



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. december 21.¹

C-646/15. sz. ügy

**Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements
kontra
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(a First-tier Tribunal [Tax Chamber] [elsőfokú bíróság {adójogi tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Közvetlen adók – A tőke kivonás megadóztatása – Az alapvető szabadságok alkalmazása olyan truszt, amely nem rendelkezik önálló jogi személyiséggel – A továbbra is fennálló adóztatási lehetőség ellenére kivetett tőke kivonási adó arányossága – A fizetési halasztási lehetőségek hiánya – A későbbi értékváltozások relevanciája – A későbbi adóztatási lehetőség figyelembevétele”

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a Bíróság többek között azzal a kérdéssel foglalkozik, hogy egy trust (főként az Egyesült Királyságban előforduló szervezeti forma, kezelt vagyon alakjában) is hivatkozhat-e az EUMSZ szerinti alapvető szabadságokra. Erről korábban – eltérő tényállású ügyben – csak az EFTA Bíróság határozott.²

2. Ez a kérdés a rejtett tőkenyereségeknek a tőke kivonási adó különös fajtája szerinti adóztatásával összefüggésben merül fel. Erre akkor kerül sor, amikor a trust vagyonkezelőinek többsége külföldre helyezi át lakóhelyét, vagy többségében külföldi lakóhellyel rendelkező vagyonkezelőket jelölnek ki. A tőke kivonási adóval összefüggésben időközben gazdag ítélkezési gyakorlat³ alakult ki. Ez az ítélkezési gyakorlat alapvetően elfogadható. Az áthelyezés nem jelentheti, hogy a származási tagállamnak le kell mondania a hivatkozott áthelyezést megelőzően az adóilletékessége alá tartozó értéknövekedés megadóztatásához való jogáról.⁴ Ennek igaznak kell lennie arra a jogra is, hogy kiigazítsák a korábban értékcsökkenés útján biztosított adókedvezményt, ha az ugyancsak rejtett tőkenyereség keletkezéséhez vezetett. Mindazonáltal az ítélkezési gyakorlatban idővel bizonyos követelmények alakultak ki a

¹ Eredeti nyelv: német.

² Az EFTA Bíróság 2014. július 9-i Fred. Olsen ítélete (E-3/13, E-20/13, EFTA Court Reports 2014., 400. o.).

³ 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 49. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 44. és az azt követő pont); 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 46. pont).

⁴ 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 46. o.).

tőke kivonási adóval szemben. Ehhez igazodott az uniós jogalkotó is, amikor – az itt mindazonáltal nem alkalmazandó – 2016/1164/EU irányelv⁵ 5. cikkében bevezette a rejtett tőkenyereség megfelelő adóztatásának kötelezettségét is.⁶ Ez utóbbi egyértelműen a jogtudat idővel változó jellegére utal, amely utólagosan is hatással lehet a jogi megítélésre.⁷

3. A jelen ügyben azt kell a Bíróságnak eldöntenie, hogy akkor is fennáll-e az adóztatás joga, ha az áthelyezés ellenére továbbra is fennáll a kilépési állam bizonyos adóztatási lehetősége. Arról is határozni kell, hogy hatással lehet-e erre a megítélésre a rejtett tőkenyereség adómegállapítást követő, az adófizetési kötelezettség esedékessé válását megelőző önkéntes realizálása.

II – Jogi keret

A – Az uniós jog

4. Az uniós jogban az EUMSZ 49. cikk, az EUMSZ 56. cikk, az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 54. cikk (korábban EK 43. cikk, EK 49. cikk, EK 56. cikk és EK 48. cikk) alkotja a jogi hátteret.⁸ Az EUMSZ 54. cikk szabályozza a letelepedés szabadságának és (az EUMSZ 62. cikkel összefüggésben értelmezve) a szolgáltatásnyújtás szabadságának társaságokra való alkalmazhatóságát:

„Valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

»Társaság« a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a nonprofit szervezeteket.”

B – A nemzeti jog

5. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint az Egyesült Királyságban főként a Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (az adóköteles nyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény, a továbbiakban: TCGA) szabályozza a tőkenyereségek adóztatását. A TCGA 2. cikkének (1) bekezdése⁹ értelmében azt a személyt terheli tőkejövedelem-adó az adott adóév során felmerülő adóztatható haszon tekintetében, aki ezen időszak bármely részében az Egyesült Királyságban rendelkezett lakóhellyel, vagy rendes tartózkodási helye, azaz szokásos tartózkodási helye az Egyesült Királyságban volt. A TCGA alapügy tényállására alkalmazandó változatának 69. cikke értelmében a vagyonkezelőket „személyek egységes és állandó testületének” kellett tekinteni, elkülönítve azoktól a személyektől, akik időről időre vagyonkezelők voltak. A 69. cikk kimondta továbbá, hogy „az említett testületet úgy kell tekinteni, hogy az (szokásosan) az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, kivéve ha a trustok általános igazgatását az Egyesült Királyság területén kívül végzik, és az adott időpontban a vagyonkezelők vagy azok többsége nem az Egyesült Királyságban rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel”.

5 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i tanácsi irányelv – HL 2016. L 193., 1. o.

6 A 2016/1164/EU irányelv 5. cikke szerint: „Az adózó köteles adót fizetni az áthelyezett eszközök kivonáskor fennálló piaci értékének az eszközök adómegállapításhoz használt értékével csökkentett összege után az alábbi körülmények bármelyikének fennállása esetén: [...] c) ha az adózó másik tagállamba [...] helyezi át az adóügyi illetőségét [...]”.

7 Lásd: Karl Doebling, „Die Wirkung des Zeitablaufs auf den Bestand völkerrechtlicher Regeln”, *Jahrbuch der Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V.*, Generalverwaltung der Max-Planck-Gesellschaft, München, 1964, 70–89. o.

8 Időbeli hatály tekintetében itt az EK-Szerződések rendelkezései irányadók. Mivel a rendelkezések tartalma azonos, a következőkben az egyszerűbb érthetőség kedvéért a hatályos számozás szerepel.

