ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 6ης Σεπτεμβρίου 2012*

«Παράβαση κράτους μέλους — Άρθρο 49 ΣΛΕΕ — Φορολογική νομοθεσία — Μεταφορά της φορολογικής έδρας — Μεταφορά στοιχείων του ενεργητικού — Άμεσος φόρος κατά την έξοδο από τη χώρα»

Στην υπόθεση C-38/10,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, που ασκήθηκε στις 22 Ιανουαρίου 2010,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, G. Braga da Cruz και P. Guerra e Andrade, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους L. Fernandes και J. Menezes Leitão,

καθής,

υποστηριζόμενης από

το **Βασίλειο της Δανίας,** εκπροσωπούμενο από τον C. Vang,

την **Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας,** εκπροσωπούμενη από τον C. Blaschke και την K. Petersen,

το **Βασίλειο της Ισπανίας,** εκπροσωπούμενο από τους M. Muñoz Pérez και A. Rubio González,

τη **Γαλλική Δημοκρατία,** εκπροσωπούμενη από τον G. de Bergues και την N. Rouam,

το **Βασίλειο των Κάτω Χωρών**, εκπροσωπούμενο από τις C. Wissels και M. de Ree,

τη **Δημοκρατία της Φινλανδίας,** εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski,

το **Βασίλειο της Σουηδίας,** εκπροσωπούμενο από τις A. Falk και S. Johannesson,

το **Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,** εκπροσωπούμενο από τους S. Hathaway και A. Robinson,

παρεμβαίνοντες

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann (εισηγητή), L. Bay Larsen, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Απριλίου 2012,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Ιουνίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τα άρθρα 76 Α, 76 Β και 76 C του Κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, στο εξής: CIRC), τα οποία εφαρμόζονται σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας και της πραγματικής διοικήσεως πορτογαλικής εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος ή σε περίπτωση παύσεως των δραστηριοτήτων μόνιμης εγκατάστασης στην Πορτογαλία ή μεταφοράς των στοιχείων του ενεργητικού της από την Πορτογαλία σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία προβλέπουν:

— ότι η φορολογητέα βάση της περιόδου κατά την οποία επέρχεται το γενεσιουργό γεγονός του φόρου περιλαμβάνει όλη τη λανθάνουσα υπεραξία των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων, αλλά δεν περιλαμβάνει τη λανθάνουσα υπεραξία των αμιγώς εθνικών συναλλαγών·

— ότι οι εταίροι εταιρίας που μεταφέρει την καταστατική έδρα της και την πραγματική της διοίκηση εκτός της Πορτογαλίας υπόκεινται σε φόρο επί της διαφοράς μεταξύ της καθαρής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού της εταιρίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της μεταφοράς, βάσει της αγοραίας αξίας) και της τιμής κτήσεως των αντίστοιχων εταιρικών μεριδίων,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ)

Το νομικό πλαίσιο

2 Με το νομοθετικό διάταγμα 159/2009 (Decreto-Lei n.° 159/2009), της 13ης Ιουλίου 2009 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 133, της 13ης Ιουλίου 2009) έγινε, μεταξύ άλλων, νέα αρίθμηση των σχετικών με την παρούσα διαφορά άρθρων του CIRC. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με την κατάσταση του κράτους μέλους ως είχε κατά την εκπνοή της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας, οι δε εν συνεχεία επελθούσες μεταβολές δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από το Δικαστήριο. Το εν λόγω νομοθετικό διάταγμα τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2010, ενώ η προθεσμία που είχε θέσει η Επιτροπή έληγε

την 1η Φεβρουαρίου 2009. Επομένως, στο πλαίσιο της παρούσας διαφοράς δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη οι τροποποιήσεις που επήλθαν κατόπιν της θέσεως σε ισχύ του νομοθετικού διατάγματος 159/2009.

3 Τα άρθρα 76 Α, 76 Β και 76 C του CIRC όριζαν τα εξής:

«Άρθρο 76 Α

Μεταφορά έδρας

1. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της περιόδου κατά την οποία παύει η δραστηριότητα νομικού προσώπου, η έδρα του οποίου ή η πραγματική διοίκησή του που βρίσκονται στην Πορτογαλία μεταφέρονται εκτός αυτής, συμπεριλαμβανομένης ευρωπαϊκής εταιρίας και ευρωπαϊκής συνεταιριστικής επιχειρήσεως, η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας και της οικείας φορολογητέας λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού της κατά την ημερομηνία της παύσεως της δραστηριότητας συνιστούν κέρδη ή ζημίες.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή στα στοιχεία του ενεργητικού που παραμένουν στη διάθεση μόνιμης εγκατάστασης του ίδιου νομικού προσώπου και συμμετέχουν στον σχηματισμό του φορολογητέου του κέρδους, εφόσον για τα εν λόγω στοιχεία του ενεργητικού πληρούνται, mutatis mutandis, οι προϋποθέσεις του άρθρου 68, παράγραφος 3.

