Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 16ης Φεβρουαρίου 2023*

«Προδικαστική παραπομπή – Άμεσοι φόροι – Φόρος εταιριών – Άρθρα 49, 63 και 64 ΣΛΕΕ – Ελευθερία εγκατάστασης – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου εταιριών – Εταιρία με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος, της οποίας η μητρική εταιρία έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος και η αδελφή εταιρία σε τρίτη χώρα – Μεταβίβαση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας από εταιρία με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος προς την αδελφή της εταιρία, η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε τρίτη χώρα – Μεταβίβαση, από εταιρία με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος, μετοχών μιας από τις θυγατρικές της προς τη μητρική της εταιρία, η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος – Αντιπαροχή ίση με την αγοραία αξία των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων – Φορολογική απαλλαγή ή φορολόγηση αναλόγως του κράτους της έδρας της προς ην η μεταβίβαση εταιρίας»

Στην υπόθεση C-707/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 29ης Δεκεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Δεκεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Gallaher Limited

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe, πρόεδρο τμήματος, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (εισηγητή) και M. Gavalec, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Gallaher Limited, εκπροσωπούμενη από τον I. Afzal, barrister, τον P. Baker, QC, την S. Bond και τον E. Buxton, solicitors,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους L. Baxter και F. Shibli και την J. Simpson, επικουρούμενους από τον R. Baldry, QC, και τον B. Elliott, barrister,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους P.-J. Loewenthal και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49, 63 και 64 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Gallaher Limited (στο εξής: GL), εταιρίας έχουσας τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, και των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ηνωμένο Βασίλειο, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με το κατά πόσον η GL υπέχει φορολογική υποχρέωση, χωρίς δικαίωμα αναβολής της καταβολής του φόρου, όσον αφορά δύο πράξεις μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων προς εταιρίες οι οποίες δεν έχουν τη φορολογική τους έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών με την GL.

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία αποχώρησης

3 Η Συμφωνία για την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 2020, L 29, σ. 7) (στο εξής: Συμφωνία αποχώρησης) εγκρίθηκε με την απόφαση (ΕΕ) 2020/135 του Συμβουλίου, της 30ής Ιανουαρίου 2020 (ΕΕ 2020, L 29, σ. 1).

4 Κατά το προοίμιο της Συμφωνίας αποχώρησης, το δίκαιο της Ένωσης στο σύνολό του παύει να έχει εφαρμογή στο Ηνωμένο Βασίλειο από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της Συμφωνίας, υπό την επιφύλαξη των ειδικότερων όρων που ορίζει αυτή.

5 Η Συμφωνία αποχώρησης προβλέπει, στο άρθρο 126, μεταβατική περίοδο καλύπτουσα το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της Συμφωνίας έως την 31η Δεκεμβρίου 2020, κατά τη διάρκεια της οποίας εφαρμόζεται το δίκαιο της Ένωσης στο Ηνωμένο Βασίλειο, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά στη Συμφωνία.

6 Το άρθρο 86 της Συμφωνίας αποχώρησης, το οποίο φέρει τον τίτλο «Εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ορίζει στις παραγράφους 2 και 3 τα ακόλουθα:

«2. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να εκδίδει προδικαστικές αποφάσεις κατόπιν αιτήσεων που υποβάλλονται από δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου, […] οι αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής απόφασης θεωρείται ότι υποβάλλονται […] τη στιγμή κατά την οποία το εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο καταχωρίζεται από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου […].»

7 Το άρθρο 89, παράγραφος 1, της Συμφωνίας αποχώρησης έχει ως εξής:

«Αποφάσεις και διατάξεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που εκδίδονται πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, καθώς και αποφάσεις και διατάξεις του Δικαστηρίου που εκδίδονται μετά τη λήξη της μεταβατικής περιόδου σε διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 86 και 87, έχουν δεσμευτική ισχύ στο σύνολό τους ως προς το Ηνωμένο Βασίλειο και εντός αυτού.»

8 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 185 της Συμφωνίας αποχώρησης, η Συμφωνία άρχισε να ισχύει την 1η Φεβρουαρίου 2020.

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

9 Δυνάμει των άρθρων 2 και 5 του Corporation Tax Act 2009 (νόμου του 2009 περί του φόρου εταιριών, στο εξής: CTA 2009) καθώς και του άρθρου 8 του Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (νόμου του 1992 περί φορολόγησης των υπεραξιών, στο εξής: TCGA 1992), εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο υπόκειται στον φόρο εταιριών για το σύνολο των κερδών της (συμπεριλαμβανομένων των υπεραξιών) που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την οικεία λογιστική χρήση.

10 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 3, του CTA 2009, εταιρία η οποία δεν έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο αλλά ασκεί εκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο Ηνωμένο Βασίλειο υπόκειται στον φόρο εταιριών για τα κέρδη που αποδίδονται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Επιπλέον, βάσει του άρθρου 10 Β του TCGA 1992, μια τέτοια εταιρία υπόκειται στον φόρο εταιριών για τις υπεραξίες που αποκομίζει από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, εφόσον τα περιουσιακά αυτά στοιχεία βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ή για εκείνες της μόνιμης εγκατάστασης. Τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως «φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία» κατά το άρθρο 171(1 Α) του TCGA 1992.

11 Δυνάμει των άρθρων 17 και 18 του TCGA 1992, η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου λογίζεται ως πραγματοποιηθείσα έναντι τιμήματος ίσου με την αγοραία αξία του οικείου περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο συμφωνίας συναφθείσας με όρους διαφορετικούς από τους συνήθεις όρους ανταγωνισμού ή εάν πραγματοποιείται υπέρ συνδεδεμένου προσώπου.

12 Το άρθρο 170 του TCGA 1992 ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Το παρόν άρθρο έχει εφαρμογή για την ερμηνεία των άρθρων 171 έως 181, εκτός αν ορίζεται άλλως […].

(2) Πλην αντιθέτων διατάξεων,

[…]

(b) οι παράγραφοι (3) έως (6) κατωτέρω εφαρμόζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι εταιρίες αποτελούν όμιλο και, εφόσον ισχύει τούτο, ποια είναι η κύρια εταιρία του ομίλου·

[…]

d) οι έννοιες του "ομίλου" και της "θυγατρικής" πρέπει να ερμηνεύονται με όλες τις αναγκαίες προσαρμογές όταν εφαρμόζονται σε εταιρία που έχει συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους πλην του Ηνωμένου Βασιλείου.

