Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 23ης Νοεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Άμεσοι φόροι – Φόρος εταιριών – Οδηγία 90/434/ΕΟΚ – Άρθρο 10, παράγραφος 2 – Εισφορά ενεργητικού – Αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση που μεταβιβάζεται, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, σε επίσης αλλοδαπή εταιρία – Εξουσία του κράτους μέλους της εισφέρουσας εταιρίας να φορολογήσει τα κέρδη ή την υπεραξία της εγκαταστάσεως αυτής που πραγματοποιούνται λόγω της εισφοράς ενεργητικού – Εθνική νομοθεσία προβλέπουσα άμεση φορολόγηση, ήδη κατά το έτος της μεταβιβάσεως, των κερδών ή της υπεραξίας – Είσπραξη του οφειλόμενου φόρου ως έσοδο του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εισφορά ενεργητικού»

Στην υπόθεση C-292/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο του Ελσίνκι, Φινλανδία) με απόφαση της 20ής Μαΐου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης που κίνησε η

A Oy

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και E. Regan, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Ιουνίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η A Oy, εκπροσωπούμενη από τον T. Torkkel,

– η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Hartikainen,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,

– η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson και N. Otte Widgren,

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και I. Koskinen,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιουλίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ καθώς και του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 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 (ΕΕ 1990, L 225, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί συγχωνεύσεων).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο δίκης ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου του Ελσίνκι, Φινλανδία) την οποία κίνησε η A Oy, εταιρία φινλανδικού δικαίου, σχετικά με την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας μιας αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής η οποία πραγματοποιήθηκε λόγω της μεταβιβάσεως της εγκαταστάσεως αυτής σε επίσης αλλοδαπή εταιρία στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού και εισπράξεως του οφειλόμενου φόρου ως έσοδο του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εν λόγω εισφορά.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:

[…]

γ) εισφορά ενεργητικού: η πράξη με την οποία μια εταιρία, χωρίς να λυθεί, εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της σε μια άλλη εταιρία έναντι παραδόσεως τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρίας·

[…]».

4 Το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«[…] [Ό]ταν το κράτος μέλος στο δίκαιο του οποίου υπάγεται η εισφέρουσα εταιρία 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.»

Το φινλανδικό δίκαιο

5 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του tuloverolaki (νόμου περί φόρου εισοδήματος), υπόχρεος προς καταβολή του φόρου εισοδήματος είναι το φυσικό πρόσωπο, το νομικό πρόσωπο, η κοινότητα συμφερόντων ή το σύνολο κληρονομικής περιουσίας, που είναι εγκατεστημένοι στη Φινλανδία, για το εισόδημα που αποκτούν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (καλούμενη «απεριόριστη φορολογική υποχρέωση»).

6 Η οδηγία περί συγχωνεύσεων μεταφέρθηκε στο φινλανδικό δίκαιο με τον laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (1733/1995) [νόμο για την τροποποίηση του νόμου περί φορολογίας εισοδημάτων από οικονομικές δραστηριότητες (1733/1995)], της 29ης Δεκεμβρίου 1995, που άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1996.

7 Το άρθρο 52 e, τρίτο εδάφιο, του elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (νόμου περί φορολογίας εισοδημάτων από οικονομικές δραστηριότητες), όπως τροποποιήθηκε (στο εξής: EVL), έχει ως εξής:

«Αν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση ημεδαπού νομικού προσώπου ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η πιθανολογούμενη αξία μεταβιβάσεως των στοιχείων ενεργητικού και οι προμήθειες που έχουν αφαιρεθεί κατά τη φορολόγηση της μόνιμης εγκαταστάσεως ενσωματώνονται στα φορολογητέα κέρδη της εισφέρουσας εταιρίας. Από τον οφειλόμενο στη Φινλανδία φόρο επί των κερδών αυτών αφαιρείται ο φόρος που θα είχε βαρύνει τα ίδια κέρδη εντός του κράτους στο οποίο βρίσκεται η ως άνω μόνιμη εγκατάσταση αν δεν είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της [οδηγίας περί συγχωνεύσεων] που μνημονεύονται στο άρθρο 52.»

