Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 13ης Ιουλίου 2017 [1]

Υπόθεση C-292/16

A Oy,
Μετέχουσα στη διαδικασία:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[αίτηση του Helsingin hallinto-oikeus
(διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι, Φινλανδία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φορολόγηση των επιχειρήσεων – Οδηγία 90/434/ΕΟΚ – Εισφορά αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως ημεδαπής εταιρίας σε αλλοδαπή εταιρία – Άμεση φορολόγηση των περιπτώσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα σε αντίθεση προς τις περιπτώσεις χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας – Έλεγχος του παραγώγου δικαίου υπό το πρίσμα των θεμελιωδών ελευθεριών – Συγκρισιμότητα με τη φορολόγηση λόγω αποδημίας – Αναλογικότητα της άμεσης φορολογήσεως σε περίπτωση μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως»

I. Εισαγωγή

1. Στην υπό εξέταση υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει μια εθνική ρύθμιση με την οποία μεταφέρθηκε στη φινλανδική έννομη τάξη η οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (στο εξής: οδηγία 90/434) [2]. Πρόκειται, ειδικότερα, για περίπτωση κατά την οποία ημεδαπή εταιρία εισφέρει αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή, λαμβάνοντας ως αντάλλαγμα όχι χρήματα, αλλά μετοχές. Τέτοιες εισφορές φορολογούνται στη Φινλανδία άμεσα, σε αντίθεση προς τις περιπτώσεις εισφοράς ημεδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως σε ημεδαπή επιχείρηση. Ωστόσο, εκπίπτει πλασματικός αλλοδαπός φόρος της χώρας στην οποία βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση. Εν προκειμένω, χρήζει διευκρινίσεως το αν τούτο συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

2. Η οδηγία 90/434, και ειδικότερα το άρθρο 10, παράγραφος 2, επιτρέπει τη φορολόγηση, επειδή η διασυνοριακή εισφορά συνεπάγεται, για τις φορολογικές αρχές, την απώλεια της δυνατότητας ασκήσεως ελέγχου επί της μόνιμης εγκαταστάσεως που βρίσκεται στην αλλοδαπή. Η εγκατάσταση αυτή δεν ανήκει πλέον σε εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή και βρίσκεται στο έδαφος άλλης χώρας. Πρόκειται κατά βάση για ένα είδος φορολογήσεως λόγω αποδημίας, η οποία μάλιστα πλέον

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 ΕΕ 1990, L 225, σ. 1.

κατ' αρχήν επιτάσσεται από το δίκαιο της Ένωσης[3]. Η *άμεση* φορολόγηση λόγω αποδημίας αντιβαίνει γενικώς στην αρχή της αναλογικότητας. Το υπό διευκρίνιση ζήτημα αφορά, συγκεκριμένα, το αν ασκεί επιρροή εν προκειμένω η έκπτωση πλασματικού αλλοδαπού φόρου κατ' εφαρμογή της οδηγίας, ήτοι αν η έκπτωση αυτή καθιστά επιτρεπτή την άμεση φορολόγηση.

3. Επομένως, το Δικαστήριο καλείται να διαπλάσει περαιτέρω τη νομολογία του επί του περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών από τα κράτη μέλη λόγω της απώλειας της φορολογικής εξουσίας τους.

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης καθορίζεται στην υπό κρίση υπόθεση, αφενός, από το άρθρο 43 σε συνδυασμό με το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 49 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ) και, αφετέρου, από την οδηγία 90/434.

5. Το εν προκειμένω κρίσιμο άρθρο 10 της οδηγίας 90/434, που περιλαμβάνεται στον τίτλο IV που επιγράφεται «Ειδική περίπτωση εισφοράς μιας μόνιμης εγκατάστασης», ορίζει τα εξής:

«1. Όταν, μεταξύ των εισφερομένων στοιχείων επ' ευκαιρία συγχώνευσης, διάσπασης ή εισφοράς ενεργητικού, περιλαμβάνεται μία μόνιμη εγκατάσταση της εισφέρουσας εταιρείας η οποία βρίσκεται σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος της εταιρείας, το κράτος μέλος αυτό παραιτείται από κάθε δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης. Πάντως, το κράτος στο δίκαιο του οποίου υπάγεται η εισφέρουσα εταιρεία μπορεί να επανενσωματώσει στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας αυτής τις προηγούμενες ζημίες της μόνιμης εγκατάστασης που είχαν ενδεχομένως εκπέσει από το φορολογητέο κέρδος της εταιρείας στο κράτος αυτό και δεν είχαν συμψηφιστεί. Το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και το κράτος της λήπτριας εταιρείας εφαρμόζουν για την εισφορά αυτή τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας ως εάν η εισφέρουσα εταιρεία υπάγετο στο δίκαιο του πρώτου κράτους.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, όταν το κράτος μέλος στο δίκαιο του οποίου υπάγεται η εισφέρουσα εταιρεία εφαρμόζει καθεστώς φορολόγησης των κερδών σε διεθνή κλίμακα, το εν λόγω κράτος μέλος έχει το δικαίωμα να φορολογεί τα κέρδη ή τις υπεραξίες της μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν κατά τη συγχώνευση, τη διάσπαση ή την εισφορά ενεργητικού με την προϋπόθεση ότι δέχεται την έκπτωση του φόρου ο οποίος σε περίπτωση που δεν υπήρχαν οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας θα είχε επιβληθεί στα εν λόγω κέρδη ή υπεραξίες στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και, επίσης, ότι δέχεται αυτήν την έκπτωση φόρου με τον ίδιο τρόπο και για το ίδιο ποσό που θα εδέχετο αν ο φόρος είχε βεβαιωθεί και καταβληθεί στην πραγματικότητα.»