(3) Με την επιφύλαξη των παραγράφων (4) έως (6) κατωτέρω,

(a) μια εταιρία (η οποία χαρακτηρίζεται στο εξής και στα άρθρα 171 έως 181 ως "κύρια εταιρία του ομίλου") και όλες οι κατά 75 % θυγατρικές της αποτελούν όμιλο· αν μία από τις θυγατρικές αυτές κατέχει θυγατρικές ανήκουσες σε αυτήν κατά 75 %, οι θυγατρικές της περιλαμβάνονται στον όμιλο, όπως και οι θυγατρικές τους που ανήκουν σε αυτές κατά 75 % και ούτω καθεξής, αλλά

(b) ένας όμιλος δεν περιλαμβάνει καμία εταιρία (άλλη από την κύρια εταιρία του ομίλου) η οποία δεν είναι πραγματική θυγατρική ανήκουσα κατά 51 % στην κύρια εταιρία του ομίλου.

(4) Μια εταιρία δεν μπορεί να είναι η κύρια εταιρία ενός ομίλου αν η ίδια είναι θυγατρική ανήκουσα κατά 75 % σε άλλη εταιρία.

[…]»

13 Το άρθρο 171 του TCGA 1992 και τα άρθρα 775 και 776 του CTA 2009 (στο εξής, από κοινού: κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων) προβλέπουν ότι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται μεταξύ των εταιριών ενός ομίλου οι οποίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο πρέπει να λαμβάνει χώρα σε φορολογικώς ουδέτερη βάση.

14 Το άρθρο 171 του TCGA 1992 έχει ως εξής:

«(1) Στην περίπτωση που:

(a) μια εταιρία (εταιρία Α) μεταβιβάζει ένα περιουσιακό στοιχείο σε άλλη εταιρία (εταιρία Β) σε χρονικό σημείο κατά το οποίο οι δύο εταιρίες ανήκουν στον ίδιο όμιλο και

(b) πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου (1A) κατωτέρω,

η εταιρία Α και η εταιρία Β αντιμετωπίζονται, όσον αφορά τον φόρο εταιριών που βαρύνει τις υπεραξίες, ως εάν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο έχει αποκτηθεί από την εταιρία Β έναντι

τιμήματος τέτοιου ύψους ώστε να διασφαλίζεται ότι η εταιρία Α ούτε αποκομίζει υπεραξία ούτε καταγράφει ζημία κατά τη μεταβίβαση.

(1Α) Οι προϋποθέσεις που μνημονεύονται στην παράγραφο 1(b) ανωτέρω είναι οι ακόλουθες:

a) η εταιρία Α είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης ή το περιουσιακό στοιχείο αποτελεί φορολογητέο στοιχείο για την εν λόγω εταιρία αμέσως πριν από το χρονικό αυτό σημείο και

b) η εταιρία Β είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης ή το περιουσιακό στοιχείο αποτελεί φορολογητέο στοιχείο για την εν λόγω εταιρία αμέσως μετά το χρονικό αυτό σημείο.

Συναφώς, ένα περιουσιακό στοιχείο αποτελεί "φορολογητέο στοιχείο" για μια εταιρία σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο όταν, στην περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαζόταν από την οικεία εταιρία κατά το συγκεκριμένο χρονικό σημείο, κάθε υπεραξία που θα αποκόμιζε η εταιρία θα συνιστούσε φορολογητέα υπεραξία και θα αποτελούσε μέρος, δυνάμει του άρθρου 10Β, των φορολογητέων για τους σκοπούς του φόρου εταιριών κερδών της.

[…]»

15 Το άρθρο 775 του CTA 2009 προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Η μεταβίβαση άυλου πάγιου στοιχείου μιας εταιρίας (της "μεταβιβάζουσας") προς άλλη εταιρία (την "αποκτώσα") είναι φορολογικώς ουδέτερη για τους σκοπούς του παρόντος μέρους, αν

a) κατά τον χρόνο της μεταβίβασης, οι δύο εταιρίες ανήκουν στον ίδιο όμιλο,

b) αμέσως πριν από τη μεταβίβαση, το οικείο περιουσιακό στοιχείο συνιστά, για τον μεταβιβάζοντα, φορολογητέο άυλο περιουσιακό στοιχείο και

(c) αμέσως μετά τη μεταβίβαση, το περιουσιακό στοιχείο αποτελεί, για τον αποκτώντα, φορολογητέο άυλο περιουσιακό στοιχείο.

(2) Για τις συνέπειες μιας φορολογικώς ουδέτερης μεταβίβασης για τους σκοπούς του παρόντος μέρους, βλ. άρθρο 776.

[…]»

16 Το άρθρο 776 του CTA 2009 έχει ως εξής:

«(1) Το άρθρο αυτό ορίζει τις συνέπειες μιας μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου η οποία είναι "φορολογικώς ουδέτερη" για τους σκοπούς του παρόντος μέρους.

(2) Συναφώς, η μεταβίβαση αντιμετωπίζεται ως μη συνεπαγόμενη

(a) τη ρευστοποίηση του περιουσιακού στοιχείου από τον μεταβιβάζοντα ή

(b) την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου από τον αποκτώντα.

(3) Συναφώς, ο αποκτών αντιμετωπίζεται

(a) ως εάν κατείχε διαρκώς το περιουσιακό στοιχείο όταν αυτό βρισκόταν στην κατοχή του μεταβιβάζοντος και

(b) ως εάν έχει επιδείξει κάθε επιμέλεια που επέδειξε ο μεταβιβάζων σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο.

(4) Ιδίως,

(a) το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου εις χείρας του μεταβιβάζοντος αντιμετωπίζεται ως το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου εις χείρας του αποκτώντος και

(b) όλες οι πιστώσεις και οι χρεώσεις σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που ελήφθησαν υπόψη για φορολογικούς σκοπούς από τον μεταβιβάζοντα δυνάμει του παρόντος μέρους αντιμετωπίζονται ως να έχουν ληφθεί υπόψη από τον αποκτώντα.

(5) Οι αναφορές της παραγράφου (4)(a) στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου αφορούν το αναγνωριζόμενο για φορολογικούς σκοπούς κόστος.»

17 Το άρθρο 764 του CTA 2009 προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Το παρόν κεφάλαιο εφαρμόζεται για τους σκοπούς του παρόντος μέρους προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι εταιρίες αποτελούν όμιλο και, εφόσον ισχύει τούτο, ποια είναι η κύρια εταιρία του ομίλου.

[…]»

18 Το άρθρο 765 του CTA 2009 έχει ως εξής:

«(1) Γενικός κανόνας είναι ότι

(a) μια εταιρία (A) και όλες οι κατά 75 % θυγατρικές της αποτελούν όμιλο, και

(b) αν μία από τις θυγατρικές αυτές κατέχει θυγατρικές ανήκουσες σε αυτήν κατά 75 %, οι θυγατρικές της περιλαμβάνονται στον όμιλο, όπως και οι θυγατρικές τους που ανήκουν σε αυτές κατά 75 % και ούτω καθεξής.