9 A cikk alapeljárásban szereplő események idején hatályos változata.

6. A TCGA 15. cikkének (2) bekezdése értelmében valamennyi jövedelem a tőkejövedelem-adó hatálya alá esik. Az adó hatálya alá tartozó eszközök magukban foglalják az immateriális tulajdon valamennyi formáját, beleértve a társaságokban fennálló részesedéseket is (a 21. cikk (1) bekezdése).

7. A TCGA 80. cikke értelmében feltételezett értékesítésre kerül sor, ha a trust vagyongazdálkodói többségének egyesült királysági lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye bármely időpontban megszűnik. Ilyen körülmények között azt feltételezik, hogy a hivatkozott időpontot közvetlenül megelőzően piaci értéken értékesítettek és azonnal visszaszerezték bizonyos „meghatározott eszközöket” a trustban. Az adófizetési határidő a következő év január 31. A vagyongazdálkodóknak nincs lehetőségük az adó hivatkozott időponton túli vagy részletekben történő megfizetésére.

8. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a TCGA 87. cikke értelmében a nem az Egyesült Királyságban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező vagyongazdálkodók által elért tőkenyereséget mindazonáltal annyiban a kedvezményezettek tőkenyereségének kell tekinteni, amennyiben részükre tőkefizetést teljesítenek. Ennyiben a külföldi illetőségű vagyongazdálkodók által elért tőkenyereséget úgy kell tekinteni, mintha a vagyongazdálkodók az Egyesült Királyságban rendelkeznek lakóhellyel. A tőkenyereség ezen összességét azon kedvezményezettek tőkenyereségének kell tekinteni, akik tőkefizetésben részesülnek a vagyongazdálkodók részéről. Az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező kedvezményezetteknek tőkejövedelem-adót kell fizetniük a tőkefizetésnek tekintett nyereségük után.

III – Az alapjogvita

9. Az alapügybeli jogvita négy trustot (vagyongazdálkodót) érint, amelyeket eredetileg az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező vagyongazdálkodóknál helyeztek el, akiket azonban később részben új vagyongazdálkodók váltottak fel, minek eredményeként a vagyongazdálkodók többsége ciprusi lakóhellyel rendelkezett. A felperesek a négy trust akkori – ciprusi lakóhellyel rendelkező – vagyongazdálkodói.

10. A ciprusi születésű P. Panayi 1992-ben négy trustot hozott létre, amelynek kedvezményezettjei három gyermeke, valamint más családtagjai (a továbbiakban: kedvezményezettek) voltak. P. Panayi egyik trustnak sem kedvezményezettje, és haláláig felesége sem az. Mindazonáltal „védnökként” [*protector*] továbbra is jogosult új vagy további vagyongazdálkodókat kijelölni a trustokhoz. A kedvezményezettek nem jogosultak vagyongazdálkodók kijelölésére.

11. Amikor P. Panayi 1992-ben létrehozta a trustot, feleségével és gyermekeivel együtt az Egyesült Királyságban rendelkezett lakóhellyel.

12. P. Panayi korábban sikeres üzleti vállalkozást hozott létre (a továbbiakban: Cambos) az Egyesült Királyságban. A trustok létrehozásakor az ezen üzleti vállalkozás holdingtársaságában meglévő részvények 40%-át a trustba irányította. A trust eredeti vagyongazdálkodója P. Panayi és egy egyesült királysági vagyongazdálkodó társaság, a KSL Trustees Ltd. (a továbbiakban: KSL) volt. P. Panayi felesége 2003-ban lett további vagyongazdálkodó.

13. 2004 elején P. Panayi és felesége úgy döntött, hogy elhagyják az Egyesült Királyságot, és tartósan Ciprusra térnek vissza. Jóllehet törvény nem kötelezte őket erre, 2004. augusztus 19-én mégis mindketten felmondták a vagyongazdálkodást. Ugyanazon a napon P. Panayi három új, ciprusi lakóhellyel rendelkező vagyongazdálkodót jelölt ki. E kijelölések folytán a trustok igazgatása Ciprusra került át. Mivel 2004. augusztus 19-étől a négy szóban forgó trust vagyongazdálkodóinak többsége már nem az Egyesült Királyságban rendelkezett lakóhellyel, ebben az időpontban került sor a 80. cikk szerinti feltételezett értékesítésre. Következésképpen tőkejövedelemadó-fizetési kötelezettség keletkezett a négy trust

vagyongazdálkodó alapján lévő eszközök 2004. augusztus 19-i értéknövekedése tekintetében. Ennek eredményeként tőkejövedelem-adót kellett kivetni a 2004/2005-ös adóév vonatkozásában. Az adófizetési határidő 2006. január 31. volt. A korábban bemutatottak szerint a vagyongazdálkodóknak nem volt lehetőségük az adó hivatkozott időpontban túli vagy részletekben történő megfizetésére.

14. 2004. szeptember 1-jén P. Panayi felesége elhagyta az Egyesült Királyságot, és legfiatalabb gyermekükkel együtt Ciprusra költözött. A két idősebb gyermek – mindkettő a trust kedvezményezettje – az Egyesült Királyságban maradt egyetemi tanulmányaik befejezése érdekében. Csak a befejezést követően költöztek Ciprusra. P. Panayi 2005. március 23-án követte őket.

15. 2005. december 14-én a KSL a négy trust vonatkozásában felmondta a vagyongazdálkodást. 2005. december 19-én a vagyongazdálkodók értékesítették a trustok Cambosban meglévő részvényeit. A nettó értékesítés összesített értéke körülbelül 30 millió GBP volt.

16. 2006. május 11-én P. Panayit és feleségét ismét kijelölték a trustok vagyongazdálkodóivá. A jelenlegi vagyongazdálkodók jelenleg valamennyien ciprusi lakóhellyel rendelkeznek.

