladh aige ann trí bhuanbhunaíocht.

An ceathrú ceist

79 Ós rud é go gcuirtear an ceathrú ceist mar mhalairt air sin, i gcás freagra dearfach ón gCúirt Bhreithiúnas ar an gcéad cheist agus ar an dara ceist maidir le hinfheidhmeacht Airteagal 63 CFAE sa chás seo, ní gá é a fhreagairt.

An cúigiú ceist

80 Leis an gcúigiú ceist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur an gá Airteagal 49 CFAE a léiriú sa chaoi go bhféadfaí údar a thabhairt do shrian ar an gceart chun saoirse bunaíochta de thoradh na difríochta sa láimhseáil idir diúscairtí náisiúnta agus trasteorann sócmhainní a dhéantar ar chomaoin laistigh de ghrúpa cuideachtaí faoin reachtaíocht náisiúnta atá faoi réir dliteanas cánach láithreach diúscairt sócmhainní arna déanamh ag a cuideachta a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát cánach, i bprionsabal, mar gheall ar an ngá atá le dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais idir na Ballstáit a chaomhnú, gan gá foráil a dhéanamh maidir leis an bhféidearthacht

íocaíocht na cánach a iarchur chuig comhréireacht an tsriain seo a ráthú, nuair a bheidh méid comhionann le margadhluach iomlán na sócmhainní sin faighte ag an gcáiníocóir lena mbaineann, mar mhalairt ar na sócmhainní a dhiúscairt.

81 Ag an tús, ba chóir a thabhairt faoi deara nach gá an cheist seo a fhreagairt i gcomhthéacs dhiúscairt 2011. Ar an gcéad dul síos, de réir an fhreagra a tugadh ar an tríú ceist, níl aon srian ar shaoirse bunaíochta na máthairchuideachta i gceist le reachtaíocht amhail na rialacha aistrithe grúpa. Ar an láimh eile, maidir le srian a d'fhéadfadh a bheith ar shaoirse bunaíochta ó thaobh GL de, ní mór a thabhairt faoi deara nach dtagann diúscairt cuideachta atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe sócmhainní chuig cuideachta a bhfuil cónaí cánach uirthi san Eilvéis agus nach bhfuil faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe faoi raon feidhme chur i bhfeidhm Airteagal 49 CFAE, ós rud é nach Ballstát í Cónaidhm na hEilvéise. Ní leathnaíonn Conradh FAE an tsaoirse bunaíochta chuig tríú tíortha agus ní shíneann raon feidhme Airteagal 49 CFAE chuig an gcás ina mbunófar cuideachta ó Bhallstát i dtríú tír (féach, chuige sin, breithiúnas an 10 Bealtaine 2007, *A agus B*, C-102/05, EU:C:2007:275, mír 29).

82 Maidir le diúscairt 2014, inar dhíol GL scaireanna de chuid fochuideachta le cuideachta na hÍsiltíre, tá sé de chomh-fhorais go bhfuil láimhseáil chánach éagsúil mar thoradh ar na rialacha aistrithe grúpa i measc cuideachtaí atá faoi réir na cánach ar chuideachtaí sa Ríocht Aontaithe a dhéanann diúscairtí sócmhainní laistigh de ghrúpa, ag brath ar cibé acu an chun leasa cuideachta Briotánach nó cuideachta atá bunaithe i mBallstát an diúscairt atá i gceist. Cé nach n-eascraíonn aon dliteanas cánach nuair a dhiúscraíonn cuideachta den sórt sin sócmhainní do ghrúpa cuideachta inchánach sa Ríocht Aontaithe, ní sholáthraíonn na rialacha sin sochar den sórt sin i gcás ina ndéantar an diúscairt, mar shampla faoi dhiúscairt 2014, i bhfabhar grúpchuideachta atá faoi réir cánach i mBallstát.

