A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2023. február 16.*

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – Társasági adó – EUMSZ 49., EUMSZ 63. és EUMSZ 64. cikk – Letelepedés szabadsága – A tőke szabad mozgása – Cégcsoporton belüli eszközátruházás – Valamely tagállamban adóilletőséggel rendelkező olyan társaság, amelynek másik tagállamban adóilletőséggel rendelkező anyavállalata és harmadik országban adóilletőséggel rendelkező testvérvállalata van – A valamely tagállamban adóilletőséggel rendelkező társaság szellemi tulajdonjogainak egy harmadik országban adóilletőséggel rendelkező testvérvállalatára történő átruházása – A valamely tagállamban adóilletőséggel rendelkező társaság által az egyik leányvállalata részvényeinek egy másik tagállamban adóilletőséggel 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,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

* Az eljárás nyelve: angol.

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, segítőik: R. Baldry QC és B. Elliott barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében P.-J. Loewenthal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. szeptember 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49., EUMSZ 63. és EUMSZ 64. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Gallaher Limited (a továbbiakban: GL) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (adó- és vámhatóság, Egyesült Királyság; a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya a GL-lel azonos cégcsoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban adóilletőséggel nem rendelkező társaságokra történő eszközátruházásra irányuló két olyan ügylet, amelyek után a GL-nek – az adó halasztott megfizetési lehetősége nélkül – adófizetési kötelezettsége keletkezett.

Jogi háttér

A kilépési megállapodás

3 A Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Unióból és az Európai Atomenergia-közösségből való kilépéséről 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 hatálybalépésétől kezdve már nem lesz alkalmazandó az Egyesült Királyságra.

5 A kilépési megállapodás 126. cikke átmeneti időszakot ír elő, amely e megállapodás hatálybalépésének napján kezdődik, 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 előtt folyamatban lévő ügyek” című 86. cikkének (2) és (3) bekezdése a következőket írja elő:

„2. Az Európai Unió Bírósága továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy az átmeneti időszak vége előtt az Egyesült Királyság bíróságai által hozzá benyújtott kérelemre előzetes döntést hozzon.

3. E fejezet alkalmazásában úgy kell tekinteni, hogy […] az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet abban az időpontban 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 időszak vége előtt, valamint a 86. és 87. cikkben említett eljárások során az átmeneti időszak vége után hozott ilyen ítéletek és végzések teljes egészében kötelező erővel 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 tőkenyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény, a továbbiakban: 1992. évi TCGA) 8. cikke értelmében az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező társaság az adott üzleti évben elért összes nyeresége (ideértve a tőkenyereséget is) után társasági adó fizetésére köteles.

10 A 2009. évi CTA 5. cikkének (3) bekezdése értelmében az Egyesült Királyságban adóilletőséggel nem rendelkező társaság, amely az Egyesült Királyságban található állandó telephely útján ott kereskedelmi tevékenységet folytat, az e tevékenységből származó nyeresége után adó fizetésére köteles. Ezen túlmenően az 1992. évi TCGA 10 B. cikk értelmében az ilyen társaság az eszközök átruházásából származó tőkenyereség után adó fizetésére köteles, amennyiben ezen eszközök az Egyesült Királyságban találhatók, 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” minősülnek.

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 feltételeitől eltérő feltételek mellett kötött megállapodás keretében teljesítik vagy kapcsolt személy javára végzik.

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

„E cikk – eltérő rendelkezés hiányában – a 171–181. cikk értelmezésére vonatkozik […].

(2) Eltérő 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 fő társasága;

[…]

(d) a »csoport« és a »leányvállalat« fogalmát minden szükséges kiigazítással együtt kell értelmezni, amennyiben azok az Egyesült Királyságtól eltérő 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 fő 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 fő társaságán kívül), amely a csoport fő társaságának olyan leányvállalata, amelyben előbbinek ténylegesen nincs 51%-os a részesedése.