IV – A Bíróság előtti eljárás

17. A jogvitával foglalkozó egyesült királysági First-tier Tribunal (Tax Chamber) 2015. december 3-án a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra az EUMSZ 267. cikk alapján:

- 1) Összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával, a tőke szabad mozgásával vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságával, ha valamely tagállam a Taxation of Chargeable Gains Act 1992 [az adóköteles nyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény] 80. cikkéhez hasonló jogszabályi rendelkezést fogad el és tart hatályban, amely alapján adó terheli a trustot alkotó eszközök értékének megfelelő rejtett tőkenyereséget, ha a trust vagyongazdálkodóinak bármely időpontban megszűnik a tagállamban a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye?
- 2) Feltételezve, hogy a hasonló adókivetés korlátozza a vonatkozó szabadság gyakorlását, igazolható-e a hasonló adókivetés az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásával összhangban, és arányos-e a hasonló adókivetés, ha a jog nem biztosítja a vagyongazdálkodóknak a halasztott vagy részletekben történő adófizetés lehetőségét, és a trust eszközeinek későbbi értékcsökkenését sem veszi figyelembe?

Különösen az alábbi kérdések kerülnek előterjesztésre:

- 3) Érinti-e valamelyik alapvető szabadságot, ha valamely tagállam rejtett tőkenyereségre kivetett adóval sújtja a trustok eszközeinek értéknövekedését abban az időpontban, amikor a vagyongazdálkodók többségének megszűnik az adott tagállamban a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye?
- 4) Az ezen tőke kivonási adó általi szabadságkorlátozás igazolható-e az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosításával olyan körülmények között, amikor a tőkejövedelem-adót továbbra is ki lehetett vetni a realizált nyereségekre, de csak különös körülmények jövőbeli felmerülése esetén?
- 5) Az egyedi eset tényállása alapján kell-e meghatározni az arányosságot? Különösen, arányos-e az ilyen adó kivetésből eredő korlátozás olyan körülmények között, amikor:
 - a) a jog nem rendelkezik a halasztott vagy részletekben történő adófizetés lehetőségéről és a trust eszközei későbbi, kivonást követő értékcsökkenésének figyelembevételéről,

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

18. E kérdésekkel összefüggésben írásbeli észrevételeket terjesztett elő a P. Panayi által létrehozott négy trust vagyongazdálkodója, az Osztrák Köztársaság, az EFTA Felügyeleti Hatóság, a norvég kormány, az Egyesült Királyság, valamint a Bizottság. A 2016. október 20-i tárgyaláson részt vett a P. Panayi által létrehozott négy trust vagyongazdálkodója, az EFTA Felügyeleti Hatóság, az Egyesült Királyság, valamint a Bizottság.

V – A jogkérdésről

A – Az elfogadhatóságról

19. Az Osztrák Köztársaság azzal érvel, hogy az 5. kérdés későbbi értékcsökkenések figyelembevételére irányuló b) pontja hipotetikus, mivel a konkrét ügyben a gazdasági eszközök nagy részét értékesítették, és nem került sor időközben fellépő értékcsökkenésekre.

20. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. Ez minden esetben érvényes, amikor a nemzeti bíróság saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozó kérdéseket terjeszt elő.¹⁰ A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával. Ugyanez igaz akkor, ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon.¹¹

21. A kérdést előterjesztő bíróság az 5. kérdés a) pontjával az intézkedés (adóztatás az áthelyezés pillanatában) arányosságára kérdez rá, ha az adóztatás alapjául szolgáló törvény nem tartalmazza a későbbi értékcsökkenések figyelembevételének lehetőségét. Az adómegállapítás pillanatában való adóztatás arányossága azonban megítélhető ebben az időpontban, és így az azt követően bekövetkezendő körülményektől függetlenül az adóbehajtás keretében. A kérdést előterjesztő bíróság kérdése ezzel legalábbis nem nyilvánvalóan tisztán hipotetikus jellegű.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tartalmi értékelése

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és harmadik kérdésről

a) A trust mint más jogi személy

22. Az együtt vizsgálandó első és harmadik kérdés elsőként azt a problémát veti fel, hogy a jelen ügyben szóban forgó (az Egyesült Királyság joga szerint létrehozott) trusthoz hasonló „szervezet” hivatkozhat-e az alapvető szabadságok valamelyikére.

¹⁰ Lásd többek között: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 29. pont).

¹¹ 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 29. pont); 2015. január 22-i Stanley International Betting és Stanleybet Malta ítélet (C-463/13, EU:C:2015:25, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23. Ez attól függ, hogy a trust az EUMSZ 54. cikk szerinti „más jogi személy-e”. A Bíróság e tekintetben még nem foglalt állást. Az EFTA Bíróság azonban igennel válaszolt az alapvető szabadságok olyan liechtensteini székhelyű trustra való alkalmazhatóságára irányuló kérdésre, amelynek „tagjait” Norvégiában terhelte adókötelezettség.¹²

24. A kérdés megválaszolásának kiindulópontja, hogy az EUMSZ 54. cikk kiterjeszti az érintett alapvető szabadságok hatályát a természetes személyektől eltérő más szereplőkre. Különösen a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, részesülnek ugyanolyan elbánásban, mint a természetes személyek.

25. Így jogosultként szóba jöhetnek mind a trustot használó természetes személyek mint valamely tagállam állampolgárai (eredetileg), mind maga a trust. Ez utóbbi mindazonáltal csupán akkor igaz, ha a trust az EUMSZ 54. cikk első mondata szerinti társaságnak tekinthető.

26. Az EUMSZ 54. cikk második mondata szerint társaság a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket. A trust sajátossága abban áll, hogy kialakítása révén „csak” az idegen vagyon harmadik fél javára történő kezeléséből áll.

27. Az idegen vagyon kezelésére irányuló, pusztán szerződéses kötelezettség (az úgynevezett vagyongazdálkodás) alapvetően még nem alapozza meg a vagyongazdálkodótól elkülönítendő, az EUMSZ 54. cikk szerinti társaságot. Ezen túlmenően az itt szóban forgó trust a nemzeti jog alapján nem rendelkezik önálló jogi személyiséggel, ahogyan ezt a kérdést előterjesztő bíróság, a Bizottság és a norvég kormány egybehangzóan előadta.