8 Από την αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου που οδήγησε στην έκδοση του νόμου για την τροποποίηση του νόμου περί φορολογίας εισοδημάτων ή κερδών από οικονομικές δραστηριότητες προκύπτει ότι το άρθρο 52 e, τρίτο εδάφιο, του EVL, το οποίο μεταφέρει στο φινλανδικό δίκαιο την παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, αφορά μια κατάσταση στην οποία, λόγω της μεταβιβάσεως στοιχείων ενεργητικού μιας αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως σε μια επίσης αλλοδαπή εταιρία, τα στοιχεία αυτά εκφεύγουν πλέον της φορολογικής εξουσίας της Φινλανδίας. Σε μια τέτοια περίπτωση, η αγοραία αξία των στοιχείων ενεργητικού και των προβλέψεων και αποθεματικών που εξέπεσαν προηγουμένως, στο πλαίσιο της φορολογήσεως στη Φινλανδία της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως, ενσωματώνονται στα φορολογητέα κέρδη της τελευταίας κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου διενεργήθηκε η σχετική πράξη. Ο οφειλόμενος στη Φινλανδία φόρος επί των κερδών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που θα επιβάρυνε τα ίδια κέρδη, εντός του κράτους μέλους της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως, αν δεν εφαρμοζόταν η οδηγία αυτή.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Το 2006, η εταιρία A μεταβίβασε σε αυστριακή εταιρία, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, μια μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη στην Αυστρία και έλαβε ως αντιπαροχή μετοχές της τελευταίας αυτής εταιρίας. Σύμφωνα με το άρθρο 52 e, τρίτο εδάφιο, του EVL, επιβλήθηκε στην A φόρος επί της υπεραξίας που πραγματοποιήθηκε, λόγω της εισφοράς αυτής, εντός του φορολογικού έτους 2006, ο δε φόρος εισπράχθηκε κατά το ίδιο φορολογικό έτος.

10 Η A υπέβαλε αίτηση διορθώσεως στη Verotuksen oikaisulautakunta (επιτροπή φορολογικών προσφυγών, Φινλανδία). Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε, οπότε η A προσέφυγε ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου του Ελσίνκι, Φινλανδία), προβάλλοντας ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία παρεμποδίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως, διότι, όταν πρόκειται για

αντίστοιχη κατάσταση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, ο φόρος επιβάλλεται μόνον κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της υπεραξίας, ήτοι κατά τη μεταβίβαση των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού.

11 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, κατά την Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων που μπορούν να προβαίνουν στην επιβολή φόρων, Φινλανδία), το άρθρο 52 e, τρίτο εδάφιο, του EVL δεν μπορεί να λογίζεται ως αντίθετο προς τους κανόνες και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, διότι η διάταξη αυτή είχε ως αντικείμενο τη μεταφορά στο φινλανδικό δίκαιο του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων.

12 Το ως άνω δικαστήριο παρατηρεί εντούτοις ότι, ενώ η τελευταία αυτή διάταξη επιτρέπει τη φορολόγηση της υπεραξίας σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν διευκρινίζει τη χρονική στιγμή κατά την οποία πρέπει να πραγματοποιηθεί η εν λόγω φορολόγηση.