(2) Η A κατονομάζεται στο παρόν κεφάλαιο και στο κεφάλαιο 9 ως η κύρια εταιρία του ομίλου.

(3) Οι παράγραφοι (1) και (2) υπόκεινται στις κατωτέρω διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου.»

19 Το άρθρο 767 του CTA 2009 ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Ο γενικός κανόνας είναι ότι μια εταιρία (A) δεν είναι η κύρια εταιρία ενός ομίλου αν η ίδια είναι θυγατρική κατά 75 % άλλης εταιρίας (B).

[…]»

20 Το άρθρο 59D του Taxes Management Act 1970 (νόμου του 1970 περί διαχειρίσεως των φόρων, στο εξής: TMA 1970) προβλέπει τα εξής:

«(1) Ο φόρος εταιριών για μια λογιστική χρήση καθίσταται καταβλητέος και απαιτητός μετά την παρέλευση χρονικού διαστήματος εννέα μηνών και μίας ημέρας από τη λήξη της οικείας λογιστικής χρήσης.

(2) Αν ο καταβλητέος φόρος υπερβαίνει το σύνολο των σχετικών ποσών που έχουν καταβληθεί προηγουμένως (όπως προκύπτουν από την αντίστοιχη δήλωση φόρου εταιριών), ο υπερβάλλων φόρος επιστρέφεται.

[…]»

21 Δυνάμει του άρθρου 87A του TMA 1970, τον μη καταβληθέντα φόρο βαρύνουν τόκοι ο οποίοι υπολογίζονται από την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

22 Βάσει των άρθρων 55 και 56 του TMA 1970, αν η απόφαση της φορολογικής αρχής (συμπεριλαμβανομένης της πράξης μερικής περάτωσης) περί τροποποιήσεως της δήλωσης εταιρίας για συγκεκριμένη λογιστική περίοδο προσβληθεί με προσφυγή ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο], η πληρωμή του βεβαιωθέντος φόρου μπορεί να αναβληθεί κατόπιν συμφωνίας με τη φορολογική αρχή ή κατόπιν αιτήματος υποβαλλόμενου προς το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)], με αποτέλεσμα ο φόρος αυτός να καθίσταται απαιτητός μόνον κατόπιν της εκδόσεως αποφάσεως επί της ασκηθείσας ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου προσφυγής.

23 Το άρθρο 13, παράγραφος 5, της σύμβασης μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και της Συνομοσπονδίας της Ελβετίας για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η οποία έχει βασιστεί στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με το εισόδημα και το κεφάλαιο, προβλέπει ότι οι υπεραξίες που προκύπτουν από μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, όπως τα επίμαχα στην υπό κρίση διαδικασία, φορολογούνται μόνο στο κράτος του οποίου είναι κάτοικος ο μεταβιβάζων.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

24 Η GL ανήκει στον όμιλο εταιριών Japan Tobacco Inc. (στο εξής: όμιλος JT).

25 Ο όμιλος JT είναι όμιλος παγκόσμιας εμβέλειας ο οποίος διανέμει προϊόντα καπνού σε 130 χώρες ανά τον κόσμο. Επικεφαλής του ομίλου είναι μια εισηγμένη στο χρηματιστήριο εταιρία με φορολογική έδρα στην Ιαπωνία.

26 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι επικεφαλής του ομίλου JT για την Ευρώπη είναι η JTIH, εταιρία με φορολογική έδρα στις Κάτω Χώρες (στο εξής: ολλανδική εταιρία) η οποία είναι η έμμεση μητρική εταιρία της GL, η δε σχέση μητρικής-θυγατρικής μεταξύ της ολλανδικής εταιρίας και της GL δημιουργείται μέσω τεσσάρων άλλων εταιριών, όλων εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο.

27 Το 2011 η GL μεταβίβασε σε αδελφή εταιρία, την JTISA, η οποία έχει τη φορολογική της έδρα στην Ελβετία (στο εξής: ελβετική εταιρία) και είναι άμεση θυγατρική της ολλανδικής εταιρίας, δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας επί εμπορικών σημάτων σε προϊόντα καπνού καθώς και

συναφή περιουσιακά στοιχεία (στο εξής: μεταβίβαση του 2011). Το τίμημα που εισέπραξε ως αντιπαροχή η GL για τη μεταβίβαση αυτή καταβλήθηκε από την ελβετική εταιρία στην οποία είχαν χορηγηθεί, προς τον συγκεκριμένο σκοπό, ενδοεταιρικά δάνεια ποσού ίσου με το ποσό του τιμήματος από την ολλανδική εταιρία.

28 Το 2014 η GL μεταβίβασε το σύνολο των συμμετοχών της στο εταιρικό κεφάλαιο μίας εκ των θυγατρικών της, εταιρίας συσταθείσας στη Νήσο του Μαν, προς την ολλανδική εταιρία (μεταβίβαση του 2014).

29 Η φορολογική αρχή εξέδωσε δύο πράξεις μερικής περάτωσης, αφορώσες τη μεταβίβαση του 2011 και τη μεταβίβαση του 2014 αντιστοίχως, για τον προσδιορισμό του ποσού των φορολογητέων υπεραξιών και των φορολογητέων κερδών που είχε αποκομίσει η GL στο πλαίσιο των μεταβιβάσεων αυτών κατά τις οικείες λογιστικές περιόδους. Δεδομένου ότι οι αποκτώσες δεν είχαν τη φορολογική τους έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η υπεραξία επί των περιουσιακών στοιχείων υπεβλήθη σε άμεση φορολόγηση, η δε νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου δεν περιλάμβανε διατάξεις περί αναβολής της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης ή περί καταβολής σε δόσεις.

30 Η GL άσκησε δύο προσφυγές κατά των ως άνω πράξεων μερικής περάτωσης ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)].

31 Στο πλαίσιο των προσφυγών αυτών, η GL προέβαλε, κατ' ουσίαν, διαφορετική φορολογική μεταχείριση των επίμαχων στην κύρια δίκη μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις μεταβιβάσεις οι οποίες πραγματοποιούνται μεταξύ των μελών ενός ομίλου εταιριών που έχουν την έδρα τους ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους στο Ηνωμένο Βασίλειο και απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών. Ειδικότερα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων προβλέπουν ότι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται μεταξύ των εταιριών ενός ομίλου οι οποίες υπόκεινται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο πρέπει να λαμβάνει χώρα σε φορολογικώς ουδέτερη βάση.

32 Αφενός, όσον αφορά την προσφυγή κατά της πράξης μερικής περάτωσης σχετικά με τη μεταβίβαση του 2011 (στο εξής: προσφυγή για το 2011), η GL υποστήριξε, πρώτον, ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας. Δεύτερον, επικουρικώς, υποστήριξε ότι η ίδια έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου συνεπάγεται περιορισμό του δικαιώματος της ολλανδικής εταιρίας και/ή της GL στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Τρίτον, η GL προέβαλε ότι, μολονότι το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, δύναται να φορολογεί τις αποκομιζόμενες υπεραξίες, εντούτοις η υποχρέωση άμεσης πληρωμής του φόρου, χωρίς δυνατότητα αναβολής της καταβολής, δεν είναι αναλογική.