28. Az EUMSZ 54. cikk keretében azonban nincs szükség önálló jogi személyiségre. Eltérő esetben a mindenkor nemzeti jogalkotó az önálló jogi személyiség biztosításával vagy megvonásával önkényesen tághatná vagy szűkíthetné a letelepedés és a szolgáltatásnyújtás szabadságának hatályát. Mindenesetre aligha lehetséges annak megállapítása, hogy mi a különbség az önálló jogi személyiség és a „puszta” jogképesség között.¹³

29. A nemzeti jogban felbukkanó, a jogi személyiséggel rendelkező vagy nem rendelkező szervezeti struktúrák megkülönböztetése ezért nem vihető át az uniós jogra, eltérően attól, amit az Egyesült Királyság a tárgyaláson előadott. Ennek megfelelően a Bíróság már „magánjogi jogi személynek” tekintett egy olyan társaságot, amely a nemzeti jog szerint nem rendelkezett jogi személyiséggel.¹⁴

30. Ezen túlmenően nem lehet szűken értelmezni az EUMSZ 54. cikket és ezáltal a „más jogi személyek” fogalmát.¹⁵ Az alapvető szabadságok társaságokra korlátozása mindenekelőtt azt a körülményt veszi figyelembe, hogy az irányadó piaci résztvevőket társasági formában szervezik. Ez az EUMSZ 26. cikk (2) bekezdése szerinti belső piacra irányuló célkitűzés megvalósítására szolgál. Ez a cél amellet szól, hogy beleértsük a trusthoz hasonló szervezeti formákat. Igaz ugyan, hogy a társaságok tagjai az EUMSZ 54. cikk nélkül is hivatkozhatnak az alapvető szabadságokra. Ez azonban nagyon körülményes lenne, és azzal járna, hogy a társaság ugyan közvetlenül részt vehetne jogügyletekben, ám maga nem, csak közvetetten, társasági tagjain keresztül követelhetné meg az alapvető szabadságok betartását.

¹² Az EFTA Bíróság 2014. július 9-i Fred. Olsen ítélete (E-3/13, E-20/13, EFTA Court Reports 2014., 400. o.).

¹³ Lásd például: a Bundesgerichtshof 2001. január 29-i 2001 – II ZR 331/00. sz. ítélete, NJW 2001., 1056. o., a német személyegyesítő társaságok „korlátozott jogalanyságáról”.

¹⁴ Lásd: 2009. június 4-i SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ítélet (C-102/08, EU:C:2009:345, 74. pont).

¹⁵ Hasonlóképpen az EFTA Bíróság 2014. július 9-i Fred. Olsen ítélete (E-3/13, E-20/13, EFTA Court Reports 2014., 400. o.).

31. Az EUMSZ 54. cikk azt kívánja biztosítani, hogy az egyes személyek „más jogi személy” létrehozásával vagy megszerzésével is érvényesíthessék az alapvető szabadságok által védelemben részesített érdekeiket. Ez a gazdasági tevékenység hatékony szervezését szolgálja, és ezzel megkönnyíti az alapvető szabadságok gyakorlását: nem a társaságon vagy „más jogi személyen” keresztül eljáró személyeknek kell kifogásolni a jogsértést, hanem az azáltal elsődlegesen érintett gazdasági szereplőknek.

32. Norvégia álláspontjával ellentétben e célkitűzésre tekintettel autonóm módon kell értelmezni az EUMSZ 54. cikk szerinti „más jogi személy” fogalmát. Az nem csak például a különböző nemzeti jogrendek megítélése szerint saját jogi személyiséggel rendelkező társaságokra vonatkozik.

33. Így tehát a „más jogi személy” uniós jogi fogalmához tartozik valamennyi olyan szervezeti egység, amelynek segítségével annak tagjai (azaz a képződményt alkalmazó személyek) jogügyletekben vehetnek részt. Ahhoz azonban, hogy maga a szervezeti egység mint olyan (az egyes tagjaitól eltérően) érintett lehessen, rendelkeznie kell bizonyos önállósággal, amely lehetővé teszi számára azt, hogy *maga mint olyan* jogügyletekben vehessen részt. Rendelkeznie kell továbbá az egységes akaratkinyilvánítás képességével, és ezzel meg kell tudnia különböztetni magát az őt alkalmazó személyektől.

34. Annak a kérdésnek a megválaszolásához azonban, hogy az ilyen piaci szereplők különböznek-e az őket alkalmazó személyektől, vissza kell térni a mindenkor nemzeti jogrendhez. Amennyiben a nemzeti jog önálló jogokat biztosít az egyes képződményeknek (a jelen esetben a trustoknak), illetve kötelezettségekkel terheli azokat, úgy a képződmény *maga mint olyan* vesz részt a jogügyletekben. Ez a kérdés – ahogyan azt az Egyesült Királyság a tárgyaláson kifejtette – olyan előzetes kérdés, amelyre az uniós jog jelenlegi állapotában kizárólag az alkalmazandó nemzeti jog adhat választ, és a Bíróság nem értékelheti azt esettől függően.¹⁶ A jelen ügyben azonban – ahogyan azt a felperes, a Bizottság és az Osztrák Köztársaság is előadta – néhány dolog mellett szól, hogy többek között a TCGA 69. cikke szerinti megfogalmazás alapján a trust maga mint olyan (egy lakóhely összes vagyonkezelőhöz való hozzárendelése), és nem csupán a vagyonkezelők egyes személyekként vehetnek részt jogügyletekben.