13 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται, επομένως, αν η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθόσον προβλέπει τη φορολόγηση της υπεραξίας εντός του φορολογικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιείται η εισφορά ενεργητικού, ενώ, σε ανάλογη κατάσταση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, ο φόρος επιβάλλεται μόνο κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως των κερδών, δηλαδή της μεταβιβάσεως των εισφερθέντων στοιχείων ενεργητικού. Αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, ερωτά αν η εν λόγω νομοθεσία μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που συνδέεται με την κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας σε συνάρτηση με τον σκοπό αυτό.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο του Ελσίνκι) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

15 Με τα προδικαστικά του ερωτήματα, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως αυτή της κύριας δίκης η οποία, σε περίπτωση που ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία, αφενός, προβλέπει την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας που πραγματοποιείται λόγω της ως άνω πράξεως

και, αφετέρου, δεν επιτρέπει την ετεροχρονισμένη είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, ενώ, σε ανάλογη περίπτωση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, τέτοιες υπεραξίες φορολογούνται μόνον κατά τη μεταβίβαση των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού.

16 Εισαγωγικώς, πρέπει να σημειωθεί, αφενός, ότι δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη, με την οποία η A μεταβίβασε αλλοδαπή εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία, συνιστά εισφορά ενεργητικού κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων. Αφετέρου, δεν αμφισβητείται ότι η φορολόγηση της υπεραξίας της μόνιμης εγκαταστάσεως αυτής που πραγματοποιείται λόγω της ως άνω πράξεως εμπίπτει στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

17 Από το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων προκύπτει ότι, σε περίπτωση που, μεταξύ των αγαθών τα οποία εισφέρονται στο πλαίσιο συγχωνεύσεως, διασπάσεως ή εισφοράς ενεργητικού περιλαμβάνεται μια μόνιμη εγκατάσταση της εισφέρουσας εταιρίας ευρισκόμενη σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος της εταιρίας αυτής, το κράτος μέλος στο δίκαιο του οποίου υπάγεται η εισφέρουσα εταιρία, όταν εφαρμόζει καθεστώς φορολογήσεως των κερδών σε διεθνή κλίμακα, έχει τη δυνατότητα να φορολογεί τα κέρδη ή τις υπεραξίες της μόνιμης εγκαταστάσεως που προκύπτουν από τη σχετική πράξη, υπό την προϋπόθεση ότι δέχεται την έκπτωση του φόρου ο οποίος, σε περίπτωση που δεν υπήρχαν οι διατάξεις της ως άνω 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 δεχόταν αν ο φόρος είχε πράγματι βεβαιωθεί και καταβληθεί.

18 Έτσι, η διάταξη αυτή επιτρέπει στο κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρίας να φορολογεί τα κέρδη ή τις υπεραξίες που προκύπτουν από συγχώνευση, διάσπαση ή εισφορά ενεργητικού, υπό την προϋπόθεση ότι το κράτος αυτό τηρεί τις προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η ως άνω διάταξη.

19 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι, δυνάμει της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας, αφενός, η υπεραξία αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως ημεδαπής εταιρίας φορολογείται όταν η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση μεταβιβάζεται, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, σε επίσης αλλοδαπή εταιρία. Από τον οφειλόμενο φόρο αφαιρείται ο φόρος ο οποίος, αν δεν υπήρχαν οι διατάξεις της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, θα είχε επιβληθεί επί της υπεραξίας αυτής εντός του κράτους μέλους στο οποίο ευρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Αφετέρου, ο φόρος αυτός εισπράττεται ως έσοδο του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η σχετική πράξη.

20 Προβλέποντας τη φορολόγηση της εν λόγω υπεραξίας και δεχόμενη παράλληλα την έκπτωση του φόρου ο οποίος θα είχε επιβληθεί, αν δεν υπήρχαν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής, εντός του κράτους όπου ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, η ως άνω νομοθεσία απλώς και μόνον προβλέπει τη δυνατότητα την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 10, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.

21 Αντιθέτως, ούτε το ως άνω άρθρο 10, παράγραφος 2, ούτε κάποιο άλλο άρθρο της οδηγίας περί συγχωνεύσεων περιλαμβάνει διατάξεις σχετικές με τον χρόνο κατά τον οποίο πρέπει να εισπράττεται ο οφειλόμενος φόρος.