Β. Η φινλανδική νομοθεσία

6. Όπως εκτίθεται από το αιτούν δικαστήριο, η οδηγία 90/434 μεταφέρθηκε στη φινλανδική έννομη τάξη με τον νόμο για τη φορολόγηση των εισοδημάτων από οικονομική δραστηριότητα (στο εξής: νόμος 1733/1995).

3 Βάσει του –πάντως εν προκειμένω μη εφαρμοστέου– άρθρου 5 της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1). Το άρθρο 5 της οδηγίας 2016/1164 ορίζει τα εξής: «Ο φορολογούμενος υπόκειται στον φόρο σε ποσό που ισούται προς την αγοραία αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών των περιουσιακών στοιχείων, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις: [...] γ) ο φορολογούμενος μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος [...]».

7. Βάσει του άρθρου 52d, παράγραφος 2, του νόμου 1733/1995, η φορολογητέα αξία εκποιήσεως των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων λογίζεται, κατά τη φορολόγηση της εισφέρουσας εταιρίας, ότι περιλαμβάνει την υπολειμματική φορολογητέα αξία τους, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση πραγματοποιήθηκε βάσει της υπολειμματικής λογιστικής αξίας.

8. Το άρθρο 52d, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995 ορίζει ότι, κατά τον υπολογισμό, στο πλαίσιο της φορολογήσεως της λήπτριας εταιρίας, των εκπιπτουσών δαπανών κτήσεως των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, λαμβάνεται υπόψη το ποσό το οποίο λήφθηκε υπόψη ως φορολογητέα αξία εκποιήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως της εισφέρουσας εταιρίας δυνάμει της παραγράφου 2. Ως εκ τούτου, η εισφορά των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων καθίσταται φορολογικώς ουδέτερη.

9. Στην περίπτωση που τα εισφερθέντα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού μιας μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνδέονται με ημεδαπή εταιρία, το φορολογητέο στη Φινλανδία εισόδημα κατά το φορολογικό έτος πραγματοποιήσεως της συγχωνεύσεως, της διασπάσεως ή της εισφοράς εκμεταλλεύσεως λογίζεται, βάσει του άρθρου 52e, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995, ότι περιλαμβάνει την εύλογη αξία των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τις προβλέψεις και τα αποθεματικά που εξέπεσαν προγενέστερα κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος της μόνιμης εγκαταστάσεως. Τούτο φαίνεται να έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών της μόνιμης εγκαταστάσεως. Από τον φόρο που οφείλεται για τα εν λόγω εισοδήματα στη Φινλανδία αφαιρείται ο φόρος ο οποίος θα καταβαλλόταν επί των ιδίων εισοδημάτων στο κράτος της μόνιμης εγκαταστάσεως αν δεν ίσχυαν οι διατάξεις της οδηγίας 90/434.

10. Κατά τις περιλαμβανόμενες στην αιτιολογική έκθεση του οικείου σχεδίου νόμου παρατηρήσεις επί του άρθρου 52e, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995, η διάταξη αυτή ρυθμίζει περιπτώσεις κατά τις οποίες τα ανήκοντα σε φινλανδική εταιρία περιουσιακά στοιχεία μιας μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταβιβάζονται σε αλλοδαπή εταιρία. Αν τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία μεταφερθούν στο ενεργητικό αλλοδαπής εταιρίας, δεν υπάγονται πλέον στη φορολογική εξουσία της Φινλανδίας. Στην περίπτωση της εκπτώσεως του φόρου του κράτους της μόνιμης εγκαταστάσεως πρόκειται για τον λεγόμενο συμψηφισμό του φόρου, ο οποίος εφαρμόζεται και σε ορισμένες διεθνείς φορολογικές συμβάσεις. Κατά την εφαρμογή της διατάξεως πρέπει να υπολογίζεται το ποσό του φόρου το οποίο θα έπρεπε να καταβληθεί στο άλλο κράτος αν δεν ίσχυαν οι διατάξεις της οδηγίας 90/434.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

11. Η A Oy (στο εξής επίσης: εταιρία) μεταβίβασε το 2006 μια αυστριακή μόνιμη εγκατάσταση μέσω εισφοράς εκμεταλλεύσεως στην ανήκουσα σε όμιλο αυστριακή εταιρία B και έλαβε ως αντάλλαγμα νέες μετοχές της τελευταίας. Στο πλαίσιο της εισφοράς μεταβιβάστηκαν το ενεργητικό, το παθητικό καθώς και οι προβλέψεις και τα αποθεματικά που αντιστοιχούσαν στον κλάδο παραγωγής.

12. Στο φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας λογίσθηκε ότι συμπεριλαμβάνεται το πιθανό τίμημα σε περίπτωση εκποιήσεως των μεταβιβασθέντων διά της εισφοράς της εκμεταλλεύσεως στοιχείων του ενεργητικού, το οποίο εν προκειμένω εκτιμήθηκε σε 249 663 661,59 ευρώ, όση και η αξία των στοιχείων, πλέον της χορηγηθείσας από το αυστριακό κράτος επενδυτικής ενισχύσεως ύψους 11 256 146 ευρώ, ήτοι συνολικά σε 260 919 807,59 ευρώ. Από το ποσό αυτό αφαιρέθηκε το μη εκπεσθέν κόστος κτήσεως. Κατά τη φορολόγηση, δεν συμπεριλήφθηκαν στο εκπίπτον κόστος κτήσεως οι ληφθείσες από το αυστριακό κράτος ενισχύσεις.

13. Ο φόρος βεβαιώθηκε, βάσει του άρθρου 52d, παράγραφος 1, και του άρθρου 52e, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995, για το φορολογικό έτος 2006. Παρόμοια φορολογική υποχρέωση δεν θα προέκυπτε σε ανάλογη περίπτωση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, κατά την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννάται μόνον όταν πραγματοποιηθούν τα κέρδη από τη λήπτρια εταιρία.