83 Tá sé mar thoradh air sin gurb ionann rialacha den sórt sin agus srian ar an tsaoirse bunaíochta a mhéid is go gcaithfí níos lú fabhar ó thaobh cánach leo do chuideachtaí atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe a dhéanann diúscairtí inghrúpa ar shócmhainní chuig cuideachtaí nach bhfuil faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe i gcomparáid le cuideachtaí atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe a dhéanann diúscairtí inghrúpa sócmhainní do chuideachtaí atá faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe.

84 Dealraíonn sé go nglacann an chúirt a rinne an tarchur leis go bhféadfadh údar a bheith le srian den sórt sin ar chúiseanna sáraitheacha ar mhaithe le leas ginearálta, eadhon an gá atá le dáileadh cothrom na cumhachta chun cáin a ghearradh idir na Ballstáit.

85 De réir Rialtas na Ríochta Aontaithe, tá sé aitheanta ag an gCúirt Bhreithiúnais go bhféadfadh dáileadh cothrom na cumhachta chun cáin a ghearradh idir na Ballstáit, i bprionsabal, údar a thabhairt do dhifríocht sa láimhseáil idir idirbhearta trasteorann agus idirbhearta a dhéantar laistigh den dlínse chánach chéanna. Measann an rialtas sin go saothraíonn na bearta náisiúnta atá i gceist sna príomhimeachtaí cuspóir den sórt sin, go bhfuil siad comhréireach agus nach dtéann siad thar a bhfuil riachtanach chun a gcuspóir a bhaint amach.

86 Mar a chinn an Chúirt Bhreithiúnas arís agus arís eile, féadfar glacadh leis an bhfírinniú atá bunaithe ar an ngá atá le dáileadh cothrom na cumhachta chun cáin a ghearradh idir na Ballstáit a chaomhnú i gcás ina bhfuil sé d'aidhm ag an gcóras i dtrácht cásanna a chosc ar dóigh dóibh dochar a dhéanamh do cheart Ballstáit a dhlínse cánach a fheidhmiú i ndáil le gníomhaíochtaí a dhéantar ar a chríoch (féach, chuige sin, breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, mír 59 agus an cásdlí dá dtagraítear).

87 Mar sin féin, ní fhéadfaidh na rialacha atá i gceist sna príomhimeachtaí agus an srian a ghabhann leo dul thar a bhfuil riachtanach chun an cuspóir sin a bhaint amach (féach, chuige sin, breithiúnas an 8 Márta 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, mír 63 agus an cásdlí dá dtagraítear).

88 Mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara i mír 62 dá Thuairim, baineann an t-aon cheist ar a n-aontaíonn na páirtithe sna príomhimeachtaí le cineál comhréireach, i ndáil leis an gcuspóir sin, íocaíocht láithreach na cánach atá i gceist, gan rogha chun íocaíocht a chur siar. Is cosúil go mbaineann an cheist a d'ardaigh an chúirt a rinne an tarchur, i ndáiríre, leis an iarmhairt a eascraíonn as eisiamh GL ó thairbhe na díolúine cánach leis na rialacha aistrithe grúpa, ar an bhfíric go bhfuil an méid cánach atá dlite iníoctha láithreach.

89 I ndáil leis sin, is léir ó chásdlí na Cúirte Breithiúnais go bhfuil sé do chumhacht ag na Ballstáit, atá i dteideal cáin a fháil ar na gnóthachain chaipitiúla a ghintear trí shócmhainní a dhiúscairt fad is a bhí na sócmhainní atá i gceist lonnaithe ar a gcríoch, foráil a dhéanamh maidir le teagmhas inchánach seachas réadú iarbhír na ngnóthachan caipitiúil sin, chun cánachas na sócmhainní sin a ráthú (féach, chuige sin, breithiúnas an 21 Bealtaine 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, mír 45). Dealraíonn sé go bhféadfaidh Ballstát, mar sin, gnóthachain chaipitiúla neamhréadaithe a chur faoi réir dhliteanas cánach chun cánachas na sócmhainní sin a ráthú.