35. A nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy a jelen ügyben a trust maga mint olyan, vagy csupán a vagyonkezelők vehetnek-e részt jogügyletekben a számukra biztosított jogokkal és az őket terhelő kötelezettségekkel. Amennyiben a trust maga mint olyan jár el, úgy az EUMSZ 54. cikk második mondata szerinti „más jogi személynek” is tekintendő.

b) A letelepedés szabadsága

36. Ezen túlmenően azt kell eldönteni, hogy a trust vagy a vagyonkezelők melyik alapvető szabadságra hivatkozhatnak, ha csupán azért következik be a rejtett tőkenyereség megadóztatása, mert a trust ügyvezetési központja (illetve a vagyonkezelők többségének lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye) a nemzeti jog szerinti vélelem alapján másik tagállamba kerül át. A részt vevő felek a tőke szabad mozgására, a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a letelepedés szabadságára hivatkoznak.

37. Az EKSZ 43. cikk (jelenleg EUMSZ 49. cikk) magában foglalja valamely tagállam állampolgárainak jogát a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására egy másik tagállam területén.¹⁷ Még akkor is, ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen.¹⁸

¹⁶ A társaságokhoz hasonlóan lásd: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 26. pont).

¹⁷ 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 38. pont).

¹⁸ 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 39. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 31. pont).

38. Az idegen vagyon truston, illetve vagyonkezelőin keresztül kezelése önálló tevékenység. Megvalósul a gazdasági életben való szükséges közreműködés is, hiszen ehhez elegendő a vagyon aktív kezelése.¹⁹

39. Még ha bizonyos körülmények között az idegen vagyon aktív kezelése nem is tartozna a hozzáadottértékadó-jog hatálya alá,²⁰ akkor is önálló gazdasági tevékenység. A norvég kormány érveivel ellentétben az önálló gazdasági tevékenység mint a letelepedés szabadsága feltételének megítélése során nem a hozzáadottértékadó-jog adóalanyi minőség megállapítására vonatkozó alapelveihez kell fordulni. Ez már csak azért is igaz, mert a belső piac korlátainak megszüntetésére irányuló alapvető szabadságok és a végfelhasználó megadóztatására irányuló hozzáadottértékadó-jog eltérő célkitűzéseket követnek. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata²¹ szerint a tisztán holdingtársaság nem tekinthető a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv²² 9. cikke szerinti adóalannak. Ugyanakkor a székhelyáthelyezéshez kapcsolódó jövedelemadóztatás során hivatkozhat azonban a letelepedés szabadságára.²³

40. Mindazonáltal a letelepedés szabadságának feltétele a fogadó tagállamban állandó telephelyen, határozatlan ideig ténylegesen végzett gazdasági tevékenység.²⁴ A jelen ügyben a Bíróság előtti eljárásban semmi nem mutatott arra, hogy a trust vagy a vagyonkezelők tevékenysége továbbra is kizárólag az Egyesült Királyságra korlátozódik, és Cipruson nem folytattak, illetve folytatnak tevékenységet. Ez utóbbi vizsgálata azonban olyan kérdés, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak kell eldöntenie.²⁵

41. Ha ténylegesen végeznek gazdasági tevékenységet Cipruson, akkor itt végeredményben megválaszolatlan maradhat, hogy alkalmazandó-e továbbá a trust vagy az adóztatással érintett vagyonkezelők tőke szabad mozgására irányuló joga, vagy esetlegesen további alapvető szabadságok. Az ügy eldöntését a versenyhelyzet tisztázása mindazonáltal csak akkor befolyásolná, ha az ügy harmadik államokhoz fűződő vonatkozásokat mutatna fel, és így a tőke szabad mozgásának szélesebb hatálya jelentőséghez jutna. A jelen ügghöz hasonló, tisztán Közösségen belüli helyzetekben a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása, valamint a szolgáltatásnyújtás szabadsága viszonyának a kérdése végeredményben nyitva maradhat, mivel ezen alapvető szabadságok vizsgálatának szempontjai lényegében azonosak.²⁶

c) A letelepedés szabadságának korlátozása

42. Ha a trust (vagy a vagyonkezelők) a vagyon kezelésével a kedvezményezettek javára gazdasági tevékenységet végeznek Cipruson, akkor azt a kérdést kell megválaszolni, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát a rejtett tőkenyereség székhelyáthelyezéssel kapcsolatos adóztatása.

19 Lásd továbbá: 2006. szeptember 14-i Centro di Musicologia Walter Stauffer ítélet (C-386/04, EU:C:2006:568, 19. pont).

20 1996. június 20-i Wellcome Trust ítélet (C-155/94, EU:C:1996:243, 34. és az azt követő pontok).

21 Ebben az értelemben lásd: 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. pont); 2013. május 30-i X-ítélet (C-651/11, EU:C:2013:346, 35. pont).

22 HL 2006. L 347., 1. o.

23 Lásd továbbá: a Bíróság 2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélete (C-222/04, EU:C:2006:8, 107. és az azt követő pontok) valamely holding támogatási jogban fennálló gazdasági tevékenysége tekintetében, amely holdingot a hozzáadottértékadó-jogban adott esetben nem tekintettek volna adóalannak.

24 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 2012. július 12-i VALE-ítélet (C-378/10, EU:C:2012:440, 35. pont).

26 Kokott főtanácsnok SGI-ügyre vonatkozó indítványa (C-311/08, EU:C:2009:545, 37. és az azt követő pont), a Bíróság csak a letelepedés szabadságával kapcsolatban adott igenlő választ – a 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 36. pont).

43. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi.²⁷ A Bíróság többször²⁸ megállapította, hogy a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül a rejtett tőkenyereségek székhelyáthelyezéskor történő adóztatása is, ha a rejtett tőkenyereségre belföldi vonatkozású esetben (azaz belföldi költözés esetén) nem vonatkozik adókötelezettség.

44. A letelepedés szabadságának korlátozása már az adómegállapítás során tetten érhető, amelyre annak ellenére kerül sor, hogy nem jön létre konkrét realizált nyereség. Az adómegállapítás alapján ugyanis az adóalanynak adófizetési kötelezettsége keletkezik, és ez akkor is terheli őt, ha még nem esedékes az adó. Az adóbeszedés ennyiben csupán a korlátozás beteljesítésének minősül.