33 Αφετέρου, όσον αφορά την προσφυγή κατά της πράξης μερικής περάτωσης σχετικά με τη μεταβίβαση του 2014 (στο εξής: προσφυγή για το 2014), η GL υποστήριξε, πρώτον, ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας. Δεύτερον, υποστήριξε ότι, μολονότι, κατ' αρχήν, το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, δύναται να φορολογεί τις αποκομιζόμενες υπεραξίες, εντούτοις η υποχρέωση άμεσης πληρωμής του φόρου, χωρίς τη δυνατότητα αναβολής της καταβολής, δεν είναι αναλογική.

34 Στηριζόμενη στην άσκηση των ως άνω προσφυγών, η GL ανέβαλε την πληρωμή του φόρου εταιριών μέχρι την έκδοση αποφάσεως επί της ουσίας των υποθέσεων, όπως είχε το δικαίωμα να πράξει δυνάμει του άρθρου 55 του TMA 1970.

35 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αμφότερες οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων έλαβαν χώρα για θεμιτούς εμπορικούς λόγους, ότι καμία από τις εν λόγω μεταβιβάσεις δεν εντασσόταν σε εξ ολοκλήρου τεχνητά σχήματα που δεν αντικατόπτριζαν την οικονομική πραγματικότητα και ότι καμία εξ αυτών δεν είχε ως βασικό σκοπό ή ως έναν από τους βασικούς σκοπούς της τη φοροδιαφυγή.

36 Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης σε σχέση με τη μεταβίβαση του 2014, όχι όμως σε σχέση με τη μεταβίβαση του 2011. Έκανε, επομένως, δεκτή την προσφυγή για το 2014, αλλά απέρριψε την προσφυγή για το 2011.

37 Συναφώς, όσον αφορά την προσφυγή για το 2011, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι δεν υφίστατο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας. Όσον αφορά το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορούσε να γίνει επίκληση του δικαιώματος αυτού, καθόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις ομίλων συγκροτούμενων από εταιρίες που τελούν υπό κοινό έλεγχο.

38 Στο πλαίσιο της προσφυγής για το 2014, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι υφίστατο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας, ότι η εταιρία αυτή ήταν αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εταιρία υποκείμενη στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο και ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου δεν ήταν αναλογική.

39 Κατά της αποφάσεως του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή για το 2011, η GL άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο]. Ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου, η φορολογική αρχή, από πλευράς της, άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή για το 2014.

40 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το ζήτημα που τίθεται στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι αν, στο πλαίσιο των μεταβιβάσεων του 2011 και του 2014, η επιβολή φορολογίας χωρίς δικαίωμα αναβολής της καταβολής του φόρου συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, όσον αφορά αμφότερες τις μεταβιβάσεις, προς την προβλεπόμενη στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ελευθερία εγκατάστασης και, όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2011, προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς το κατάλληλο διορθωτικό μέτρο που θα πρέπει να θεσπιστεί στην περίπτωση που η επιβολή φορολογίας χωρίς δικαίωμα αναβολής της καταβολής του φόρου θεωρηθεί αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης.

41 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι δυνατή η επίκληση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ όσον αφορά εθνική ρύθμιση, όπως οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, η οποία έχει εφαρμογή μόνο στους ομίλους εταιριών;

2) Ακόμη και αν δεν είναι γενικότερα δυνατή η επίκληση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, μπορεί εντούτοις να γίνει επίκληση της εν λόγω διατάξεως:
   α) όσον αφορά κινήσεις κεφαλαίων από μητρική εταιρία με έδρα σε κράτος μέλος της Ένωσης προς θυγατρική με έδρα στην Ελβετία, όταν η μητρική εταιρία κατέχει το 100 % των μετοχών τόσο της εδρεύουσας στην Ελβετία θυγατρικής όσο και της εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικής η οποία φέρει τη φορολογική επιβάρυνση;
   β) όσον αφορά κίνηση κεφαλαίων από θυγατρική με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία ανήκει εξ ολοκλήρου στη μητρική εταιρία, προς θυγατρική με έδρα στην Ελβετία, η οποία ανήκει επίσης εξ ολοκλήρου στην ίδια, εδρεύουσα σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μητρική εταιρία, δεδομένου ότι οι πρώτες δύο εταιρίες είναι αδελφές εταιρίες και δεν συνδέονται μεταξύ τους με σχέση μητρικής-θυγατρικής εταιρίας;

3) Φορολογική ρύθμιση, όπως οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, η οποία προβλέπει την άμεση φορολόγηση κατά την έξοδο από τη χώρα της μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς αδελφή εταιρία με έδρα στην Ελβετία (και η οποία δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως), όπου αμφότερες ανήκουν εξ ολοκλήρου στην ίδια, εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος, μητρική εταιρία, στην περίπτωση κατά την οποία η ως άνω μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως εφόσον και η αδελφή εταιρία είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο (ή ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως), συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ ή, κατά περίπτωση, περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ:

4) Εφόσον μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ:
   α) συνιστά η μεταβίβαση των επίμαχων εμπορικών σημάτων και των συναφών περιουσιακών στοιχείων από την GL στην [ελβετική εταιρία], έναντι αντιπαροχής η οποία είχε συμφωνηθεί ούτως ώστε να ανταποκρίνεται στην αγοραία αξία των ως άνω σημάτων, κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ;
   β) συνιστούν οι κινήσεις κεφαλαίων που πραγματοποίησε η [ολλανδική εταιρία] προς την [ελβετική εταιρία], ήτοι την εδρεύουσα στην Ελβετία θυγατρική της, άμεσες επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 64 ΣΛΕΕ;
   γ) δεδομένου ότι το άρθρο 64 ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή μόνο σε ορισμένα είδη κινήσεων κεφαλαίων, μπορεί το άρθρο 64 ΣΛΕΕ να έχει εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία οι κινήσεις κεφαλαίων μπορούν να χαρακτηριστούν συγχρόνως ως άμεσες επενδύσεις (οι οποίες μνημονεύονται στο άρθρο 64 ΣΛΕΕ) και ως άλλου είδους κινήσεις κεφαλαίων οι οποίες δεν μνημονεύονται στο άρθρο 64 ΣΛΕΕ;