(4) Egy társaság nem lehet egy cégcsoport fő 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) előírja, hogy az Egyesült Királyságban társaságiadó-alany 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 tőkenyereséget 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 (l) bekezdés b) pontjában említett feltételek a következők:

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

(b) az A társaság az átruházás időpontjában az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, 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 esetben, ha az eszközt e társaságnak ekkor át kellett volna ruháznia, a társaság által realizált minden tőkenyereség 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 fő 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 előírja:

„(1) A társasági adó egy elszámolási időszakra vonatkozóan az adott időszak végétől számított kilenc hónapos időszak lejártát követő napon esedékes és fizetendő.

(2) Ha a fizetendő adót ekkor meghaladja a korábban kifizetett összes vonatkozó összeg (amint az a vonatkozó társaságiadó-bevallásból kitűnik), 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 időszakra vonatkozó bevallását módosító adóhatósági határozattal szemben (ideértve a részleges lezáró határozatot is) keresetet nyújtanak be a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a megállapított adóra az adóhatósággal való megállapodás alapján vagy a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) benyújtott kérelemre fizetési halasztás adható, aminek következtében ezen adó csak az e bírósághoz benyújtott keresetről való döntés meghozatalakor válik esedékessé.

23 Az Egyesült Királyság és a Svájci Államszövetség között létrejött, a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) jövedelem- és vagyonadóról szóló modellegyezményén alapuló, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 13. cikkének (5) bekezdése előírja, hogy az eszközök átruházásából származó olyan tőkenyereség, mint amely az alapeljárásban érintett, csak azon a területen adóztatható, ahol az átruházó belföldi illetőségű.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

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

25 A JT-csoport világméretű csoport, amely világszerte 130 országban forgalmaz dohánytermékeket. A e csoport élén álló társaság tőzsdén jegyzett, Japánban adóilletőséggel rendelkező társaság.

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

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 adóilletősége 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 vállalatközi 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 tőkenyereség és nyereség összegét. Mivel a szerző felek nem az Egyesült Királyságban rendelkeztek adóilletőséggel, az eszközökhöz kapcsolódó tőkenyereséget azonnali adókötelezettség terhelte, tekintve, hogy egyetlen adójogi rendelkezés sem írja elő 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) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) előtt.

31 E keresetek keretében a GL lényegében arra hivatkozott, hogy eltérő adójogi bánásmód áll fenn az alapügyben szóban forgó eszközátruházások és az Egyesült Királyságban székhellyel vagy állandó telephellyel rendelkező cégcsoporttagok között teljesített átruházások között, amelyek társasági

adó alóli mentességben részesülnek. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok előírják, 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) illetően a GL először is arra hivatkozott, hogy az a tény, hogy nem lehet elhalasztani az adótartozás megfizetését, a holland társaság letelepedési szabadsága korlátozásának minősül. Másodszor, másodlagosan azt állította, hogy az a tény, hogy e fizetést nem lehet elhalasztani, a holland társaság és/vagy a GL szabad tőkemozgáshoz való jogának korlátozását eredményezi. Harmadszor a GL előadta, hogy bár az Egyesült Királyság az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása alapján jogosult az elért tőkenyereség megadóztatására, aránytalan az adó azonnali, halasztott fizetés lehetősége nélkül történő megfizetésére irányuló kötelezettség.

33 Másrészt a 2014. évi átruházásra vonatkozó részleges lezárásról szóló határozattal szemben benyújtott keresetet (a továbbiakban: 2014. évi kereset) illetően a GL először is arra hivatkozott, hogy az a tény, hogy nem lehet elhalasztani az adótartozás megfizetését, a holland társaság letelepedési szabadsága korlátozásának minősül. Másodszor a GL előadta, hogy bár az Egyesült Királyság az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása alapján jogosult az elért tőkenyereség megadóztatására, aránytalan az adó azonnali, halasztott fizetés lehetősége nélkül történő 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) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) megállapította, hogy valamennyi átruházás mellett szilárd gazdasági érvek szólnak, továbbá, hogy ezen átruházások közül egyik sem tartozik a gazdasági realitásokat nem tükröző, teljes mértékben mesterséges megállapodások közé, valamint, hogy az említett átruházások közül egyiknek sem volt az elsődleges vagy az egyik elsődleges célja az adóelkerülés.