45. Az alapügyben a székhelyét az Egyesült Királyságból áthelyezni kívánó (illetve amelynek áthelyezését a nemzeti jog a vagyonkezelők többségének „kivándorlása” esetében feltételezi) trust (vagy a vagyonkezelők) likviditási hátrányt szenved azon hasonló szereplőkhöz képest, akiknek székhelye az Egyesült Királyságban marad. Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás szerint ugyanis a trust székhelyének másik tagállamba való áthelyezése meghatározott eszközök esetében a rejtett tőkenyeresség azonnali megadóztatását²⁹ vonja maga után. Nem adóztatják meg ellenben az ilyen értéknövekedést, ha a trust az Egyesült Királyságon belül helyezi át a székhelyét. Ebben az esetben csak akkor kerül sor az adóztatásra, amikor a rejtett tőkenyeresség realizálódik. Ez az eltérő bánásmód (a rejtett értéknövekedés áthelyezéskor történő azonnali megadóztatása) alkalmas arra, hogy visszatartsa a trustot (vagy vagyonkezelőit) attól, hogy valamelyik másik tagállamba helyezze át a székhelyét. Ez akkor is igaz, ha a trust elegendő likvid vagyonnal rendelkezik az adó rejtett tőkenyeresség realizálása nélküli megfizetéséhez.

46. Az első és a harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a letelepedés szabadságát korlátozza, ha valamely trustot (vagy vagyonkezelőit) a másik tagállamba való székhelyáthelyezés pillanatában megadóztatják, miközben erre nem kerül sor belföldi székhelyáthelyezés esetén.

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, negyedik és ötödik kérdésről

a) Igazoló okok

47. A letelepedés szabadságának korlátozását csupán közérdeken alapuló nyomós ok igazolhatja. Ezen túlmenően az is szükséges, hogy alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.³⁰

27 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 46. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 33. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 35. pont); 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 35. pont).

29 Az Egyesült Királyság álláspontjával ellenben nem vezethet eltérő értékelésre az a tény, hogy az Egyesült Királyságban ez az adó csupán a következő év január 31-ével válik esedékessé, mivel a fizetési határidő a realizált rejtett tőkenyeresség (vagyis a belföldi tényállás) adóztatása esetén is bekövetkezik, így csak külföldi tényállás esetén nem veszik figyelembe a hiányzó likviditást.

30 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont).

48. A Bíróság többször megállapította, hogy valamely tagállam időbeli körülménnyel – úgymint az adóalanynak a rejtett értéknövekedés megjelenésének időszakában fennálló belföldi adóilletőségével – kiegészített területi adóztatás elvének megfelelően jogosult az említett értéknövekedés megadóztatására, az adóalany kivándorlásának időpontjában.³¹ Az ilyen intézkedés az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását, és igazolható tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos indokokkal.³²

49. Ennek azonban feltétele, hogy a kivonás ténylegesen veszélyeztesse a kilépési állam adóztatási joghatóságát. Ez mindenestre megtörténik, amikor az adóztatási joghatóság megszűnik.³³ Az Egyesült Királyság adóztatási joghatóságának megszűnésével kapcsolatban a felperesek mindazonáltal kételyeiket fejezik ki, mivel a nemzeti jog szerint akkor kerül sor az adóztatásra, amikor a kedvezményezett még belföldi lakóhellyel rendelkezik, és amennyiben kifizetésre kerül sor a truston (illetve a vagyonkezelőkön) keresztül.

50. Az Egyesült Királyság trust székhelyáthelyezését követően még fennálló adóztatási joghatóságának sajátossága mindazonáltal abban rejlik, hogy az kizárólag a trust és/vagy a kedvezményezettnek döntéseitől függ. A tárgyaláson a Bizottság és az Egyesült Királyság is felhívta erre a figyelmet. Ha a trust nem teljesít kifizetéseket az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező kedvezményezettjei részére, vagy a kedvezményezett a jelen ügyhöz hasonló módon elköltözik az Egyesült Királyságból, akkor nem gyakorolhatja a még fennálló adóztatási joghatóságát. Így már nem a tagállam kezében van a döntés az adóztatási jog gyakorlásáról. Ez a helyzet azonos azzal a helyzettel, amikor a székhelyáthelyezés miatt már egyáltalán nincs a tagállamnak autonóm adóztatási joghatósága.

51. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésének első részére és a negyedik kérdésére tehát azt a választ kell adni, hogy a szóban forgóhoz hasonló tőkekivonási adó főszabály szerint elfogadható az adóztatási joghatóság megosztásának fenntartása érdekében, akkor is, ha bizonyos – már nem a tagállam hatásköréhez tartozó – körülmények között még sor kerülhetne részleges adóztatásra.

52. Mindazonáltal hatással lehet az adóztatás arányosságára a tény, hogy bizonyos körülmények között még sor kerülhetne adóztatásra. Ennyiben ugyanis fennáll a kizárólag a kilépési állam általi kettős adóztatás veszélye. A nem realizált értéknövekedést már a kivonáskor teljes mértékben megadóztatják, a további értéknövekedések pedig megadóztathatók a címzetteknek történő kifizetéskor. Ez annak ellenére igaz, hogy – a tőkekivonási adót igazoló ok az adóztatási joghatóság megosztása – tulajdonképpen már a fogadó állam is adó alá vonhatná az értéknövekedéseket. Ez a tőkekivonási adó figyelembevételétől függne a címzettek adóztatása során. Ez a kérdés azonban nem merül fel a jelen esetben, mivel a rejtett tőkenyereséget már realizálták, és a kedvezményezett többé nem az Egyesült Királyságban rendelkezik lakóhellyel.

31 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 49. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 44. és az azt követő pontok); 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 46. pont).

32 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. és az azt követő pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 48. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 47. pont); 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. pont).