3. Οι διατάξεις του άρθρου 68, παράγραφος 4, έχουν εφαρμογή mutatis mutandis στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της μόνιμης εγκατάστασης.

4. Στην περίπτωση της παραγράφου 2, οι απώλειες φορολογικών εσόδων πριν από την παύση της δραστηριότητας μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα της μόνιμης εγκατάστασης του νομικού προσώπου που δεν εδρεύει στη χώρα, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 15.

5. Το ειδικό καθεστώς των παραγράφων 2, 3 και 4 δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις του άρθρου 67, παράγραφος 10, του CIRC.

Άρθρο 76 Β

Παύση δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου έχουν εφαρμογή mutatis mutandis στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μόνιμης εγκατάστασης νομικού προσώπου που δεν έχει την έδρα του στην Πορτογαλία:

α) σε περίπτωση παύσεως της δραστηριότητάς του στην Πορτογαλία·

β) σε περίπτωση μεταφοράς εκτός Πορτογαλίας, ανεξαρτήτως του νομικού ή του πραγματικού τρόπου, στοιχείων του ενεργητικού που έχουν διατεθεί στη μόνιμη εγκατάσταση.

Άρθρο 76 C

Καθεστώς που ισχύει για τους εταίρους

1. Για την περίοδο κατά την οποία μεταφέρεται εκτός Πορτογαλίας η καταστατική έδρα και η πραγματική διοίκηση λαμβάνεται υπόψη, για τη φορολόγηση των εταίρων, η διαφορά μεταξύ της καθαρής αξίας του ενεργητικού την ημερομηνία εκείνη και της τιμής κτήσεως των αντίστοιχων εταιρικών μεριδίων, εφαρμόζοντας mutatis mutandis τις διατάξεις του άρθρου 75, παράγραφοι 2 και 4.

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, τα στοιχεία του ενεργητικού εκτιμώνται βάσει της αγοραίας αξίας τους.

3. Η μεταφορά της έδρας ευρωπαϊκής εταιρίας ή ευρωπαϊκής συνεταιριστικής επιχείρησης δεν συνεπάγεται, από μόνη της, την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1.»

4 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, του CIRC προέβλεπε ότι «ως αποκομισθείσα υπεραξία ή πραγματοποιηθείσα απομείωση [θ]εωρούνται τα κέρδη ή οι απώλειες που αφορούν ακίνητα στοιχεία του ενεργητικού κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας, ανεξαρτήτως του λόγου της μεταβίβασης αυτής, καθώς και οι απώλειες που προέρχονται από ζημιογόνα περιστατικά ή τα κέρδη που προκύπτουν από τη μόνιμη σύνδεση των στοιχείων αυτών για σκοπούς διαφορετικούς από την ασκούμενη δραστηριότητα».

5 Το άρθρο 43, παράγραφος 2, του εν λόγω Κώδικα προέβλεπε ότι η υπεραξία και η απομείωση αντιστοιχούν στη «διαφορά μεταξύ του επιτευχθέντος ποσού, αφαιρουμένων των εξόδων, και του ποσού της κτήσεως μετά την αφαίρεση των προσαυξήσεων ή των αποσβέσεων».

6 Κατά το άρθρο 43, παράγραφος 3, του CIRC, το εισπραχθέν ποσό από τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας των στοιχείων του ενεργητικού αντιστοιχεί στο ποσό της αντιπαροχής αλλά, στην περίπτωση στοιχείων που διατέθηκαν μόνιμα για άλλους σκοπούς πέραν της ασκούμενης δραστηριότητας, το εισπραχθέν ποσό αντιστοιχεί στην αγοραία αξία του.