14. Η A Oy άσκησε διοικητική προσφυγή ζητώντας να διορθωθεί η εκδοθείσα στις 30 Νοεμβρίου 2010 τροποποίηση της πράξεως προσδιορισμού φόρου εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο. Αιτιολόγησε την προσφυγή της διατεινόμενη ότι το άρθρο 52, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995 δεν συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως κατ' άρθρον 49 ΣΛΕΕ.

15. Η εν λόγω προσφυγή απορρίφθηκε από την Επιτροπή Προσφυγών. Κατά της αποφάσεως αυτής η A Oy άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι, Φινλανδία). Το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό δικαστήριο του Ελσίνκι) εξέδωσε διάταξη με την οποία αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

16. Το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό δικαστήριο του Ελσίνκι) που επιλήφθηκε της διαφοράς υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Είναι αντίθετη προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ φινλανδική ρύθμιση κατά την οποία, οσάκις ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία μιας μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος διά της εισφοράς κάποιου κλάδου δραστηριότητας σε εδρεύουσα σε αυτό το κράτος εταιρία, λαμβάνοντας ως αντάλλαγμα νέες μετοχές αυτής, η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων φορολογείται αμέσως κατά το έτος της μεταβιβάσεως, ενώ σε αντίστοιχη περίπτωση μη ενέχουσα στοιχεία αλλοδαπότητας η φορολόγηση λαμβάνει χώρα μόνον κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των κερδών;

2. Συνιστά έμμεση ή άμεση δυσμενή διάκριση το γεγονός ότι η Φινλανδία επιβάλλει τη σχετική φορολογία αμέσως, εντός του έτους μεταβιβάσεως της δραστηριότητας και προτού πραγματοποιηθούν τα κέρδη, ενώ σε καταστάσεις μη ενέχουσες στοιχεία αλλοδαπότητας η φορολόγηση πραγματοποιείται μόνον κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των οικείων κερδών;

3. Σε περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα: Δύναται ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος ή από λόγους αφορώντες την προστασία της εθνικής φορολογικής εξουσίας; Συμβιβάζεται ο απαγορευόμενος περιορισμός με την αρχή της αναλογικότητας;

17. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών η A Oy, η Φινλανδία, η Σουηδία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 8ης Ιουνίου 2017 παρέστη επίσης η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

V. Νομική εκτίμηση

A. Κριτήριο εκτιμήσεως

18. Με τα –χρήζοντα συνεξετάσεως– προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν παραβιάζει την ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία κατοχυρώνεται από το πρωτογενές δίκαιο, η πρόβλεψη φορολογήσεως δυνάμει εθνικής ρυθμίσεως, με την οποία μεταφέρθηκε το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434 στην εθνική έννομη τάξη, και αν η

φορολόγηση αυτή μπορεί ενδεχομένως να δικαιολογηθεί. Συγκεκριμένα, βάσει όσων εκτίθενται από το αιτούν δικαστήριο, η φορολόγηση αυτή έχει ως αποτέλεσμα την άμεση φορολόγηση μόνο στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα, ενώ στις περιπτώσεις χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας ο μεταβιβάζων δεν φορολογείται.

19. Όπως ομοφώνως υποστήριξαν τα μετέχοντα κράτη μέλη, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι «κάθε εθνικό μέτρο σε τομέα ο οποίος έχει αποτελέσει το αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τις διατάξεις του μέτρου αυτού εναρμονίσεως και όχι εκείνες του πρωτογενούς δικαίου» [4].

20. Ωστόσο, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι η οδηγία 90/434 αποτελεί τέτοιο μέτρο πλήρους εναρμονίσεως, τούτο δεν μπορεί να άρει την υποχρέωση ερμηνείας της οδηγίας σύμφωνα με το πρωτογενές δίκαιο και, εφόσον απαιτηθεί, της παρεμπίπτουσας εξετάσεως της συμβατότητάς της με τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει από μακρού χρόνου αποφανθεί ότι η απαγόρευση των περιορισμών της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν ισχύει μόνο για τα εθνικά μέτρα, αλλά και για τα μέτρα των οργάνων της Ένωσης [5]. Οι Συνθήκες, ως πρωτογενές δίκαιο, εξακολουθούν, όπως έχει ήδη επισημανθεί από το Δικαστήριο, να λειτουργούν ως «βάση, πλαίσιο και όριο» [6] όλων των νομικών πράξεων της Ένωσης. Ως εκ τούτου, η τήρηση των Συνθηκών απαιτείται πάντοτε, ακόμη και κατά τη μεταφορά των νομικών αυτών πράξεων από τα κράτη μέλη στις έννομες τάξεις τους [7].

21. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, η οδηγία 90/434 δεν αποτελεί τέτοιο μέτρο πλήρους εναρμονίσεως. Όπως προκύπτει από τη συστηματική διάρθρωση και το γράμμα του άρθρου 10 της οδηγίας 90/434, η παράγραφος 2 αυτού εισάγει εξαίρεση από την παράγραφο 1. Κατά την παράγραφο 1, το κράτος της εισφέρουσας εταιρίας παραιτείται κατ' αρχήν από κάθε δικαίωμα φορολογήσεως της μόνιμης εγκαταστάσεως. Δύναται μόνο να διορθώσει τις προγενέστερα δηλωθείσες ζημιές. Κατά παρέκκλιση από τη ρύθμιση αυτή, όταν το κράτος μέλος εφαρμόζει καθεστώς φορολογήσεως των κερδών σε διεθνή κλίμακα, *έχει το δικαίωμα*, κατά την παράγραφο 2, να φορολογεί τα κέρδη που προκύπτουν κατά την εισφορά.