33 Így kifejezetten: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 48. pont); 2013. április 25-i Bizottság kontra Spanyol Királyság ítélet (C-64/11, nem tették közzé, EU:C:2013:264, 31. pont); 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

b) Arányosság

53. A kérdést előterjesztő bíróság ötödik kérdése arra irányul, hogy az adott ügyben hogyan kell megítélni a szóban forgó tőke kivonási adó arányosságát. Egyrészt arról van szó, hogy nincs lehetőség az adótartozás halasztott megfizetésére (i. az 5. kérdés a) pontja), másrészt pedig arról a tényről, hogy az adómegállapítást követően, de még az adófizetési kötelezettség esedékessé válása előtt realizálták a rejtett tőkenyereséget (ii. az 5. kérdés b) pontja). Ezen túlmenően az esetleges jövőbeli értékcsökkenések tőke kivonási adó keretében való figyelmen kívül hagyásáról (iii. az 5. kérdés a) pontja) van szó.

54. Az Egyesült Királyság adóigazgatása itt mindenekelőtt arra a különös körülményre hivatkozik, hogy az adóalany még az adófizetési kötelezettség esedékessé válását megelőzően értékesítés útján ténylegesen realizálta a gazdasági eszközök értékét. Az ebből eredő nyereség elegendő volt a fiktív realizálás alapján korábban keletkezett adótartozás kiegyenlítésére, ezért az adott ügyben arányos volt a tőke kivonási adó.

i) A fizetési halasztás hiánya

55. A Bíróság már többször megállapította, hogy az adóalanynak költözés esetén biztosítani kell a választást egyrészt az azonnali adófizetés között, másrészt pedig az említett adónak adott esetben, az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt halasztott megfizetése között.³⁴ A Bíróság arányosnak tekintette a rejtett tőkenyereségre vonatkozó adó öt évre elosztott beszedését az azonnali beszedés helyett.³⁵ Az Egyesült Királyság nemzeti joga azonban nem tartalmaz semmilyen halasztási szabályozást. Következésképpen az adófizetési kötelezettség azonnal létrejött a rejtett tőkenyereség tekintetében. Ez utóbbi a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint aránytalan.

ii) A tőkenyereség adómegállapítás utáni, de esedékessé válás előtti realizálása

56. Az áthelyezés időpontjában történő adóztatás akkor is aránytalan marad, ha az Egyesült Királyság adóigazgatása a tőkenyereség adómegállapítást követő, de az adófizetés esedékessé válását megelőző sikeres realizálásának – az adóztató állam szempontjából inkább eshetőleges – körülményétől ténnyé függővé a kérdést. Ebben az esetben is megmarad a belföldi tényállásokhoz képest eltérő bánásmód. Az áthelyezés nélküli realizálás esetében ugyanis később (a realizálástól számítva: a jelen esetben egy évvel később) válik esedékessé ugyanaz az adó.

57. Ezen túlmenően nem függhet annak az érintettnek a döntésétől az állami tevékenység, a jelen esetben az adómegállapítás és az adófizetési kötelezettség esedékessé válása arányosságának megítélése, akinek a jogaiba éppen beavatkoztak. Ellenkező esetben csak az az adóalany hivatkozhatna a letelepedés szabadságának korlátozására, aki nem akarja megfizetni az esedékessé vált adót, és ezért nem értékesíti az eszközöket és a megfelelő rejtett tőkenyereséget. Az állam fizetési felszólításának engedelmeskedő, és ennek érdekében a rejtett tőkenyereséget realizáló érintettet azonban megfosztanák az alapvető szabadságainak aránytalan korlátozására irányuló kifogástól.

³⁴ 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 49. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. és az azt követő pont, 58., 62. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 67. pont), valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

³⁵ 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 64. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 52. pont).

58. A jelen ügyben ezért a rejtett tőkenyereség adófizetés esedékessé válását megelőző realizálása ellenére aránytalan marad az adóztatás, mivel az adómegállapítás pillanatában nem volt lehetőség halasztott fizetésre. Az ilyen fizetési halasztásnak nem kell szükségszerűen elérnie a Bíróság ítélkezési gyakorlatában³⁶ szereplő öt évet.³⁷ Az Egyesült Királyság jogalkotója ezt a fizetési halasztási lehetőséget sokkal inkább hozzákapcsolhatta volna a rejtett tőkenyereség e határidő elteltét megelőző realizálásához is (ahogyan teszi ezt a 2016/1164/EU irányelv 5. cikkének (4) bekezdése).³⁸

59. Így a kérdést előterjesztő bíróság 5. kérdésének b) pontjára azt a választ kell adni, hogy valamely intézkedés arányosságát a konkrét ügyben az áthelyezéshez kapcsolódó adó keletkezésének pillanatában kell megítélni. Erre attól függetlenül kerül sor, hogy az érintett eszközöket még az esedékessé válást megelőzően és értékcsökkenés nélkül értékesítették, ha a kivonás nélkül később válna esedékessé az adófizetési kötelezettség, és nincs lehetőség halasztott fizetésre.

60. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak eldöntése, hogy a szabályozás aránytalansága esetleg figyelembe vehető-e a nemzeti adóügyi eljárásjog szerinti fizetési halasztási jogosultság uniós joggal összeegyeztethető értelmezése révén. Ahogyan azt a felperes a tárgyaláson előadta, úgy tűnik, hogy az Egyesült Királyságban is vannak megfelelő lehetőségek a mérlegelési mozgástér keretében történő döntésre.

iii) A későbbi értékcsökkenés figyelmen kívül hagyása

61. Az adóztatási joghatóság megosztásának mércéjét jelentő területiség elve szerint az adóalapban az adózók ezen tagállamban végzett tevékenységéből eredő nyereség és veszteség vehető figyelembe.³⁹ A szimmetria elvének felel meg továbbá a nyereségek és veszteségek párhuzamos figyelembevétele ebben az országban.⁴⁰ Ehhez jönnek az értéknövekedések és a veszteségek felderítésének igazgatási problémái, ha a vagyon sem saját területen található, és a személy sem rendelkezik ott lakóhellyel. Ez tulajdonképpen kizárja, hogy az adóztatási jog megszűnése miatti adóztatás (tőkekivonási adó) keretében kötelezően figyelembe kelljen venni a későbbi értékcsökkenéseket. Az ügyben mindazonáltal még nem alkalmazandó, a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i 2016/1164/EU tanácsi irányelv⁴¹ sem ír elő ilyen kötelezettséget.