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

7 Η Επιτροπή, κρίνοντας, βάσει των διαθέσιμων τότε πληροφοριών, ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπείχε δυνάμει του άρθρου 43 ΕΚ διότι προέβη, κατ' εφαρμογή των άρθρων 76 Α, 76 Β και 76 C του CIRC, στην άμεση φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας και της πραγματικής διοικήσεως πορτογαλικής έδρας σε άλλο κράτος μέλος ή σε περίπτωση μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκατάστασης στην Πορτογαλία, απηύθυνε, στις 29 Φεβρουαρίου 2008, έγγραφο οχλήσεως προς το κράτος μέλος αυτό καλώντας το, σύμφωνα με το άρθρο 226 ΕΚ, να υποβάλει τις παρατηρήσεις του.

8 Με απάντηση της 10ης Ιουλίου 2008, η Πορτογαλική Δημοκρατία αμφισβήτησε τη θέση της Επιτροπής.

9 Την 1η Δεκεμβρίου 2008, η Επιτροπή διατύπωσε αιτιολογημένη γνώμη με την οποία έκρινε ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τα άρθρα 76 Α, 76 Β και 76 C του CIRC, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπείχε δυνάμει του άρθρου 43 ΕΚ και του άρθρου 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και την κάλεσε να λάβει τα απαραίτητα μέτρα για να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις της εντός προθεσμίας δύο μηνών από την παραλαβή της αιτιολογημένης γνώμης.

10 Δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία εξακολούθησε να ισχυρίζεται, με την από 6 Απριλίου 2009 απάντησή της, ότι η θέση της Επιτροπής ήταν εσφαλμένη, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

11 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 28ης Ιουνίου 2010, επιτράπηκε στο Βασίλειο της Δανίας, στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο Βασίλειο της Ισπανίας, στη Γαλλική Δημοκρατία, στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, στη Δημοκρατία της Φινλανδίας, στο Βασίλειο της Σουηδίας καθώς και στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας να παρέμβουν προς στήριξη των αιτημάτων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.

12 Μετά την έκδοση της αποφάσεως της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, National Grid Indus (Συλλογή 2011, σ. I-12273), ζητήθηκε από όλους τους παρεμβαίνοντες, κατ' εφαρμογή του άρθρου 54α του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, να εκθέσουν εγγράφως τις παρατηρήσεις τους όσον αφορά τις συνέπειες που έχει η απόφαση αυτή στην επίλυση της υπό κρίση υποθέσεως.

13 Το Βασίλειο της Δανίας και η Πορτογαλική Δημοκρατία διαβίβασαν την απάντησή τους στη Γραμματεία του Δικαστηρίου, στις 21 και 27 Μαρτίου 2012, αντιστοίχως. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και το Ηνωμένο Βασίλειο κατέθεσαν την απάντησή τους στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 29 Μαρτίου 2012. Το Βασίλειο της Ισπανίας, η Γαλλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Σουηδίας και η Επιτροπή διαβίβασαν την απάντησή τους στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Μαρτίου 2012.

Επί του παραδεκτού της προσφυγής

14 Μολονότι η Πορτογαλική Κυβέρνηση δεν προβάλλει, με τα δικόγραφά της, κανένα λόγο απαραδέκτου της υπό κρίση προσφυγής, το Δικαστήριο μπορεί, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 11 έως 13 των προτάσεών του, να εξετάσει αυτεπαγγέλτως αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 256 ΣΛΕΕ για την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως.

15 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το έγγραφο οχλήσεως που η Επιτροπή απευθύνει σε κράτος μέλος καθώς και η αιτιολογημένη γνώμη που εκδίδει οριοθετούν το αντικείμενο της διαφοράς το οποίο, επομένως, δεν μπορεί μεταγενέστερα να διευρυνθεί. Κατά συνέπεια, η αιτιολογημένη γνώμη και η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να στηρίζονται στις ίδιες αιτιάσεις που προβάλλονται με το έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο η Επιτροπή κινεί την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C-457/07, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2009, σ. I-8091, σκέψη 55, και της 14ης Οκτωβρίου 2010, C-535/07, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2010, σ. I-9483, σκέψη 41).

16 Αν αυτό δεν συμβαίνει, η παρατυπία αυτή δεν αίρεται από το γεγονός ότι το καθού κράτος μέλος διατύπωσε παρατηρήσεις επί της αιτιολογημένης γνώμης (βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Αυστρίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Συγκεκριμένα, η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία συνιστά, κατά πάγια νομολογία, ουσιώδη εγγύηση όχι μόνο για την προστασία των δικαιωμάτων του οικείου κράτους μέλους, αλλά και προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι η δίκη που ενδεχομένως θα κινηθεί θα αφορά διαφορά το αντικείμενο της οποίας έχει καθοριστεί με σαφήνεια (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1999, C-365/97, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1999, σ. I-7773, σκέψη 35, και της 10ης Απριλίου 2003, C-392/99, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2003, σ. I-3373, σκέψη 133).