22. Αντιθέτως, –όπως τονίζει επίσης και η Επιτροπή– το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434 δεν ρυθμίζει το αν, πότε και σε ποια ακριβώς έκταση ασκείται το εν λόγω δικαίωμα φορολογήσεως. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το γράμμα της διατάξεως αυτής, η Φινλανδία δεν υπέχει υποχρέωση να φορολογήσει την εισφορά μόνιμης εγκαταστάσεως κατά τέτοιον τρόπο και στην έκταση αυτή, αλλά απλώς έχει σχετικό δικαίωμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο εθνικός νομοθέτης εξακολουθεί οπωσδήποτε να δεσμεύεται από τις θεμελιώδεις ελευθερίες κατά τη μεταφορά του παραγώγου δικαίου στην εθνική έννομη τάξη.

4 Ομοίως εσχάτως, εκ νέου, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 19), της 12ης Νοεμβρίου 2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, σκέψη 40), της 11ης Δεκεμβρίου 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, σκέψη 64), καθώς και της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Gysbrechts και Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, σκέψη 33) –καίτοι σε όλες τις επιμέρους περιπτώσεις το Δικαστήριο δεν δέχθηκε τη μη εφαρμογή του πρωτογενούς δικαίου.

5 Αποφάσεις της 2ας Σεπτεμβρίου 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, σκέψη 39), της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, σκέψεις 25 και 26), της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, σκέψη 45), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 46), της 29ης Φεβρουαρίου 1984, REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, σκέψη 18), και της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 50).

6 Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, σκέψεις 9 έως 14).

7 Ομοίως, ρητώς, απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, σκέψη 27), και απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, σκέψη 25): «Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γεγονός ότι ένα εθνικό μέτρο μπορεί ενδεχομένως να είναι σύμφωνο με διάταξη του παραγώγου δικαίου, εν προκειμένω το άρθρο 22 του κανονισμού 1408/71, δεν έχει ως αποτέλεσμα την εξαίρεση του μέτρου αυτού από τις διατάξεις της Συνθήκης».

Β. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως

23. Βάσει του άρθρου 43 σε συνδυασμό με το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 49 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ), η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων από υπηκόους κράτους μέλους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους[8]. Καίτοι, κατά το γράμμα τους, οι διατάξεις της Συνθήκης για την ελευθερία εγκαταστάσεως σκοπούν να διασφαλίσουν την ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων στο κράτος μέλος υποδοχής, αντιτίθενται επίσης στο να παρεμποδίζει το κράτος μέλος καταγωγής την εγκατάσταση ενός εκ των πολιτών του ή εταιρίας συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία του, ιδίως μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως[9], σε άλλο κράτος μέλος[10]. Στο πεδίο της φορολογικής νομοθεσίας κρίσιμο είναι εν προκειμένω το αν ο περιορισμός ενέχει διακρίσεις.

24. Ως περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως νοούνται, κατά πάγια νομολογία, όλα τα μέτρα τα οποία απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής[11].

25. Η ίδρυση της μόνιμης εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή, αυτή καθαυτήν, δεν παρεμποδίζεται εν προκειμένω από την εθνική φορολογική διάταξη. Εντούτοις, η διασυνοριακή δραστηριότητα επιχειρήσεως θίγεται, αφενός, επειδή, σε περίπτωση κατοπινής εισφοράς της αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως σε αλλοδαπή εταιρία, εφαρμόζεται αντίστοιχη φορολόγηση. Τούτο δεν θα συνέβαινε αν η μόνιμη εγκατάσταση βρισκόταν στην ημεδαπή. Επομένως, υπό το πρίσμα των κατοπινών μέτρων αναδιαρθρώσεως και της φορολογήσεώς τους, η ίδρυση μόνιμης εγκαταστάσεως στην ημεδαπή, και όχι στην αλλοδαπή, αποτελεί την ελκυστικότερη επιλογή.

26. Αφετέρου, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι μέρος της προστατευόμενης από τις θεμελιώδεις ελευθερίες διασυνοριακής οικονομικής δραστηριότητας δεν αποτελεί μόνον η ίδρυση μόνιμης εγκαταστάσεως, αλλά και η λύση της. Η εισφορά μόνιμης εγκαταστάσεως σε άλλη επιχείρηση έχει ως αποτέλεσμα την παύση της ασκήσεως κάθε περαιτέρω οικονομικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή. Η παύση της οικονομικής δραστηριότητας αυτής φορολογείται μόνο για τον λόγο ότι η μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στην αλλοδαπή εισφέρεται σε αλλοδαπή εταιρία και όχι σε ημεδαπή. Ομοίως και υπό το πρίσμα αυτό δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η ύπαρξη διασυνοριακού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, η παύση διασυνοριακής δραστηριότητας λόγω μεταβιβάσεως σε αλλοδαπή εταιρία καθίσταται λιγότερο ελκυστική από την παύση λόγω εισφοράς σε ημεδαπή εταιρία.

27. Η φορολόγηση λανθανουσών υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας συνιστά, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, εφόσον τέτοια φορολόγηση μη πραγματοποιηθέντων κερδών δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας (ήτοι σε περίπτωση μετοικήσεως εντός της χώρας)[12].

8 Αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 38), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, σκέψη 18).

9 Ομοίως ρητώς, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 18), και της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 19 και 20).

10 Αποφάσεις της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 39), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 31), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-38/10, EU:C:2012:521, σκέψη 25).

11 Αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 36), της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 34), και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 Αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 46), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 33), της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 35), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψη 35).