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 tőke 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 lévő 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 előterjesztő bíróság, az Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) elé a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú 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 előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az alapügyben az a kérdés merül fel, hogy a 2011. és 2014. évi átruházásoknak az adó halasztott megfizetési lehetősége nélkül történő megadóztatása összeegyeztethető-e az uniós joggal, közelebbről a két átruházás tekintetében az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedési szabadsággal, a 2011. évi átruházás tekintetében pedig a tőke EUMSZ 63. cikkben szabályozott szabad mozgásával. E bíróság ezenkívül arra a megfelelő korrekciós intézkedésre kérdez rá, amelyet abban az esetben kellene előírni, ha az adókötelezettség adófizetési halasztás lehetősége 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 előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Lehet-e hivatkozni az EUMSZ 63. cikkre az olyan nemzeti szabályozás tekintetében, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amelyek csak a vállalatcsoportokra alkalmazandók?

2) Még ha az EUMSZ 63. cikkre általánosságban már nem is lehet hivatkozni a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok tekintetében, lehet-e mégis hivatkozni rá:
   a) az uniós tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat felől a svájci illetőségű leányvállalat felé irányuló tőkemozgással összefüggésben, amennyiben az anyavállalat 100%-os részesedéssel rendelkezik mind a svájci illetőségű leányvállalatban, mind az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatban, amelyre az adót kivetették?
   b) a 100%-os irányítás alatt álló, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat felől az ugyanazon, valamely uniós tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló svájci illetőségű leányvállalat felé irányuló tőkemozgással összefüggésben, amennyiben a két társaság testvérvállalati, nem pedig anyavállalat-leányvállalat viszonyban áll egymással?

3) Az olyan jogszabály, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amely az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci illetőségű (az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben mindkét társaság egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, olyan helyzetben, amelyben az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel (vagy az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytatna), az anyavállalat EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedési szabadságának, illetve adott esetben a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk szerinti szabadsága korlátozásának minősül?

4) Feltételezve, hogy lehet hivatkozni az EUMSZ 63. cikkre:
   a) Az EUMSZ 63. cikk szerinti tőkemozgásnak minősül-e védjegyek és kapcsolódó eszközök átruházása a GL részéről [a svájci társaság] részére, a védjegyek piaci értékének tükrözését célzó ellenérték fejében?

b) Az EUMSZ 64. cikk értelmében vett közvetlen befektetéseknek minősülnek-e [a holland társaság] által a svájci illetőségű leányvállalata, [a svájci társaság] felé irányuló tőkemozgások?
c) Mivel az EUMSZ 64. cikk csak tőkemozgások bizonyos típusaira alkalmazandó, alkalmazható-e az EUMSZ 64. cikk olyan körülmények között, amikor a tőkemozgások (az EUMSZ 64. cikkben hivatkozott) közvetlen befektetéseknek és az EUMSZ 64. cikkben nem hivatkozott egyéb tőkemozgásoknak is minősíthetők?

5) Amennyiben korlátozásról volt szó, tekintettel arra, hogy nem vitatott, hogy a korlátozást nyomós közérdek (azaz annak szüksége, hogy fenntartsák az adóztatási hatáskörök kiegyensúlyozott megosztását) igazolta, a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében véve szükséges és arányos volt-e a korlátozás, különösen olyan körülmények között, amikor a szóban forgó adóalany az átruházásból a vagyontárgy teljes piaci értékével megegyező bevételt ért el?