90 Mar sin féin, meastar reachtaíocht Ballstáit lena bhforchuirtear aisghabháil láithreach na cánach a bhaineann le gnóthachain chaipitiúla neamhréadaithe arna nginiúint faoi chuimsiú a dhlínse cánach, tráth a n-aistrítear áit bainistíochta éifeachtach cuideachta lasmuigh dá chríoch, a bheith díréireach, toisc go bhfuil bearta ann nach bhfuil chomh sriantach don tsaoirse bunaíochta ná mar a dhéantar an cháin sin a bhailiú láithreach. Maidir leis sin, mheas an Chúirt Bhreithiúnas gur cheart rogha a thabhairt don duine inchánach idir, ar thaobh amháin, íoc láithreach na cánach seo agus, ar an taobh eile, íocaíocht iarchurtha mhéid na cánach sin, ag gabháil leis, i gcás inarb infheidhme, ús de réir na rialachán náisiúnta is infheidhme (breithiúnas an 16 Aibreán 2015, *an Coimisiún* v *an Ghearmáin*, C-591/13, EU:C:2015:230, mír 67).

91 Sa chomhthéacs sin, mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara i mír 68 dá Thuairim, maidir le hidirdhealú a dhéanamh idir gnóthachain chaipitiúla arna ndéanamh ag an aistreoir sócmhainní laistigh de ghrúpa cuideachtaí agus gnóthachain chaipitiúla neamhréadaithe, tá dhá chúinse thar a bheith ábhartha, eadhon, ar thaobh amháin, is iad na tréithe a bhaineann le cásanna cánach scoir ná an fhadhb sreafa airgid atá roimh an gcáiníocóir a mbíonn air cáin a íoc ar ghnóthachan caipitiúil nár thuig sé go fóill agus, ar an taobh eile, nach mór do na húdaráis chánach a áirithiú go n-íocfar cáin ar ghnóthachain chaipitiúla arna réadú le linn na tréimhse a raibh na sócmhainní ina ndlínse chánach (féach, chuige sin, breithiúnas an 29 Samhain 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, mír 52) agus go bhféadfadh méadú ar an riosca maidir le neamhíocaíocht cánach le himeacht ama (féach, chuige sin, breithiúnais an 29 Samhain 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, mír 74, agus an 21 Bealtaine 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, mír 50).

92 Mar sin féin, i gcás gnóthachan caipitiúil a réadaítear mar thoradh ar dhiúscairt sócmhainní, ní bhíonn an cáiníocóir, i bprionsabal, ag tabhairt aghaidh ar fhadhb sreafa airgid agus is féidir leis an gcáin ar ghnóthachain chaipitiúla a íoc le fáltais na sócmhainní díola sin. Sa chás sin, is léir ón ordú tagartha agus ón gcúigiú ceist, maidir le diúscairt 2014, gur comhthionscnamh é go bhfuair GL luach saothair a fhreagraíonn do luach margaidh na sócmhainní lena mbaineann an diúscairt sin mar chúiteamh air sin. Dá bhrí sin, bhí na gnóthachain chaipitiúla a raibh GL faoi réir cánach ina leith ag freagairt do na gnóthachain chaipitiúla arna réadú.

93 Mar sin, in imthosca ina bhfuil, ar thaobh amháin, na gnóthachain chaipitiúla arna réadú tráth an teagmhais inchánach, ar an taobh eile, ní mór do na húdaráis chánach a áirithiú go n-íocfar cáin ar ghnóthachain chaipitiúla arna réadú le linn na tréimhse a bhfuil na sócmhainní ina ndlínse chánach lena linn agus, ar deireadh, féadfaidh an riosca maidir le neamhíocaíocht cánach a mhéadú le himeacht ama, dealraíonn sé go bhfuil dliteanas cánach inghnóthaithe láithreach comhréireach leis an gcuspóir dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais idir na Ballstáit a chaomhnú, gan an deis an íocaíocht a iarchur a bheith deonaithe don cháiníocóir.