5) Εφόσον στοιχειοθετείται περιορισμός, και δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι ο περιορισμός δικαιολογούνταν κατ' αρχήν από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος (ήτοι την ανάγκη διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων), ήταν ο εν λόγω περιορισμός αναγκαίος και αναλογικός κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, λαμβανομένου ιδίως υπόψη ότι ο οικείος φορολογούμενος πραγματοποίησε, ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση, κέρδη ανερχόμενα στην πλήρη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου;

6) Σε περίπτωση προσβολής της ελευθερίας εγκαταστάσεως και/ή του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων:
   α) επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης την ερμηνεία ή τη μη εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας κατά τρόπο παρέχοντα στην GL τη δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου;
   β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης την ερμηνεία ή τη μη εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας κατά τρόπο παρέχοντα στην GL τη δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου μέχρις ότου τα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβαστούν εκτός του υποομίλου του οποίου είναι μητρική η εδρεύουσα στο άλλο κράτος μέλος εταιρία (δηλαδή "κατά τη χρονική στιγμή της πραγματοποιήσεως") ή μπορεί η δυνατότητα τμηματικής καταβολής του φόρου (δηλαδή "με πληρωμή σε δόσεις") να αποτελέσει αναλογικό διορθωτικό μέτρο;
   γ) Εφόσον, κατ' αρχήν, η δυνατότητα καταβολής του φόρου σε δόσεις μπορεί να αποτελέσει αναλογικό διορθωτικό μέτρο:
      i) ισχύει τούτο μόνον αν το εθνικό δίκαιο προέβλεπε την ως άνω δυνατότητα κατά το χρονικό σημείο της μεταβιβάσεως των περιουσιακών στοιχείων ή είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης η εκ των υστέρων χορήγηση της εν λόγω δυνατότητας ως διορθωτικού μέτρου (ήτοι η εκ των υστέρων χορήγηση της εν λόγω δυνατότητας από τον εθνικό δικαστή μέσω σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας ή μη εφαρμογής της οικείας ρυθμίσεως);
      ii) επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης στα εθνικά δικαστήρια την υποχρέωση να επιδικάζουν το διορθωτικό εκείνο μέτρο το οποίο θίγει την οικεία ελευθερία του δικαίου της Ένωσης στον ελάχιστο δυνατό βαθμό ή αρκεί τα εθνικά δικαστήρια να επιδικάζουν διορθωτικό μέτρο το οποίο, μολονότι είναι αναλογικό, αποκλίνει από το ισχύον εθνικό δίκαιο στον ελάχιστο δυνατό βαθμό;
      iii) Ποιος είναι ο απαιτούμενος χρόνος της καταβολής δόσεων;
      iv) Περαιτέρω, αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης διορθωτικό μέτρο που συνίσταται σε σύστημα καταβολής σε δόσεις στο πλαίσιο του οποίου οι οικείες καταβολές καθίστανται απαιτητές προ της ημερομηνίας κατά την οποία τα ανακύπτοντα μεταξύ των διαδίκων ζητήματα επιλύονται οριστικώς, ήτοι πρέπει οι προθεσμίες των δόσεων να προβλέπονται ex nunc;»

Επί του αιτήματος επανάληψης της προφορικής διαδικασίας

42 Μετά την ανάπτυξη των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, η GL, με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 29 Σεπτεμβρίου 2022, ζήτησε την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

43 Προς στήριξη του αιτήματος αυτού, η GL υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι ο γενικός εισαγγελέας κατανόησε εσφαλμένως ορισμένες πτυχές του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και ορισμένα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, όπερ δικαιολογεί τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

44 Συναφώς, υπενθυμίζεται εξαρχής ότι, δυνάμει του άρθρου 252, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ο γενικός εισαγγελέας διατυπώνει δημόσια, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων οι οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτούν την παρέμβασή του. Το Δικαστήριο δεν δεσμεύεται ούτε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα ούτε από την αιτιολογία βάσει της οποίας αυτός καταλήγει στις εν λόγω προτάσεις [απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Finanzamt R (Εκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με εισφορά εταίρου), C-98/21, EU:C:2022:645, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

45 Υπενθυμίζεται επίσης ότι ο Οργανισμός του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κανονισμός Διαδικασίας δεν προβλέπουν τη δυνατότητα των ενδιαφερόμενων μερών να διατυπώνουν παρατηρήσεις σε απάντηση των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα. Επομένως, η διαφωνία οποιουδήποτε από τους ενδιαφερομένους με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, όποια και αν είναι τα ζητήματα που εξετάζει εκείνος με τις προτάσεις του, δεν συνιστά επαρκή λόγο για την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας [απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Finanzamt R (Εκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με εισφορά εταίρου), C-98/21, EU:C:2022:645, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

46 Με τα επιχειρήματά της, η GL επιδιώκει προφανώς να απαντήσει στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, αμφισβητώντας ορισμένες από τις εκτιμήσεις του.

47 Ασφαλώς, κατά το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο μπορεί οποτεδήποτε, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή όταν ένας διάδικος, μετά τη λήξη της διαδικασίας αυτής, επικαλείται νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της αποφάσεως του Δικαστηρίου ή, ακόμη, όταν, προς επίλυση της διαφοράς, το Δικαστήριο χρειάζεται να στηριχθεί σε επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων ή των κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερομένων.

48 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα προβαλλόμενα από την GL πραγματικά και νομικά σφάλματα δεν δικαιολογούν την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

49 Αφενός, όσον αφορά την προβαλλόμενη εσφαλμένη κατανόηση του εθνικού δικαίου, επισημαίνεται ότι η GL προβάλλει σφάλμα εκτιμήσεως το οποίο αντλείται από εσφαλμένη ερμηνεία της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Εντούτοις, το γεγονός ότι η GL ερμηνεύει διαφορετικά την απόφαση αυτή δεν συνιστά σφάλμα εκτιμήσεως του εθνικού νομικού πλαισίου, του οποίου μάλιστα την περιγραφή που περιλαμβάνεται στα σημεία 7 έως 14 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα δεν αμφισβητεί η εν λόγω εταιρία.

50 Αφετέρου, όσον αφορά την προβαλλόμενη εσφαλμένη κατανόηση ορισμένων πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, αρκεί η διαπίστωση ότι η ανάλυση στην οποία προβαίνει ο γενικός εισαγγελέας στις προτάσεις του στηρίζεται στα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά γνωστοποιήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο και εκτίθενται στα σημεία 15 έως 30 των προτάσεών του.

51 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, εκτιμά ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

52 Κατά συνέπεια, δεν συντρέχει λόγος να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

53 Από το άρθρο 86 της Συμφωνίας αποχώρησης, η οποία άρχισε να ισχύει την 1η Φεβρουαρίου 2020, προκύπτει ότι το Δικαστήριο παραμένει αρμόδιο, παρά την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ένωση στις 31 Ιανουαρίου 2020, να αποφανθεί προδικαστικώς επί των αιτήσεων των δικαστηρίων του Ηνωμένου Βασιλείου που υποβλήθηκαν πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, η οποία ορίστηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2020. Τέτοια περίπτωση συνιστά η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Δεκεμβρίου 2020 (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, σκέψη 17). Επομένως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης.

Επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

54 Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εθνική νομοθεσία η οποία έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις ομίλων εταιριών.

55 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου να κριθεί αν εθνική νομοθεσία εμπίπτει σε κάποια από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της οικείας νομοθεσίας [πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Απαλλαγή των επενδυτικών οργανισμών με συμβατική μορφή από τον φόρο), C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

56 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ εμπίπτει εθνική νομοθεσία η οποία έχει εφαρμογή αποκλειστικά σε περιπτώσεις εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα άσκησης αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της. Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής σε περιπτώσεις εταιρικών συμμετοχών που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επένδυσης, χωρίς πρόθεση άσκησης επιρροής στη διαχείριση και

στον έλεγχο της επιχείρησης, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψεις 91 και 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Επιπλέον, όταν εθνικό μέτρο αφορά τόσο την ελευθερία εγκατάστασης όσο και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το οικείο μέτρο να εξετάζεται, κατ' αρχήν, υπό το πρίσμα μίας μόνον από τις δύο ελευθερίες, εφόσον προκύπτει ότι, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, η μία εκ των εν λόγω ελευθεριών είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη και μπορεί να υπαχθεί σε αυτήν (πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

58 Περαιτέρω, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στον βαθμό που μια εθνική νομοθεσία αφορά μόνον τις εντός ομίλου εταιριών σχέσεις, επηρεάζει πρωτίστως την ελευθερία εγκατάστασης (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εντός του ίδιου ομίλου εταιριών. Ομοίως, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων εφαρμόζονται μόνο στις μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται εντός ενός ομίλου εταιριών, η δε έννοια του «ομίλου εταιριών» ορίζεται από την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία ως καλύπτουσα μια εταιρία και τις κατά 75 % θυγατρικές της καθώς και τις θυγατρικές που ανήκουν σε αυτές κατά 75 %.

60 Επιπλέον, όπως τονίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, οι εν λόγω κανόνες εφαρμόζονται στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων μεταξύ μιας μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της (ή υποθυγατρικών της) επί των οποίων ασκεί αναμφισβήτητη άμεση (ή έμμεση) επιρροή, καθώς και στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αδελφών θυγατρικών (ή υποθυγατρικών) επί των οποίων ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή η ίδια μητρική εταιρία. Στις δύο περιπτώσεις αυτές, οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων φαίνεται, επομένως, ότι έχουν εφαρμογή λόγω της συμμετοχής της μητρικής εταιρίας στο κεφάλαιο των θυγατρικών της, χάρη στην οποία δύναται αυτή να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις θυγατρικές της.

61 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι εν λόγω κανόνες περιορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, οι οικείοι περιορισμοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκατάστασης και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν αυτοτελή εξέταση των προαναφερθέντων κανόνων υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Επομένως, εθνική νομοθεσία, όπως οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων, η οποία έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις ομίλων εταιριών, εμπίπτει πρωτίστως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει την ελευθερία εγκατάστασης, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξεταστεί η νομοθεσία αυτή υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

63 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να τύχει εφαρμογής σε περίπτωση η οποία εμπίπτει, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, όταν μία από τις ενδιαφερόμενες εταιρίες έχει τη φορολογική της έδρα σε τρίτη χώρα, όπως ισχύει στην περίπτωση της ελβετικής εταιρίας στο πλαίσιο της μεταβίβασης του 2011.

64 Ειδικότερα, καθόσον το πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης δεν εκτείνεται βάσει της Συνθήκης ΛΕΕ στις τρίτες χώρες, πρέπει να αποτραπεί το ενδεχόμενο η ερμηνεία του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όσον αφορά τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, να παράσχει σε οικονομικούς φορείς που δεν εμπίπτουν στο γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης τη δυνατότητα να επωφεληθούν της εν λόγω ελευθερίας (απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Επομένως, παρέλκει η συμπληρωματική εξέταση της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, όπως αυτή προκύπτει από τη διατύπωση του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος.

66 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εθνική νομοθεσία η οποία έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις ομίλων εταιριών.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

67 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει την επιβολή άμεσου φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε κράτος μέλος προς αδελφή εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε τρίτη χώρα και δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκατάστασης, στην περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες ανήκουν κατά 100 % στην ίδια μητρική εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, της ως άνω μητρικής εταιρίας, εφόσον μια τέτοια μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως εάν η αδελφή εταιρία είχε επίσης τη φορολογική της έδρα στο πρώτο κράτος μέλος ή εάν ασκούσε σε αυτό δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

68 Προκαταρκτικώς, παρατηρείται ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 41 και 42 των προτάσεών του, αφενός, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά μόνον το είδος πράξης που αντιστοιχεί στη μεταβίβαση του 2011, ήτοι μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από εταιρία υποκείμενη στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο προς εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα σε τρίτη χώρα και δεν υπόκειται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

69 Αφετέρου, το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα αφορά την περίπτωση όπου η μητρική εταιρία, εν προκειμένω η ολλανδική εταιρία, έχει ασκήσει την ελευθερία που της απονέμει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ διά της εγκαταστάσεως θυγατρικής εταιρίας στο Ηνωμένο Βασίλειο, εν προκειμένω της GL.

70 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ελευθερία εγκατάστασης την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ για τους υπηκόους της Ένωσης, περιλαμβάνει, δυνάμει του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους

εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου [πρβλ. απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2022, W (Δυνατότητα εκπτώσεως των οριστικών ζημιών μόνιμης εγκαταστάσεως κείμενης στην αλλοδαπή), C-538/20, EU:C:2022:717, σκέψη 14 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

71 Η ελευθερία εγκατάστασης έχει ως σκοπό να εξασφαλίζει εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση με τους ημεδαπούς μεταχείριση των υπηκόων άλλου κράτους μέλους και των εταιριών τις οποίες αφορά το άρθρο 54 ΣΛΕΕ και απαγορεύει, ως προς τις εταιρίες, κάθε διάκριση που βασίζεται στον τόπο της έδρας τους (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2022, Contship Italia, C-433/21 και C-434/21, EU:C:2022:760, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72 Πλην όμως, όπως διαπίστωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεών του, εθνική νομοθεσία, όπως οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων, ουδόλως συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση βασιζόμενη στον τόπο της φορολογικής έδρας της μητρικής εταιρίας, στον βαθμό που αντιμετωπίζει τη θυγατρική η οποία έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ανήκει σε μητρική εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει την εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ανήκει σε μητρική εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εν προκειμένω, προκύπτει επομένως ότι η GL θα υπέκειτο στην ίδια φορολογική μεταχείριση αν η μητρική εταιρία, ήτοι η ολλανδική εταιρία, είχε τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο.