17 Πάντως, εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται, όπως δέχθηκε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το απευθυνόμενο προς την Πορτογαλική Δημοκρατία έγγραφο οχλήσεως της 29ης Φεβρουαρίου 2008 δεν περιελάμβανε καμία αναφορά σε φερόμενη παράβαση του άρθρου 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

18 Επομένως, η προσφυγή πρέπει να κριθεί απαράδεκτη όσον αφορά την αιτίαση που αντλείται από παράβαση της διατάξεως αυτής.

19 Εξάλλου, η Επιτροπή δεν εξήγησε με επαρκή σαφήνεια με ποιον τρόπο το άρθρο 76 C του CIRC, το οποίο προβλέπει την άμεση φορολόγηση των εταίρων για τη λανθάνουσα υπεραξία των μεριδίων τους στο εταιρικό κεφάλαιο κατά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας και της πραγματικής διοικήσεως της εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος, ενδέχεται να συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως των εταιριών αυτών.

20 Επομένως, η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να κριθεί απαράδεκτη.

Επί της προσφυγής

21 Διαπιστώνεται, εισαγωγικά, ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί το δικαίωμα των κρατών μελών να φορολογούν την υπεραξία που δημιουργήθηκε στο έδαφός τους.

22 Η Επιτροπή προσάπτει κατ' ουσίαν στη Πορτογαλική Δημοκρατία ότι με τις επίδικες διατάξεις προβλέπει διαφορετική φορολογική μεταχείριση της λανθάνουσας υπεραξίας για τη μεταφορά δραστηριοτήτων μιας εταιρίας προς άλλο κράτος μέλος, αφενός, και για παρόμοια μεταφορά εντός της Πορτογαλίας, αφετέρου. Το γεγονός ότι μια εταιρία ασκεί το δικαίωμά της ελεύθερης εγκαταστάσεως και μεταφέρει δραστηριότητές της από την Πορτογαλία σε άλλο κράτος μέλος, δεν μπορεί, κατά την Επιτροπή, να έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογικής επιβάρυνσης που εισπράττεται προκαταβολικά ή που είναι υψηλότερη από εκείνη που επιβάλλεται σε εταιρία που μεταφέρει δραστηριότητές της παραμένοντας στην Πορτογαλία. Οι επίμαχες διατάξεις μπορούν, επομένως, να δημιουργήσουν εμπόδια στην ελευθερία εγκαταστάσεως και συνιστούν παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

23 Όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 26 και 49 έως 54 των προτάσεών του, δεν αμφισβητείται συναφώς, υπό το φως ιδίως της προπαρατεθείσας αποφάσεως National Grid Indus, ότι οι διατάξεις περί του δικαιώματος ελεύθερης εγκαταστάσεως έχουν εφαρμογή επί της μεταφοράς δραστηριοτήτων μιας εταιρίας από την Πορτογαλία προς άλλο κράτος μέλος, τούτο δε ανεξαρτήτως του αν η εν λόγω εταιρία μεταφέρει την καταστατική της έδρα και την πραγματική της διοίκηση εκτός της Πορτογαλίας ή αν μεταφέρει στοιχεία του ενεργητικού της από μόνιμη εγκατάσταση στην Πορτογαλία προς άλλο κράτος μέλος.

24 Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Η ελευθερία αυτή περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική έδρα τους, την κεντρική διοίκησή τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους εντός άλλων κρατών μελών μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ. αποφάσεις της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 28, και της 25ης Φεβρουαρίου 2010, C-337/08, X Holding, Συλλογή 2010, σ. I-1215, σκέψη 17).

25 Μολονότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν όμως και στο κράτος μέλος

καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (απόφαση National Grid Indus, προπαρατεθείσα, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Επίσης, κατά πάγια νομολογία, πρέπει να θεωρούνται ως περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της συγκεκριμένης ελευθερίας (απόφαση National Grid Indus, προπαρατεθείσα, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως ακριβώς προβάλλει η Επιτροπή στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως, ότι τα άρθρα 76 Α και 76 Β του CIRC συνεπάγονται τη δημιουργία εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι σε περίπτωση μεταφοράς από πορτογαλική εταιρία της καταστατικής έδρας της και της πραγματικής διοικήσεώς της σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και σε περίπτωση μερικής ή ολικής μεταφοράς των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως στην Πορτογαλία αλλοδαπής εταιρίας προς άλλο κράτος μέλος, η εν λόγω εταιρία υφίσταται δυσμενή οικονομική μεταχείριση σε σχέση με παρόμοια εταιρία η οποία διατηρεί τις δραστηριότητές της στην Πορτογαλία.