28. Ως εκ τούτου, η εν προκειμένω συντρέχουσα περίπτωση είναι παρόμοια. Μέσω της φορολογήσεως κατ' εφαρμογή του άρθρου 52d, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995 φορολογούνται οι λανθάνουσες υπεραξίες που διαθέτει η μόνιμη εγκατάσταση (αύξηση της αξίας των οικονομικών αγαθών και/ή μειώσεις της λογιστικής αξίας λόγω αναβολών καταβολής φόρου μέσω αποσβέσεων), χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο να έχει λάβει τα απαραίτητα για τον σκοπό αυτόν ρευστά διαθέσιμα. Ταυτοχρόνως όμως δεν εφαρμόζεται φορολόγηση σε περίπτωση εισφοράς μόνιμης εγκαταστάσεως στην ημεδαπή λόγω της διατηρήσεως της λογιστικής αξίας. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, απλώς πρέπει ο «αγοραστής» (ήτοι η λήπτρια εταιρία) κάποια στιγμή να φορολογήσει τις πραγματοποιηθείσες υπεραξίες.

29. Μολονότι η αποδημία δεν πραγματοποιείται εν προκειμένω από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά μόνο διά της εισφοράς της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεώς του σε αλλοδαπή εταιρία, ωστόσο τούτο έχει τα ίδια έννομα αποτελέσματα όπως στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο θα είχε προηγουμένως μετοικήσει στην αλλοδαπή μαζί με τα οικονομικά αγαθά της ημεδαπής μόνιμης εγκαταστάσεώς του. Η φορολόγηση εφαρμόζεται, όπως στην περίπτωση της «κλασικής» φορολογήσεως λόγω αποδημίας, αποκλειστικώς λόγω του γεγονότος ότι κάποιο άλλο κράτος μέλος αποκτά πλέον την αποκλειστική φορολογική εξουσία επί των οικονομικών αγαθών της μόνιμης εγκαταστάσεως.

30. Η περιλαμβανόμενη στο άρθρο 52e, παράγραφος 3, του νόμου 1733/1995 εθνική ρύθμιση έχει εν τέλει ως αποτέλεσμα ότι, με γνώμονα τις κατοπινές διαδικασίες εισφοράς ενεργητικού, η ίδρυση μόνιμης εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή είναι λιγότερο ελκυστική από την ίδρυση μόνιμης εγκαταστάσεως στην ημεδαπή. Τούτο αντιβαίνει –όπως υποστήριξαν επίσης η Επιτροπή και η A Oy– τόσο στους σκοπούς της οδηγίας 90/434 (βλ., ενδεικτικά, το προοίμιο, κατά το οποίο οι εισφορές ενεργητικού δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς) όσο και στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

31. Ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως πρέπει εν προκειμένω να θεωρηθεί ότι επήλθε ήδη κατά τη βεβαίωση του φόρου[13] το 2006 και όχι όταν εν συνεχεία ο φόρος κατέστη ληξιπρόθεσμος. Τούτο διότι η A Oy, η οποία εισφέρει την ευρισκόμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάστασή της σε άλλη (αλλοδαπή) επιχείρηση, υφίσταται, κατά τον χρόνο εκείνο της βεβαιώσεως του φόρου και του συνεπακόλουθου ληξιπρόθεσμου της φορολογικής οφειλής, δυσμενή μεταχείριση από απόψεως ρευστότητας σε σύγκριση προς τους παρόμοιους μετέχοντες στην αγορά οι οποίοι εισφέρουν μόνιμες εγκαταστάσεις ευρισκόμενες στην ημεδαπή σε αλλοδαπές εταιρίες (ή μόνιμες εγκαταστάσεις ευρισκόμενες στην αλλοδαπή σε ημεδαπές εταιρίες).

Γ. Δικαιολόγηση

1. Δικαιολόγηση της φορολογήσεως λόγω αποδημίας

32. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι, βάσει της αρχής της φορολογικής εδαφικότητας, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να φορολογούν τις δημιουργηθείσες, αλλά ακόμα λανθάνουσες υπεραξίες των εγκατεστημένων στο έδαφός τους υποκειμένων στον φόρο κατά τον χρόνο της αποδημίας των υποκειμένων στον φόρο[14].

13 Αντιθέτως, το ληξιπρόθεσμο του φόρου δεν είναι κρίσιμο, όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, σημείο 59). Τούτο διότι, λόγω της βεβαιώσεως του φόρου, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει ήδη τον φόρο και βαρύνεται με αυτόν, ακόμη και αν αυτός δεν έχει ακόμα καταστεί ληξιπρόθεσμος. Ως εκ τούτου, με την είσπραξη του φόρου απλώς ολοκληρώνεται ο περιορισμός.

14 Αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 49), της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψεις 44 και 45), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψη 46).

33. Συγκεκριμένα, ένα τέτοιο μέτρο αποβλέπει στο να αποτρέψει καταστάσεις ικανές να θέσουν σε κίνδυνο τη δυνατότητα του κράτους μέλους εξόδου να ασκήσει τη φορολογική εξουσία του σε σχέση με τις δραστηριότητες που πραγματοποιήθηκαν στο έδαφός του και επομένως δύναται να δικαιολογηθεί για λόγους διαφυλάξεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών [15]. Προϋπόθεση όμως αποτελεί ότι η αποδημία θέτει πράγματι σε κίνδυνο τη φορολογική εξουσία του κράτους μέλους εξόδου. Τούτο συντρέχει, σε κάθε περίπτωση, όταν παύει να υφίσταται η φορολογική του εξουσία [16].

34. Η φορολογική εξουσία παύει να υφίσταται όχι μόνο σε περίπτωση αποδημίας από το έδαφος ενός κράτους, αλλά και όταν μια ευρισκόμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση εντάσσεται, στο πλαίσιο εισφοράς, σε εταιρία μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή. Στην παραδοχή αυτή βασίζεται προδήλως –όπως ορθώς υποστηρίζουν η Φινλανδία και η Σουηδία– και το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434 και για τον λόγο αυτόν παρέχει στα κράτη μέλη, στην περίπτωση της φορολογήσεως του παγκόσμιου εισοδήματος, την (τελευταία) δυνατότητα φορολογήσεως των λανθανουσών υπεραξιών (των κερδών από την εκποίηση).