73 Συνεπώς, μια τέτοια εθνική νομοθεσία δεν επιφυλάσσει λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση στη θυγατρική μιας εταιρίας με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος σε σχέση με τη θυγατρική μιας εταιρίας με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο.

74 Συνακόλουθα, η ως άνω νομοθεσία δεν συνεπάγεται κανέναν περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας.

75 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από τα επιχειρήματα που προβάλλει η GL. Κατά την εταιρία αυτή, η αδυναμία μεταβίβασης, επί φορολογικώς ουδέτερης βάσης, προς θυγατρική της ολλανδικής εταιρίας περιουσιακών στοιχείων της GL, ήτοι εταιρίας εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο την οποία έχει αποκτήσει η ολλανδική εταιρία, θα καθιστούσε λιγότερο ελκυστική την απόκτηση της GL από την ολλανδική εταιρία και θα μπορούσε να την αποτρέψει από την εν λόγω απόκτηση.

76 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η νομολογία την οποία επικαλείται η GL, κατά την οποία υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης όταν ένα μέτρο καθιστά «λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής», καταλαμβάνει περιπτώσεις οι οποίες διαφέρουν από την περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, ήτοι αφορά καταστάσεις όπου μια εταιρία η οποία επιδιώκει να ασκήσει την ελευθερία εγκατάστασής της σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται ένα μειονέκτημα σε σχέση με μια ανάλογη εταιρία που δεν ασκεί την ελευθερία αυτή (πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785,σκέψεις 36 και 37).

77 Εντούτοις, εν προκειμένω, οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων επιβάλλουν άμεση φορολογία για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται από θυγατρική εταιρία έχουσα τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ανήκουσα σε μητρική εταιρία που δεν έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς τρίτη χώρα, την ίδια δε φορολογική υποχρέωση επιβάλλουν στην ανάλογη περίπτωση μιας μεταβίβασης περιουσιακών

στοιχείων που πραγματοποιείται από θυγατρική εταιρία έχουσα τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ανήκουσα σε μητρική εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς τρίτη χώρα.

78 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει την επιβολή άμεσου φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε κράτος μέλος προς αδελφή εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε τρίτη χώρα και δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκατάστασης, στην περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες ανήκουν κατά 100 % στην ίδια μητρική εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος, δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, της ως άνω μητρικής εταιρίας, εφόσον μια τέτοια μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως, εάν η αδελφή εταιρία είχε επίσης τη φορολογική της έδρα στο πρώτο κράτος μέλος ή εάν ασκούσε σε αυτό δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

79 Δεδομένου ότι το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα υποβλήθηκε επικουρικώς, ήτοι μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του Δικαστηρίου στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής, εν προκειμένω, του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, παρέλκει η απάντηση στο ερώτημα αυτό.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

80 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι ο περιορισμός του δικαιώματος της ελεύθερης εγκατάστασης ο οποίος απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγχώριων και των διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας εντός ομίλου εταιριών, βάσει εθνικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει την επιβολή άμεσου φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος, μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, χωρίς να απαιτείται να προβλέπεται η δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου για τη διασφάλιση της αναλογικότητας του περιορισμού αυτού, όταν ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος έχει λάβει, ως αντιπαροχή για τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου, ποσό που αντιστοιχεί στην πλήρη αγοραία αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

81 Προκαταρκτικώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι παρέλκει η απάντηση στο ερώτημα αυτό όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2011. Αφενός, σύμφωνα με την απάντηση που δόθηκε στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, νομοθεσία όπως οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων δεν συνεπάγεται κανέναν περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας. Αφετέρου, όσον αφορά ενδεχόμενο περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της GL, διαπιστώνεται ότι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από εταιρία η οποία υπόκειται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο προς εταιρία έχουσα τη φορολογική της έδρα στην Ελβετία και μη υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι η Ελβετική Συνομοσπονδία δεν είναι κράτος μέλος. Ειδικότερα, η Συνθήκη ΛΕΕ δεν επεκτείνει την ελευθερία εγκατάστασης στις τρίτες χώρες και το πεδίο

εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ δεν καλύπτει την περίπτωση της εγκατάστασης μιας εταιρίας κράτους μέλους σε τρίτη χώρα (πρβλ. διάταξη της 10ης Μαΐου 2007, A και B, C-102/05, EU:C:2007:275, σκέψη 29).

82 Όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2014, στο πλαίσιο της οποίας η GL μεταβίβασε μετοχές θυγατρικής εταιρίας στην ολλανδική εταιρία, δεν αμφισβητείται ότι οι κανόνες περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων καταλήγουν σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο και πραγματοποιούν ενδοομιλικές μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων, αναλόγως του αν η οικεία μεταβίβαση πραγματοποιείται προς βρετανική εταιρία ή προς εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος. Μολονότι ουδεμία φορολογική υποχρέωση γεννάται όταν μια τέτοια εταιρία μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία προς εταιρία του ομίλου υποκείμενη στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο, εντούτοις οι ως άνω κανόνες αποκλείουν το πλεονέκτημα αυτό όταν η μεταβίβαση πραγματοποιείται, όπως η μεταβίβαση του 2014, προς εταιρία του ομίλου υποκείμενη στον φόρο σε κράτος μέλος.

83 Επομένως, οι εν λόγω κανόνες συνιστούν περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης στον βαθμό που καταλήγουν σε λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο και προβαίνουν σε ενδοομιλικές μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων προς εταιρίες μη υποκείμενες στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τις εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο και προβαίνουν σε ενδοομιλικές μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων προς εταιρίες υποκείμενες στον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

84 Το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να δέχεται ότι ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, ήτοι από την ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών.

85 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι η διατήρηση της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογήσει τυχόν διαφορετική μεταχείριση των διασυνοριακών συναλλαγών σε σχέση με τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται εντός του ίδιου πεδίου φορολογικής αρμοδιότητας. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμά ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη εθνικά μέτρα επιδιώκουν έναν τέτοιο σκοπό, είναι αναλογικά και δεν βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού τον οποίον επιδιώκουν.