28 Συγκεκριμένα, βάσει των εν λόγω διατάξεων, σε πορτογαλική εταιρία που μεταφέρει την καταστατική έδρα της και την πραγματική της διοίκηση εκτός Πορτογαλίας επιβάλλεται φορολογία της λανθάνουσας υπεραξίας. Αντιθέτως, αυτό δεν συμβαίνει όταν η εν λόγω εταιρία διατηρεί την έδρα της στην Πορτογαλία, εφόσον αυτή φορολογείται μόνο για την αποκομισθείσα υπεραξία. Εξάλλου, οι εν λόγω διατάξεις προβλέπουν επίσης τη φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας σε περίπτωση μερικής ή ολικής μεταφοράς προς άλλο κράτος μέλος των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως στην Πορτογαλία μη πορτογαλικής εταιρίας, ενώ η μεταφορά των στοιχείων του ενεργητικού εντός της Πορτογαλίας δεν συνεπάγεται την επιβολή μιας τέτοιας φορολογίας. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι πιθανό να αποθαρρύνει μια εταιρία να μεταφέρει τις δραστηριότητές της από την Πορτογαλία προς ένα άλλο κράτος μέλος (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., σκέψη 36).

29 Η διαπιστωθείσα κατά τα ανωτέρω διαφορετική μεταχείριση δεν εξηγείται από μια εξ αντικειμένου διαφορετική κατάσταση. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 55, 94 έως 99 και 111 των προτάσεών του, έναντι της ρυθμίσεως κράτους μέλους η οποία έχει ως σκοπό να φορολογεί την υπεραξία που δημιουργήθηκε στην ημεδαπή, η κατάσταση εταιρίας η οποία μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την καταστατική έδρα της και την πραγματική της διοίκηση σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και η κατάσταση της εταιρίας που μεταφέρει μέρος ή το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως στην Πορτογαλία σε άλλο κράτος μέλος είναι, όσον αφορά τη φορολόγηση της υπεραξίας που δημιουργήθηκε στο πρώτο κράτος μέλος πριν από τη μεταφορά της έδρας, ανάλογη με την κατάσταση εταιρίας που προβαίνει στις ίδιες ενέργειες μόνον εντός της Πορτογαλίας (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., προπαρατεθείσα, σκέψη 37).

30 Στο μέτρο που το άρθρο 76 Β, στοιχείο α', του CIRC προβλέπει επιβολή φόρου σε περίπτωση κατά την οποία η παύση της δραστηριότητας στην Πορτογαλία δεν αποτελεί συνέπεια της μεταφοράς προς άλλο κράτος μέλος του συνόλου των δραστηριοτήτων που συνδέονται με μόνιμη πορτογαλική εγκατάσταση, αλλά της παύσεως, από την υποκείμενη στον φόρο εταιρία, της συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας, επιβάλλεται η διαπίστωση, υπό το φως του άρθρου 43 του CIRC, ότι δεν υφίσταται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ μίας περιπτώσεως που εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ και μίας περιπτώσεως αμιγώς εσωτερικής. Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε η Πορτογαλική Δημοκρατία, το εν λόγω άρθρο 43 του CIRC προβλέπει τη φορολόγηση πορτογαλικής εταιρίας για τη λανθάνουσα υπεραξία των στοιχείων του ενεργητικού που δεν συνδέονται με την οικονομική δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας. Επομένως, στο μέτρο αυτό, δεν υφίσταται περιορισμός στην άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης εγκαταστάσεως.

31 Όσον αφορά το κατά πόσον μπορεί να δικαιολογείται ο διαπιστωθείς περιορισμός στην ελευθερία εγκαταστάσεως καθώς και όσον αφορά τον αναλογικό χαρακτήρα του, πρέπει να υπομνησθεί ότι, με την προπαρατεθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 86, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αποκλείει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει την άμεση είσπραξη του φόρου επί της λανθάνουσας υπεραξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρίας που μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διοικήσεώς της, και μάλιστα κατά τον χρόνο της εν λόγω μεταφοράς.