6) A letelepedés szabadságának és/vagy a tőke szabad mozgásának megsértése esetén:
a) Megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék, amely lehetőséget biztosít a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására, vagy ennek érdekében mellőzzék e jogszabályok alkalmazását?
b) Igenlő válasz esetén: megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék, amely lehetőséget biztosít a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására mindaddig, amíg az eszközöket nem ruházzák át azon alcsoporton kívül, amelynek a másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az anyavállalata (»realizálás alapján való halasztás«), vagy ennek érdekében mellőzzék e jogszabályok alkalmazását, vagy pedig az adó részletekben való megfizetésének lehetősége (»részletfizetés«) arányos jogorvoslatot jelenthet-e?
c) Ha az adó részletekben való megfizetésének lehetősége főszabály szerint arányos jogorvoslatot jelenthet:
i) csak abban az esetben áll-e ez fenn, ha a nemzeti jog lehetővé tette ezt az eszközök átruházásakor, vagy összeegyeztethető az uniós joggal, ha e lehetőséget utólagos jogorvoslat útján biztosítják (vagyis ha a nemzeti bíróság utólag, az összhangban álló értelmezés alkalmazásával vagy a jogszabály alkalmazásának mellőzésével biztosítja azt)?
ii) Az uniós jog előírja-e a nemzeti bíróság számára, hogy olyan jogorvoslatot biztosítson, amely a lehető legkevésbé sérti az uniós jog releváns szabadságát, vagy elegendő, ha a nemzeti bíróság olyan jogorvoslatot biztosít, amely bár arányos, de a lehető legkisebb mértékben tér el a fennálló nemzeti jogtól?
iii) Milyen részletfizetési időtartam szükséges? Továbbá
iv) a részletfizetési tervet tartalmazó jogorvoslat, amelynek keretében a kifizetések azon időpont előtt esedékessé válnak, amikor a felek közötti vitás kérdéseket véglegesen rendezik, sérti-e az uniós jogot, vagyis a részletfizetési határidőknek a jövőre kell-e szólniuk?”

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemről

42 A főtanácsnok indítványának ismertetését követően a GL a Bíróság Hivatalához 2022. szeptember 29-én előterjesztett 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 elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 252. cikk második bekezdése szerint a főtanácsnok teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjeszt elő 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-i 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-i 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-i 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 főtanácsnoki indítvány 7–14. pontjában szereplő leírását e társaság nem kérdőjelezi meg – értékelése során elkövetett hibának.

50 Másrészt az alapügy egyes tényállási elemeinek állítólagos téves értelmezését illetően elegendő megállapítani, hogy a főtanácsnok indítványában szereplő elemzés a kérdést előterjesztő bíróság által közölt és az ezen indítvány 15–30. pontjában bemutatott tényeken alapul.

51 A jelen ügyben a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően így azon a véleményen van, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések megválaszolásához szükséges valamennyi információval rendelkezik.

52 Ebből az következik, hogy nem szükséges elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A Bíróság hatásköréről

53 A 2020. február 1-jén hatályba lépett kilépési megállapodás 86. cikkéből az következik, hogy a Bíróság továbbra is hatáskörrel rendelkezik arra, hogy az Egyesült Királyság 2020. január 31-i kilépése ellenére előzetes döntést hozzon az Egyesült Királyság bíróságainak a 2020. december 31-ig tartó átmeneti időszak lejárta előtt előterjesztett kérelmeiről. Ez a helyzet a jelen előzetes 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). Ebből következik, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására.

Az első és a második kérdésről

54 Első és második kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, az előterjesztő 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-Szerződés által biztosított egyik vagy másik alapvető szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [A szerződéssel 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 lehetővé 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 történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke 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 tőke szabad mozgásához egyaránt kapcsolódik, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szóban forgó intézkedést főszabály szerint e két alapvető szabadságnak csupán az egyikére tekintettel kell megvizsgálni, ha bebizonyosodik, hogy az alapügy körülményei között az egyik szabadság a másikhoz képest teljesen másodlagos, és ahhoz kapcsolható (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome ítélet, C-182/08, EU:C:2009:559, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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-i 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-i 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 tőkemozgásra tekintettel vizsgálni kellene.