62. A tagállamok adóztatási joghatósága egymás közötti méltányos megosztásának igazoló oka ugyanis végeredményben a területi közelség miatt egy bizonyos határnapig keletkezett értéknövekedések és értékcsökkenések hozzárendelésén alapul. Főszabály szerint azonban a későbbi értéknövekedéseket és értékcsökkenéseket nem a kilépési államban, hanem kizárólag a letelepedés szerinti államban (vagyis a fogadó államban) kell figyelembe venni.

³⁶ 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 64. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 52. pont).

³⁷ E tekintetben lásd továbbá: 2016/1164/EU irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.) 5. cikkének (2) bekezdése, HL 2016. L 193., 1. o.

³⁸ HL 2016. L 193., 1. o.

³⁹ 2007. február 15-i Centro Equestre ítélet (C-345/04, EU:C:2007:1425, 22. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 39. pont); 1997. május 15-i Futura-ítélet (C-250/95, EU:C:1997:2471, 21. és az azt követő pont).

⁴⁰ 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. és az azt követő pontok, 58., 62. pont).

⁴¹ HL 2016. L 193., 1. o.

63. A veszteségek figyelembevételére irányuló kötelezettség hiányára vonatkozó ezen elvet a Bíróság többször megerősítette a tőke kivonási adóhoz kapcsolódó legújabb ítéleteiben.⁴² Egyetlen kivétel van ez alól, egy természetes személy (jelentős részesedések formájában fennálló) magánvagyonával összefüggő tőke kivonási adóra vonatkozó ítélet. Az az ítélet hangsúlyozta az áthelyezést követően esetlegesen megvalósuló értékcsökkenések figyelembevételének szükségességét.⁴³ A gazdasági tevékenységet folytató jogalanyokat és telephelyeik vagyonát terhelő tőke kivonási adóval összefüggésben keletkezett későbbi ítélkezési gyakorlatban⁴⁴ a Bíróság már nem képviselte ez utóbbi elvet.

64. Még ha az újabb ítélkezési gyakorlat különösen jogképes szervezeti egységekkel foglalkozott is, nem lehet meggyőző az adóalany jogi formája szerinti megkülönböztetés. Ez különösen a jelen ügyben egyértelmű, amelyben a nemzeti jog kialakításától függően a trust vagy „más jogi személynek” vagy természetes személyek sokaságának tekintendő. A Bíróság azonban végeredményben nem annyira a természetes és jogi személyeket érintő értékcsökkenések figyelembevétele között, mint inkább a magánvagyonot és az üzleti vagyont terhelő veszteség figyelembevétele között tett különbséget.⁴⁵ Ha a trust gazdasági tevékenységet végez, akkor azonban a vagyoni eszközök adóztatása esetében üzleti vagyonról van szó. Így nem kell döntenie arról, hogy meg kell-e maradni a veszteségek figyelembevétele tekintetében az N-ítéletben tett megállapítások⁴⁶ mellett.

65. Csak akkor kell meghozni a megfelelő döntést, ha arra az eredményre jutunk, hogy a trust tevékenysége passzív vagyonkezelés, és ezáltal nem gazdasági tevékenység. Ebben az esetben azt kellene figyelembe venni, hogy az itt irányadó, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásán alapuló igazolási ok szempontjából lényegtelen, hogy az érintett vagyon magánvagyon vagy üzleti vagyon.

66. Ezért tehát az 5. kérdés a) pontjára azt a választ kell adni, hogy az arányosság elve itt nem kötelezi a kilépési államot a későbbi értékcsökkenések figyelembevételére.

VI – Véggövetkeztetések

67. Így azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemre:

- 1) Az 1. és a 3. kérdésre azt a választ kell adni, hogy a trust abban az esetben is hivatkozhat az EUMSZ 54. cikk szerinti alapvető szabadságokra, ha a nemzeti jog szerint nem rendelkezik önálló jogi személyiséggel. Ennek feltétele, hogy a trust maga mint olyan részt vehet a gazdasági életben, és ennyiben a nemzeti jogrend saját jogokat biztosít számára, és kötelezettségeket állapít meg részére. A letelepedés szabadságának korlátozását jelenti a trust (vagy a vagyonkezelők) rejtett tőkenyerességének adóztatása a székhelynek a nemzeti jogban feltételezett, másik tagállamba való áthelyezése esetében.
- 2) A 2. és a 4. kérdésre azt a választ kell adni, hogy a letelepedés szabadságának ilyen korlátozását főszabály szerint igazolhatja az adóztatási joghatóságok tagállamok közötti megosztásának fenntartása. Ez abban az esetben is igaz, amikor a kilépési államnak megmarad bizonyos adóztatási lehetősége, a tagállam azonban már nem dönthet autonóm módon ennek gyakorlásáról, hanem az lényegében az adóalany döntéseitől függ.

42 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 43. és az azt követő pontok); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. és az azt követő pontok).

43 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 51. és az azt követő pontok).

44 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 43. és az azt követő pontok); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. és az azt követő pontok); 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 45. és az azt követő pontok).

45 Erre utalnak a Bíróság megjegyzései a 2011. november 29-i National Grid Indus ítéletben (C-371/10, EU:C:2011:785, 57. pont).

46 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 54. pont).

- 3) A 2. és az 5. kérdésre azt a választ kell adni, hogy a konkrét ügyben az adómegállapítás pillanatában kell megítélni a rejtett tőkenyereség adóztatásának arányosságát. Aránytalan, ha nincs lehetőség fizetési halasztásra, és az áthelyezés nélkül később válna esedékessé az adófizetési kötelezettség. Ez attól függetlenül érvényes, hogy még az esedékességet megelőzően és értékcsökkenés nélkül értékesítik az érintett gazdasági eszközöket. Az arányosság elve nem írja elő a kilépési állam számára, hogy vegye figyelembe az üzleti vagyon későbbi csökkenését.