94 I bhfianaise na mbreithnithe go léir roimhe seo, ní mór an cúigiú ceist a fhreagairt sa chaoi go bhféadfaí údar a thabhairt do shrian ar an gceart chun saoirse bunaíochta de thoradh na difríochta sa láimhseáil idir diúscairtí náisiúnta agus trasteorann sócmhainní a dhéantar ar chomaoin laistigh de ghrúpa cuideachtaí faoin reachtaíocht náisiúnta atá faoi réir dliteanas cánach láithreach diúscairt sócmhainní arna déanamh ag a cuideachta a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát chun críoch cánach, i bprionsabal, mar gheall ar an ngá atá le dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais idir na Ballstáit a chaomhnú, gan gá foráil a dhéanamh maidir leis an bhféidearthacht íocaíocht na cánach a iarchur chuig comhréireacht an tsriain seo a ráthú, nuair a bheidh méid comhionann le margadhluach iomlán na sócmhainní sin faighte ag an gcáiníocóir lena mbaineann, mar mhalairt ar na sócmhainní a dhiúscairt.

An séú ceist

95 I bhfianaise an fhreagra a tugadh ar an gcúigiú ceist, ní gá an séú ceist a fhreagairt a thuilleadh.

Costais

96 Ós rud é, a mhéid a bhaineann leis na príomhpháirtithe sna príomhimeachtaí, go bhfuil na himeachtaí mar chéim sa chás os comhair na cúirte náisiúnta, baineann ceist na gcostas leis an gcúirt sin. Níl na costais a tabhaíodh trí bharúlacha a chur faoi bhráid na Cúirte Breithiúnais, seachas na páirtithe sin, inghnóthaithe.

Ar na forais sin, rialaíonn an Chúirt Bhreithiúnais (an Tríú Dlísheomra) mar seo a leanas:

1. **Maidir le hAirteagal 63 CFAE, ní mór léiriú a dhéanamh sa chaoi nach dtagann reachtaíocht náisiúnta nach bhfuil feidhm aici ach maidir le grúpaí cuideachtaí faoina raon feidhme.**

2. **Maidir le hAirteagal 49 CFAE, ní mór léiriú sa chaoi nach ionann reachtaíocht náisiúnta atá faoi réir dliteanas cánach láithreach diúscairtsócmhainní arna déanamh ag cuideachta a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát ó thaobh cánach de chuid comhchuideachta a bhfuil cónaí uirthi ó thaobh cánach i dtríú tír agus nach seolann gnó sa Bhallstát sin trí bhuanbhunaíocht, i gcás inar fochuideachtaí 100% an dá chuideachta sin de chuid máthairchuideachta chomhchoiteann a bhfuil cónaí cánach uirthi i mBallstát eile, agus srian ar shaoirse bunaíochta na máthairchuideachta seo, de réir bhrí Airteagal 49 CFAE, i gcás go ndéanfaí diúscairt den sórt sin ar bhonn cánach-neodrach, dá mbeadh áit chónaithe chun críocha cánach ag an gcomhchuideachta freisin sa chéad Ballstát nó gnó a sheoladh aige ann trí bhuanbhunaíocht.**

3. Maidir le hAirteagal 49 CFAE, ní mór léiriú sa chaoi go bhféadfaí údar a thabhairt do shrian ar an gceart chun saoirse bunaíochta de thoradh na difríochta sa láimhseáil idir diúscairtí náisiúnta agus trasteorann sócmhainní a dhéantar ar chomaoin laistigh de ghrúpa cuideachtaí faoin reachtaíocht náisiúnta atá faoi réir dliteanais cánach láithreach diúscairt sócmhainní arna déanamh ag a cuideachta a bhfuil cónaí uirthi i mBallstát cánach, i bprionsabal, mar gheall ar an ngá atá le dáileadh cothrom cumhachtaí cánachais idir na Ballstáit a chaomhnú, gan gá foráil a dhéanamh maidir leis an bhféidearthacht íocaíocht na cánach a iarchur chuig comhréireacht an tsriain seo a ráthú, nuair a bheidh méid comhionann le margadhluach iomlán na sócmhainní sin faighte ag an gcáiníocóir lena mbaineann, mar mhalairt ar na sócmhainní a dhiúscairt.

Sínithe