22 Επομένως, εναπόκειται στα κράτη μέλη, τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης, να προβλέψουν τέτοιες διατάξεις.

23 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει ότι οι πράξεις που εμπίπτουν στην οδηγία περί συγχωνεύσεων συνιστούν ειδικό τρόπο ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος είναι σημαντικός για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, και ότι, ως εκ τούτου, συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες ως προς τις οποίες τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται την ελευθερία αυτή (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ, μολονότι, κατά το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να διασφαλίσουν την εντός του κράτους μέλους υποδοχής ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών, αντιτίθενται επίσης στο ενδεχόμενο να παρεμποδίζει το κράτος μέλος καταγωγής την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος πολιτών του ή εταιρίας συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία του (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 Πρέπει να χαρακτηρίζεται ως περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως οιοδήποτε μέτρο απαγορεύει, παρακωλύει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία προβλέπει την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας και την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου ως έσοδο του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιείται η σχετική πράξη μόνον όταν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία.

27 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει τις εγκατεστημένες στη Φινλανδία εταιρίες από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως και συνιστά, επομένως, εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

28 Τέτοιοι περιορισμοί μπορούν να επιτρέπονται μόνον εφόσον αφορούν περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή εφόσον μπορούν να δικαιολογηθούν από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος τους οποίους αναγνωρίζει το δίκαιο της Ένωσης. Επιπλέον, σε τέτοιες περιπτώσεις, θα πρέπει ο περιορισμός να είναι πρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Όσον αφορά τον συγκρίσιμο χαρακτήρα των οικείων περιπτώσεων, διαπιστώνεται ότι, από πλευράς της νομοθεσίας κράτους μέλους έχουσας ως αντικείμενο τη φορολόγηση των υπεραξιών που πραγματοποιούνται εντός του πεδίου της φορολογικής εξουσίας του, η περίπτωση εταιρίας η οποία, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, μεταβιβάζει αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία είναι, ως προς τη φορολόγηση της υπεραξίας της εν λόγω μόνιμης εγκαταστάσεως που πραγματοποιείται εντός του πεδίου της φορολογικής εξουσίας του εν λόγω κράτους μέλους, πριν από την ως άνω εισφορά, παρόμοια με εκείνη ημεδαπής εταιρίας η οποία, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, μεταβιβάζει μια μόνιμη εγκατάσταση σε μια άλλη ημεδαπή εταιρία (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Όσον αφορά το ζήτημα αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αναγνωριζόμενους από το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι η δικαιολογία που συνδέεται με την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών αποτελεί θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο και ότι, αφού η Ένωση δεν έχει θεσπίσει μέτρα ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής των φορολογικών εξουσιών τους, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία (απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Αφετέρου, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας του φόρου, κάθε κράτος μέλος έχει, σε περίπτωση μεταβιβάσεως αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού σε αλλοδαπή εταιρία, τη δυνατότητα να φορολογεί, κατά τον χρόνο της εν λόγω εισφοράς, τις υπεραξίες που πραγματοποιούνται εντός του πεδίου της φορολογικής εξουσίας του πριν από την εισφορά αυτή. Σκοπός του μέτρου αυτού είναι να προλαμβάνονται καταστάσεις στις οποίες θίγεται η δυνατότητα του εν λόγω κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική εξουσία του σε σχέση με δραστηριότητες ασκούμενες εντός του πεδίου της εν λόγω εξουσίας (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Έτσι, η μεταβίβαση αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως ημεδαπής εταιρίας, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, σε αλλοδαπή εταιρία δεν μπορεί να σημαίνει ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος πρέπει να παραιτηθεί από τη δυνατότητά του να φορολογήσει τις υπεραξίες που πραγματοποιούνται εντός του πεδίου της φορολογικής εξουσίας του πριν από την εισφορά αυτή (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 44).