32 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τη σκέψη 73 της προπαρατεθείσας αποφάσεως National Grid Indus, εθνική ρύθμιση παρέχουσα στην εταιρία που μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διοικήσεώς της τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, της άμεσης πληρωμής του ποσού του φόρου, και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης πληρωμής του ποσού του εν λόγω φόρου, ενδεχομένως πλέον τόκων σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση, θα αποτελούσε μέτρο λιγότερο παρεμβατικό στην ελευθερία εγκαταστάσεως απ' ό,τι το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο.

33 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παραδέχθηκε, με τη γραπτή απάντησή της στο ερώτημα του Δικαστηρίου που αναφέρεται στη σκέψη 12 της παρούσας αποφάσεως, ότι σ' αυτήν εναπόκειται, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η νομοθεσία της περιορίζει πράγματι την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, να προβλέψει με την εθνική νομοθεσία της ότι οι εταιρίες που προτίθενται να μεταφέρουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος δεν οφείλουν να καταβάλουν αμέσως το σύνολο του ποσού του φόρου για τη λανθάνουσα υπεραξία που δημιουργήθηκε στην Πορτογαλία.

34 Πρέπει να προστεθεί ότι, αντίθετα προς όσα προέβαλε η Πορτογαλική Δημοκρατία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, επιβάλλεται το ίδιο συμπέρασμα με αυτό της σκέψης 31 της παρούσας αποφάσεως όσον αφορά τη φορολογία της λανθάνουσας υπεραξίας των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως στην Πορτογαλία που μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος. Η διαπίστωση στη σκέψη 57 της προπαρατεθείσας αποφάσεως National Grid Indus, ότι «τα στοιχεία του ενεργητικού μιας εταιρίας επηρεάζονται ευθέως από οικονομικές δραστηριότητες που προορίζονται να δημιουργήσουν κέρδος», στην οποία στηρίζεται η Πορτογαλική Δημοκρατία, δεν έγινε στο πλαίσιο της εξετάσεως του περιοριστικού χαρακτήρα της επίμαχης στην υπόθεση εκείνη εθνικής ρυθμίσεως, αλλά στο πλαίσιο της αναλύσεως της αναλογικότητάς της, καθόσον η εν λόγω ρύθμιση δεν λάμβανε υπόψη την απομείωση που έλαβε χώρα μετά τη μεταφορά της πραγματικής διοικήσεως της εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 102 των προτάσεών του, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί από τη διαπίστωση αυτή του Δικαστηρίου το συμπέρασμα ότι, αφενός, η αποσύνδεση των περιουσιακών στοιχείων μόνιμης εγκαταστάσεως από κάθε οικονομική δραστηριότητα εντός ενός κράτους μέλους και, αφετέρου, η μεταφορά των περιουσιακών αυτών στοιχείων σε άλλο κράτος μέλος κατά την παύση της δραστηριότητας της εν λόγω μόνιμης εγκαταστάσεως στο πρώτο κράτος μέλος είναι συγκρίσιμες καταστάσεις.

35 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η πρώτη αιτίαση της Επιτροπής, καθόσον στηρίζεται σε παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, είναι βάσιμη στον βαθμό που αφορά τη μεταφορά, από πορτογαλική εταιρία, της καταστατικής της έδρας και της πραγματικής της διοικήσεως σε άλλο κράτος μέλος ή τη μεταφορά, από αλλοδαπή εταιρία, μέρους ή του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού της που συνδέονται με πορτογαλική μόνιμη εγκατάσταση από την Πορτογαλία προς άλλο κράτος μέλος, πρέπει δε να απορριφθεί η προσφυγή κατά τα λοιπά.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι Επιτροπή υπέβαλε τέτοιο αίτημα και η Πορτογαλική Δημοκρατία ηττήθηκε κατά το ουσιώδες μέρος των ισχυρισμών της, πρέπει αυτή να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) **Η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τα άρθρα 76 Α και 76 Β του Κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), τα οποία εφαρμόζονται σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας και της πραγματικής διοικήσεως πορτογαλικής εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος ή σε περίπτωση μεταφοράς από την Πορτογαλία σε άλλο κράτος μέλος μέρους ή του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού αλλοδαπής εταιρίας που συνδέονται με πορτογαλική μόνιμη εγκατάσταση και τα οποία προβλέπουν την άμεση φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας των συγκεκριμένων στοιχείων του ενεργητικού, αλλά όχι και τη φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας των αμιγώς εθνικών συναλλαγών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.**

2) **Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.**

3) **Καταδικάζει την Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)