35. Ωστόσο, σε αντίθεση προς την κλασική φορολόγηση λόγω αποδημίας, στην περίπτωση της εισφοράς με αντάλλαγμα τη χορήγηση μετοχών, στη φορολογική εξουσία του κράτους μέλους εξόδου υπόκεινται πλέον οι μετοχές της λήπτριας εταιρίας. Απλώς λαμβάνει χώρα ένα είδος ανταλλαγής οικονομικών αγαθών (όσον αφορά το ενεργητικό, από λογιστικής απόψεως). Το άρθρο 8, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 90/434 επιτρέπει εν προκειμένω ρητώς στα κράτη μέλη να φορολογούν το κέρδος που προκύπτει από τη μεταγενέστερη εκποίηση των ληφθεισών μετοχών. Ως εκ τούτου, οι λανθάνουσες υπεραξίες που δημιουργούνται στο μέλλον στην περίπτωση της μόνιμης εγκαταστάσεως εξακολουθούν να υπόκεινται *έμμεσα* στη φορολογική εξουσία της Φινλανδίας.

36. Ωστόσο, η φορολογική εξουσία επί μετοχών αλλοδαπής εταιρίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή συνιστά ένα aliud σε σχέση προς τη φορολογική εξουσία επί των οικονομικών αγαθών μιας αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως. Οι ληφθείσες μετοχές διαφέρουν από τα οικονομικά αγαθά της μόνιμης εγκαταστάσεως. Συνεπώς, η οριστική απώλεια της δυνατότητας ασκήσεως ελέγχου επί των λανθανουσών υπεραξιών που δημιουργήθηκαν στην περίπτωση της μόνιμης εγκαταστάσεως αποτελεί πραγματικότητα. Για τον λόγο αυτόν, το κράτος μέλος που στερείται την άμεση φορολογική εξουσία του έχει έννομο συμφέρον σε μια (τελευταία) φορολόγηση.

2. Αναλογικός χαρακτήρας του περιορισμού

37. Περαιτέρω, ο περιορισμός θα πρέπει να είναι πρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού –εν προκειμένω της διαφυλάξεως της κατανομής των φορολογικών εξουσιών– μέτρο [17].

15 Αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 45 και 46), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 45 επ.), της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 47), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 60).

16 Ομοίως ρητώς: αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 48), της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-64/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:264, σκέψη 31), και της 23ης Ιανουαρίου 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 60 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 47), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35), της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 25), της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 27), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, σκέψη 23).

α) Ανάγκη αναβολής της πληρωμής

38. Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως αποφανθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει, κατά την αποδημία, τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, της άμεσης πληρωμής του ποσού του φόρου και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης πληρωμής του ποσού αυτού, ενδεχομένως με την καταβολή τόκων σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση[18]. Η ετεροχρονισμένη είσπραξη του φόρου επί των λανθανουσών υπεραξιών σε πέντε ετήσιες δόσεις, αντί για την άμεση είσπραξη του φόρου αυτού, έχει κριθεί από το Δικαστήριο ότι αποτελεί μέτρο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας[19]. Ωστόσο, η φινλανδική νομοθεσία δεν παρέχει τέτοια δυνατότητα. Ως εκ τούτου, η φινλανδική ρύθμιση μπορεί να θεωρηθεί ότι εισάγει δυσανάλογο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

39. Παρά την αντίθετη γνώμη της Φινλανδίας και της Σουηδίας, στο ανωτέρω συμπέρασμα δεν μπορεί να αντιπαραβληθεί ο ισχυρισμός ότι η νομολογία του Δικαστηρίου επί της φορολογήσεως λόγω αποδημίας δεν μπορεί να εφαρμοστεί στη φορολόγηση των περιπτώσεων εισφοράς μόνιμης εγκαταστάσεως με αντάλλαγμα τη χορήγηση μετοχών.

40. Μολονότι η εισφορά μόνιμης εγκαταστάσεως με αντάλλαγμα τη χορήγηση μετοχών συνιστά – όπως ορθώς επισημαίνεται από τη Σουηδία–, σε αντίθεση προς την απλή αποδημία, πράξη πραγματοποιήσεως κέρδους η οποία συνεπάγεται κατ' αρχήν την ενεργοποίηση και φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών, ωστόσο η εισφορά με αντάλλαγμα τη χορήγηση μετοχών εν τέλει δεν επιφέρει πραγματική αποκόμιση της αξίας της μόνιμης εγκαταστάσεως μέσω πωλήσεως, αλλά συνιστά απλώς μέτρο αναδιαρθρώσεως. Η μόνιμη εγκατάσταση δεν πωλείται, αλλά μεταβιβάζεται σε κάποιο πρόσωπο στο οποίο ο μεταβιβάζων συμμετέχει πλέον με μεγαλύτερο ποσοστό από ό,τι μέχρι τούδε. Τέτοιες ακριβώς διασυνοριακές αναδιαρθρώσεις έχει σκοπό να διευκολύνει η οδηγία 90/434.

41. Περαιτέρω, δεν αποκομίζεται η απαιτούμενη για την καταβολή του φόρου χρηματική ρευστότητα, αλλά η εισφέρουσα εταιρία απλώς λαμβάνει, στην έκταση που αναλογεί στην εισφορά, μετοχές της λήπτριας επιχειρήσεως. Το γεγονός αυτό αποτελεί επίσης τον λόγο για τον οποίο η Φινλανδία παρέχει τη δυνατότητα λογιστικά ουδέτερης αναδιαρθρώσεως, παρά την «πραγματοποίηση», ακόμη και στις περιπτώσεις μη διασυνοριακών εισφορών. Τέτοια μη φορολόγηση στις περιπτώσεις χωρίς καθόλου στοιχεία αλλοδαπότητας δεν επιτάσσεται από την οδηγία 90/434.