63 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk semmiképpen nem alkalmazható olyan helyzetben, amely főszabály szerint az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik, amikor az érintett társaságok egyikének adóilletősége 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-i SECIL-ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

66 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első 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 kérdésről

67 Harmadik kérdésével az előterjesztő 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 adóilletőséggel rendelkező társaság által egy harmadik országban adóilletőséggel rendelkező, e tagállamban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató testvérvállalatra történő eszközátruházást, abban az esetben, ha mindkét társaság egy másik tagállamban adóilletőséggel rendelkező 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 első tagállamban rendelkezne adóilletőséggel, vagy ott állandó telephely útján folytatna tevékenységet.

68 Elöljáróban a főtanácsnok indítványának 41. és 42. pontjában foglaltakhoz hasonlóan meg kell jegyezni, hogy egyrészt a harmadik kérdés kizárólag a 2011. évi átruházásnak megfelelő ügylettípusra, vagyis az Egyesült Királyságban adóalany társaság által egy harmadik országban, a jelen esetben Svájcban adóilletőséggel rendelkező társaságra történő 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 megfelelően magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet 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 illetően 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 főtanácsnok az indítványának 45. pontjában megállapította, az olyan nemzeti jogszabályok, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, semmiképpen sem vezetnek az anyavállalat adóilletősége alapján való eltérő bánásmódhoz, mivel a valamely tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatnak az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező leányvállalatát pontosan ugyanolyan módon kezelik, mint az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező anyavállalatnak az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező

leányvállalatát. A jelen ügyben úgy tűnik tehát, hogy a GL azonos adójogi bánásmódban részesült volna, ha az anyavállalat, vagyis a holland társaság, az Egyesült Királyságban rendelkezett volna adóilletőséggel.

73 Ebből következik, hogy az ilyen nemzeti szabályozás nem részesíti kevésbé kedvező bánásmódban a valamely tagállamban adóilletőséggel rendelkező társaság leányvállalatát egy hasonló, az Egyesült Királyságban adóilletőséggel 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 illetőséggel 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 őt e részesedésszerzéstől.

76 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy a GL által hivatkozott azon ítélkezési gyakorlat, amely szerint fennáll a letelepedés szabadságának korlátozása, ha valamely intézkedés „e szabadság gyakorlását kevésbé vonzóvá” teszi, olyan esetekre terjed ki, amelyek különböznek az alapeljárásban szereplő helyzettől, 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-i 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 adóilletőséggel nem rendelkező anyavállalat Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező leányvállalata által harmadik országba irányuló eszközátruházását, és ugyanilyen adókötelezettséget írnak elő abban a hasonló helyzetben, amikor az Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező anyavállalat Egyesült Királyságban adóilletőséggel rendelkező leányvállalata harmadik országba irányuló eszközátruházást 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 adóilletőséggel rendelkező társaság által egy harmadik országban adóilletőséggel rendelkező, e tagállamban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató testvérvállalatra történő eszközátruházást, abban az esetben, ha mindkét társaság egy másik tagállamban adóilletőséggel 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 adóilletőséggel, 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 adóilletőséggel rendelkező társaság által végrehajtott eszközátruházást azonnali adókötelezettség alá vonja, főszabály szerint igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, anélkül hogy elő 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 adóilletőséggel 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 EUM-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-i 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 társaságiadó-alany 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 írnak 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 főszabály 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 főtanácsnok az indítványának 62. pontjában megállapította, az egyedüli kérdés, amellyel kapcsolatban az alapeljárásban részt vevő felek nem értenek egyet, a szóban forgó adó azonnali, halasztás nélküli megfizetési kötelezettségének az említett céllal való arányosságára vonatkozik. Úgy tűnik ugyanis, hogy a kérdést előterjesztő 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 fizetendő adó azonnal esedékessé válik.