86 Όπως επανειλημμένως έχει κρίνει το Δικαστήριο, ο δικαιολογητικός λόγος που ανάγεται στην ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να γίνει δεκτός όταν το υπό εξέταση φορολογικό καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

87 Εντούτοις, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση και ο περιορισμός τον οποίον αυτή συνεπάγεται δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη εν λόγω σκοπού (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

88 Όπως διαπίστωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεών του, το μοναδικό ζήτημα ως προς το οποίο διαφωνούν οι διάδικοι της κύριας δίκης άπτεται της αναλογικότητας, σε σχέση με τον ως άνω σκοπό, του άμεσα απαιτητού του επίμαχου φόρου χωρίς να υφίσταται δυνατότητα αναβολής της καταβολής. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να διερωτάται, στην πραγματικότητα, ως προς τη συνέπεια που επιφέρει η μη χορήγηση στην GL, βάσει των κανόνων περί των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων, του ευεργετήματος της φορολογικής απαλλαγής, ήτοι το γεγονός ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου καθίσταται άμεσα απαιτητό.

89 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να φορολογούν τις υπεραξίες που έχουν παραχθεί στο πλαίσιο των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων ενόσω τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονταν στο έδαφός τους, έχουν επίσης την εξουσία να προβλέπουν άλλο γενεσιουργό του φόρου γεγονός, πέραν της αποκομίσεως οφέλους από τις υπεραξίες αυτές, ώστε να διασφαλίζεται η φορολόγηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 45). Συνεπώς, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φορολογική υποχρέωση επί των λανθανουσών υπεραξιών, ώστε να διασφαλίζεται η φορολόγηση των οικείων περιουσιακών στοιχείων.

90 Εντούτοις, ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει την άμεση είσπραξη του φόρου επί των λανθανουσών υπεραξιών που παράγονται εντός του πεδίου της φορολογικής του αρμοδιότητας, κατά τη μεταφορά της έδρας της πραγματικής διοίκησης μιας εταιρίας εκτός του εδάφους του, κρίθηκε μη αναλογική, λόγω της ύπαρξης μέτρων που θα έθιγαν λιγότερο την ελευθερία εγκατάστασης απ' ό,τι η άμεση είσπραξη του φόρου αυτού. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρέπει να παρέχεται στον φορολογούμενο δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, της άμεσης πληρωμής του ποσού του φόρου και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης πληρωμής του ποσού του εν λόγω φόρου, συνοδευόμενης, ενδεχομένως, από καταβολή τόκων συμφώνως προς την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 67).

91 Στο πλαίσιο αυτό, όπως διαπίστωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 68 των προτάσεών του, όταν πρόκειται για διάκριση μεταξύ των υπεραξιών που έχει αποκομίσει ο μεταβιβάζων τα περιουσιακά στοιχεία εντός ομίλου εταιριών και των λανθανουσών υπεραξιών, δύο περιστάσεις έχουν ιδιαίτερη σημασία, ήτοι, αφενός, το γεγονός ότι οι περιπτώσεις φορολόγησης κατά την έξοδο χαρακτηρίζονται από το πρόβλημα ταμειακής ρευστότητας που αντιμετωπίζει ο φορολογούμενος ο οποίος πρέπει να καταβάλει φόρο για υπεραξία που δεν έχει ακόμα αποκομίσει και, αφετέρου, το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές πρέπει να εξασφαλίσουν την καταβολή του φόρου επί των υπεραξιών που αποκομίστηκαν το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα περιουσιακά στοιχεία υπάγονταν στη φορολογική τους αρμοδιότητα (πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 52) και ότι με την πάροδο του χρόνου μπορεί να ενταθεί ο κίνδυνος μη καταβολής του φόρου (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 74, και της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 50).

92 Πλην όμως, στην περίπτωση υπεραξίας αποκομισθείσας από μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, ο φορολογούμενος δεν έρχεται, κατ' αρχήν, αντιμέτωπος με πρόβλημα ταμειακής ρευστότητας και μπορεί να καταβάλει τον φόρο επί των υπεραξιών χρησιμοποιώντας τα έσοδα από την οικεία μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής καθώς και από τη διατύπωση αυτή καθεαυτήν του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος προκύπτει ότι, όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2014, δεν αμφισβητείται ότι η GL

έλαβε ως αντιπαροχή τίμημα που αντιστοιχούσε στην πλήρη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων τα οποία αφορούσε η συγκεκριμένη μεταβίβαση. Κατά συνέπεια, οι υπεραξίες για τις οποίες φορολογήθηκε η GL αντιστοιχούσαν στις αποκομισθείσες υπεραξίες.

93 Επομένως, υπό περιστάσεις κατά τις οποίες, αφενός, οι υπεραξίες έχουν αποκομιστεί ταυτόχρονα με την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, αφετέρου, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να εξασφαλίσουν την καταβολή του φόρου επί των υπεραξιών που αποκομίστηκαν το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα περιουσιακά στοιχεία υπάγονταν στη φορολογική τους αρμοδιότητα και, τέλος, με την πάροδο του χρόνου μπορεί να ενταθεί ο κίνδυνος μη καταβολής του φόρου, μια αμέσως εισπρακτέα φορολογική υποχρέωση παρίσταται ανάλογη προς τον σκοπό της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, χωρίς να απαιτείται να υφίσταται δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου από τον φορολογούμενο.

94 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι ο περιορισμός του δικαιώματος της ελεύθερης εγκατάστασης ο οποίος απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγχώριων και των διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας εντός ομίλου εταιριών, βάσει εθνικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει την επιβολή άμεσου φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος, μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, χωρίς να απαιτείται να προβλέπεται η δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου για τη διασφάλιση της αναλογικότητας του περιορισμού αυτού, όταν ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος έχει λάβει, ως αντιπαροχή για τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου, ποσό που αντιστοιχεί στην πλήρη αγοραία αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Επί του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

95 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο έκτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

96 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εθνική νομοθεσία η οποία έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις ομίλων εταιριών.**

2) **Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει την επιβολή άμεσου φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε κράτος μέλος προς αδελφή εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε τρίτη χώρα και δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκατάστασης, στην περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες ανήκουν**

κατά 100 % στην ίδια μητρική εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος, δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, της ως άνω μητρικής εταιρίας, εφόσον μια τέτοια μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως, εάν η αδελφή εταιρία είχε επίσης τη φορολογική της έδρα στο πρώτο κράτος μέλος ή εάν ασκούσε σε αυτό δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

3) **Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι ο περιορισμός του δικαιώματος της ελεύθερης εγκατάστασης ο οποίος απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγχώριων και των διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας εντός ομίλου εταιριών, βάσει εθνικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει την επιβολή άμεσου φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος, μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, χωρίς να απαιτείται να προβλέπεται η δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου για τη διασφάλιση της αναλογικότητας του περιορισμού αυτού, όταν ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος έχει λάβει, ως αντιπαροχή για τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου, ποσό που αντιστοιχεί στην πλήρη αγοραία αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.**

(υπογραφές)