42. Με το να φορολογούνται (εφόσον φορολογούνται) οι διασυνοριακές αναδιαρθρώσεις όχι αμέσως, αλλά μόνο σε δόσεις καταβλητέες σε βάθος χρόνου, εκπληρώνεται επίσης πολύ αποτελεσματικότερα ο σκοπός της οδηγίας, που συνίσταται στη διευκόλυνση των διασυνοριακών αναδιαρθρώσεων.

43. Εφόσον το κράτος μέλος, σε περίπτωση εισφοράς μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην ημεδαπή, δεν επιτάσσει τη φορολόγηση του εισφέροντος, παρά την «πραγματοποίηση», τότε το να επιτάσσει την άμεση φορολόγηση χωρίς να παρέχει δυνατότητα αναβολής της πληρωμής, σε κάθε περίπτωση, δεν αποτελεί, λαμβανομένης υπόψη της ελλείψεως ρευστότητας στην περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο, το ηπιότερο μέσο προκειμένου να ληφθεί δεόντως υπόψη η απώλεια της φορολογικής εξουσίας του κράτους μέλους στην περίπτωση με στοιχεία αλλοδαπότητας.

18 Αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 49), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 56 επ., 58 και 62), και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 Αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 64), και της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 52).

44. Η βαθμιαία είσπραξη του φόρου, σε βάθος ετών, παρέχει ομοίως τη δυνατότητα να ληφθεί υπόψη η απώλεια της φορολογικής εξουσίας και περιστέλλει σημαντικά την άνιση μεταχείριση (μη φορολόγηση στις περιπτώσεις χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας). Το Δικαστήριο έχει ήδη εκφέρει παρόμοια κρίση σχετικώς –πράγμα που επισημάνθηκε από την Επιτροπή στην επ' ακροατηρίου συζήτηση–, στο πλαίσιο εξετάσεως διαφόρων ρυθμίσεων περί αναβολής της πληρωμής σε συνάρτηση με πραγματοποιηθέντα κέρδη για τον σκοπό της αντικαταστάσεως αγαθών[20].

45. Επιπλέον, επισημαίνεται το γεγονός ότι ο οφειλέτης του φόρου –αντίθετα προς τις περιπτώσεις αποδημίας– παραμένει στο γεωγραφικό πεδίο ασκήσεως της φορολογικής εξουσίας του δανειστή του φόρου, όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή. Η ετεροχρονισμένη είσπραξη του φόρου δεν δημιουργεί εν προκειμένω κανενός είδους διοικητικής φύσεως δυσχέρειες που θα καθιστούσαν απαραίτητη την άμεση φορολόγηση. Συνεπώς, –όπως ορθώς υποστηρίζεται από την Επιτροπή– λαμβάνονται αρκούντως υπόψη, αφενός, η απώλεια της δυνατότητας του κράτους περί φορολογήσεως με το να επιτρέπεται μια τελευταία φορολόγηση και, αφετέρου, η έλλειψη ρευστότητας στην περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο με το να προβλέπεται η ετεροχρονισμένη είσπραξη του φόρου.

46. Ωστόσο, παρά την αντίθετη άποψη της A Oy, από τις θεμελιώδεις ελευθερίες δεν προκύπτει ότι η φορολόγηση πρέπει κατ' ανάγκην να αναβάλλεται μέχρι την «αληθή» πραγματοποίηση των λανθανουσών υπεραξιών. Καθότι δεν είναι βέβαιο ότι εν συνεχεία θα επέλθει πραγματοποίηση, πολλώ δε μάλλον μέσω τρίτου (της λήπτριας εταιρίας), –όπως, επί παραδείγματι, σε περίπτωση μεταγενέστερης μειώσεως της αξίας ή υποτιμήσεως των οικονομικών αγαθών– και τούτο ελάχιστα μπορεί να ελεγχθεί από τη Φινλανδία, η ερμηνεία αυτή αντιβαίνει στην αρχή της διαφυλάξεως της κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών. Τούτο διότι η εν λόγω ερμηνεία σημαίνει ότι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και μεταγενέστερες μειώσεις της αξίας που λαμβάνουν χώρα εκτός του γεωγραφικού πεδίου ασκήσεως από το κράτος μέλος της φορολογικής εξουσίας του[21]. Βάσει της αρχής της εδαφικότητας, σε συνδυασμό με την κρατούσα στο πεδίο της φορολογικής νομοθεσίας αρχή της δήλης ημέρας, η φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών κατά τον χρόνο απώλειας της φορολογικής εξουσίας επιτρέπεται ακόμη και αν δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι λανθάνουσες υπεραξίες, πολλώ δε μάλλον από κάποιον τρίτο. Στην αρχή της αναλογικότητας αντιβαίνει μόνο η άμεση φορολόγηση.

β) Αναλογικότητα λόγω της εκπτώσεως πλασματικού φόρου;

47. Καμιά επιρροή δεν ασκεί στο ανωτέρω συμπέρασμα ούτε η προβλεπόμενη στη φινλανδική νομοθεσία και στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434 έκπτωση πλασματικού αλλοδαπού φόρου. Συγκεκριμένα, η πρόβλεψη αυτή ασκεί επίδραση «μόνο» ως προς το ποσό της φορολογικής επιβαρύνσεως, στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα. Η επιβάρυνση αυτή αντιστοιχεί στον φόρο που προκύπτει από την εφαρμογή του πλήρους φορολογικού συντελεστή, εφόσον στο κράτος υποδοχής δεν θα εφαρμοζόταν καθόλου φορολόγηση, ή αντιστοιχεί στον φόρο που προκύπτει από την εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή, εφόσον ο εκπίπτων (πλασματικός) φόρος θα ήταν χαμηλότερος, ή είναι μηδενική, εφόσον ο εκπίπτων (πλασματικός) φόρος θα ήταν υψηλότερος ή ισόποσος.

20 Απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψεις 71 επ.).