89 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy mivel a tagállamoknak jogában áll megadóztatni azt a tőkenyereséget, amely akkor keletkezett, amikor a szóban forgó eszközök a területén voltak, a nyereség adóztatásának biztosítása céljából annak tényleges realizálásán kívül más olyan körülményt is meghatározhatnak, amely ilyen adókötelezettséget keletkeztet (lásd ebben az értelemben: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 45. pont). Ebből kitűnik, hogy ennélfogva a tagállam a nyereség adóztatásának biztosítása céljából adófizetési kötelezettséget állapíthat meg a rejtett tőkenyereségre.

90 Ugyanakkor a Bíróság aránytalannak minősítette az olyan tagállami szabályozást, amely a valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése esetére az adóztatási joghatósága alatt keletkezett rejtett értéknövekedés után fizetendő adó azonnali beszedését írja elő, 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 lehetőséget 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 főtanácsnok az indítványának 68. pontjában megállapította, két körülmény különösen releváns akkor, ha meg kell különböztetni a cégcsoporton belül az eszközök átruházója által realizált tőkenyereséget a rejtett tőkenyereségtől, mégpedig egyrészt az a körülmény, hogy a tőkekivonás adóztatásának esetét likviditási probléma jellemzi, amellyel azon adózó szembesül, akinek az általa még nem realizált tőkenyereség után kell adót fizetnie, másrészt pedig az a körülmény, hogy az adóhatóságoknak azon időszakban kell meggyőződniük a realizált tőkenyereség utáni adó megfizetéséről, amikor az eszközök még az ő 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 idő előrehaladtával egyre nő 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 tőkenyereség esetében az adóalany főszabály szerint nem szembesül likviditási problémával, és a tőkenyereség-adót az ezen eszközátruházás bevételéből egyenlítheti ki. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint magának az ötödik kérdésnek a szövegéből kitűnik, hogy a 2014. évi átruházást illetően nem vitatott, hogy a GL ennek fejében az említett átruházással érintett eszközök piaci értékének megfelelő ellenértéket kapott. Következésképpen az a tőkenyereség, amely után a GL adófizetésre volt köteles, megfelelt a realizált tőkenyereségnek.

93 Így olyan körülmények között, amikor egyrészt a tőkenyereséget az adóztatandó tényállás időpontjában realizálták, másrészt az adóhatóságoknak biztosítaniuk kell, hogy az adó megfizetésre kerüljön az azon időszak alatt realizált tőkenyereség után, amikor az eszközök az adóztatási joghatóságuk alá esnek, és végül harmadrészt, az adófizetés elmaradásának kockázata az idő előrehaladtával növekedhet, az azonnal behajtható adókötelezettség arányosnak tűnik azzal a célkitűzéssel, hogy megőrizzék az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását, anélkül hogy az adófizetőnek fizetési halasztási lehetőséget 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 történő eszközátruházások eltérő kezeléséből ered olyan nemzeti szabályozás alapján, amely a valamely tagállamban adóilletőséggel rendelkező társaság által végrehajtott eszközátruházást azonnali adókötelezettség alá vonja, főszabály szerint igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, anélkül hogy elő 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.

A hatodik kérdésről

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

A költségekről

96 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (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 adóilletőséggel rendelkező társaság által egy harmadik országban adóilletőséggel rendelkező, e tagállamban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató testvérvállalatra történő eszközátruházást, abban az esetben, ha mindkét társaság egy másik tagállamban adóilletőséggel 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 adóilletőséggel, 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 történő eszközátruházások eltérő kezeléséből ered olyan nemzeti szabályozás alapján, amely a valamely tagállamban adóilletőséggel rendelkező társaság által végrehajtott eszközátruházást azonnali adókötelezettség alá vonja, főszabály szerint igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, anélkül hogy elő 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