21 Την προσέγγιση αυτή –ουδεμία υποχρέωση να λαμβάνονται υπόψη οι μειώσεις της αξίας– το Δικαστήριο την επιβεβαίωσε επανειλημμένως στις πιο πρόσφατες αποφάσεις του αναφορικά με τη φορολόγηση λόγω αποδημίας: βλ. αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψεις 43 επ.), και της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 56 επ.). Βλ. σχετικώς, επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, σημεία 61 επ.).

48. Ως εκ τούτου, η έκπτωση ξένου φόρου αποτρέπει «μόνο» –όπως αναγνωρίζουν η Φινλανδία και η Σουηδία– την τυχόν διπλή φορολογία. Η παραβίαση της θεμελιώδους ελευθερίας δεν έγκειται όμως στη διπλή φορολογία. Στο δίκαιο της Ένωσης δεν ισχύει απαγόρευση διπλής φορολογίας[22]. Εφόσον όμως η διπλή φορολογία δεν αποτελεί ζήτημα του δικαίου της Ένωσης και, ως εκ τούτου, των θεμελιωδών ελευθεριών, τότε, εξ αντιδιαστολής, ούτε η αποτροπή της διπλής φορολογίας μπορεί να ασκήσει επιρροή ως προς τη δικαιολόγηση του περιορισμού μιας θεμελιώδους ελευθερίας.

49. Τούτο ισχύει ιδίως σε περίπτωση που η έκπτωση δεν συνεπάγεται την περιστολή της άνισης μεταχειρίσεως της περιπτώσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα σε σχέση με εκείνη χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας. Η χρήζουσα δικαιολογήσεως άνιση μεταχείριση δεν έγκειται μόνο στο ποσό του καταβλητέου φόρου (ή στο ύψος του φορολογικού συντελεστή), αλλά και στην *άμεση φορολόγηση* της εισφέρουσας εταιρίας στην περίπτωση με διασυνοριακό χαρακτήρα σε σύγκριση προς τη *μη φορολόγησή* της στη λεγόμενη περίπτωση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας[23].

50. Κατά συμπέρασμα, το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434 δεν καθορίζει έναν φορολογικό συντελεστή που είναι χαμηλότερος από τον «κανονικό» φορολογικό συντελεστή, αλλά προσδιορίζει τον κανονικό φορολογικό συντελεστή τον οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα. Ο συντελεστής αυτός, σε αντίθεση προς τους λοιπούς φορολογικούς συντελεστές, είναι απλώς μεταβλητός και εξαρτάται από διάφορους παράγοντες (υπολογισμός πλασματικού αλλοδαπού φόρου). Το πότε όμως εφαρμόζεται ο εν λόγω φορολογικός συντελεστής, –όπως προεκτέθηκε στα σημεία 21 και 22– δεν ρυθμίζεται από την οδηγία 90/434. Ωστόσο, τούτο μπορεί να συναχθεί από την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου επί της φορολογήσεως λόγω αποδημίας.

51. Εφόσον καμιά φορολόγηση των διαρθρωτικών μέτρων δεν εφαρμόζεται στις παρόμοιες περιπτώσεις χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, το εξίσου πρόσφορο και ηπιότερο μέσο, στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα, είναι, υπό το πρίσμα της διαφυλάξεως της φορολογικής εξουσίας, η αναβολή της εισπράξεως ή η ετεροχρονισμένη είσπραξη του (ενδεχομένως μειωμένου) φόρου.

52. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο στην υπό εξέταση υπόθεση, δεδομένου ότι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 8, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434, –σε αντίθεση προς τις περιπτώσεις της κλασικής φορολογήσεως λόγω αποδημίας– διατηρείται μάλιστα μια έμμεση εξουσία φορολογήσεως των μελλοντικών υπεραξιών της μόνιμης εγκαταστάσεως. Εφόσον όμως διατηρείται η έμμεση λήψη μεριδίου από περαιτέρω μεταβολές της αξίας, τότε η άμεση φορολόγηση (με συγκεκριμένο φορολογικό συντελεστή) προβάλλει ακόμη περισσότερο δυσανάλογη σε σχέση με τις περιπτώσεις αποδημίας, κατά τις οποίες επέρχεται απώλεια κάθε συνδέσμου με τη φορολογική βάση.

53. Επομένως, συνάγεται ότι συντρέχει περίπτωση μη δικαιολογημένου περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Ωστόσο, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον είναι δυνατό, βάσει της φινλανδικής νομοθεσίας που διέπει τη φορολογική διαδικασία, να αποτραπεί η αντίθεση της εθνικής ρυθμίσεως προς το δίκαιο της Ένωσης, στο πλαίσιο σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας της υπό την έννοια της θεσπίσεως υποχρεώσεως ετεροχρονισμένης καταβολής του φόρου.

22 Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, σκέψεις 27 επ.), της 16ης Ιουλίου 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψεις 26 επ.), και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, σκέψεις 30 και 31), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Y. Bot στην υπόθεση Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, σημεία 58 επ.).

23 Ήτοι η μόνιμη εγκατάσταση βρίσκεται στην ημεδαπή ή η λήπτρια εταιρία είναι ημεδαπή εταιρία.

VI. Πρόταση

54. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι, Φινλανδία) από κοινού ως ακολούθως:

Αντιβαίνει στο άρθρο 43 σε συνδυασμό με το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 49 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ) εθνική ρύθμιση με την οποία μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ και η οποία επιτάσσει την άμεση φορολόγηση μόνο στις έχουσες διασυνοριακό χαρακτήρα περιπτώσεις εισφοράς αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως σε αλλοδαπή εταιρία, ενώ τέτοια φορολόγηση δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας. Καμία επιρροή δεν ασκεί εν προκειμένω η έκπτωση πλασματικού αλλοδαπού φόρου, καθότι αυτή εμποδίζει μόνο τη διπλή φορολογία, αλλά όχι και την άμεση φορολόγηση.