33 Εν προκειμένω, εφόσον η μεταβίβαση, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, αλλοδαπής εγκαταστάσεως σε επίσης αλλοδαπή εταιρία έχει ως αποτέλεσμα να άρει κάθε συνδετικό στοιχείο μεταξύ της Φινλανδίας και της ως άνω εγκαταστάσεως και, επομένως, την εξουσία της να φορολογεί τις υπεραξίες που συνδέονται με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση σε χρόνο μεταγενέστερο της πράξεως αυτής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

34 Όσον αφορά την αναλογικότητα της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας, από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει, πρώτον, ότι συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας το γεγονός ότι το κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρίας, προκειμένου να διαφυλάξει την άσκηση της φορολογικής του εξουσίας, καθορίζει το ποσό του φόρου για τις υπεραξίες που πραγματοποιούνται εντός του πεδίου της φορολογικής εξουσίας του στο χρονικό σημείο κατά το οποίο παύει να υφίσταται η φορολογική του εξουσία επί των υπεραξιών αυτών, εν προκειμένω κατά το χρονικό σημείο της οικείας εισφοράς (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Δεύτερον, έχει κριθεί ότι νομοθεσία κράτους μέλους η οποία αφήνει στον φορολογούμενο την επιλογή μεταξύ, αφενός, της άμεσης καταβολής του ποσού του φόρου, που δημιουργεί μεν ένα μειονέκτημα ρευστότητας για την εταιρία αυτή, αλλά την απαλλάσσει από μεταγενέστερο διοικητικό φόρτο, και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης πληρωμής του ποσού του εν λόγω φόρου, ενδεχομένως πλέον τόκων σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση, η οποία ετεροχρονισμένη πληρωμή αναγκαστικά συνεπάγεται κατ' ανάγκη για τον φορολογούμενο διοικητικό φόρτο συνδεόμενο με την παρακολούθηση των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού, συνιστά μέτρο το οποίο είναι πρόσφορο για να διασφαλίσει την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και, παράλληλα, θίγει σε μικρότερο βαθμό την ελευθερία εγκαταστάσεως σε σχέση με την άμεση είσπραξη του οφειλόμενου φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 73).

36 Όσον αφορά τον διοικητικό φόρτο, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι ο φορολογούμενος πρέπει να έχει δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, του διοικητικού φόρτου εξαιτίας της ετεροχρονισμένης καταβολής του φόρου και, αφετέρου, της άμεσης πληρωμής του φόρου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος εκτιμά ότι ο φόρτος αυτός δεν είναι υπερβολικός και επιλέγει να τον υποστεί, ούτε ο αντίστοιχος φόρτος των φορολογικών αρχών μπορεί να χαρακτηριστεί υπερβολικός (βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 73 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Επομένως, καθόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δεν παρέχει δυνατότητα επιλογής σε ημεδαπή εταιρία που μεταβιβάζει, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία μεταξύ, αφενός, της άμεσης πληρωμής του φόρου υπεραξίας της εν λόγω μόνιμης εγκαταστάσεως και, αφετέρου, της μεταγενέστερης πληρωμής του εν λόγω φόρου, η ως άνω νομοθεσία βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου προς επίτευξη του σκοπού της προστασίας της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

38 Η εν λόγω εκτίμηση δεν κλονίζεται από το γεγονός ότι η ως άνω νομοθεσία παρέχει τη δυνατότητα, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, εκπτώσεως του φόρου ο οποίος, αν δεν υπήρχαν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής, θα είχε επιβληθεί σε τέτοιες υπεραξίες εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι ο δυσανάλογος χαρακτήρας της εν λόγω νομοθεσίας δεν εξαρτάται από το ύψος του οφειλόμενου φόρου, αλλά προκύπτει από το γεγονός ότι η νομοθεσία αυτή δεν προβλέπει τη δυνατότητα του φορολογούμενου να αναβάλει την πληρωμή του φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, C-646/15, EU:C:2017:682, σκέψη 60).

39 Όσον αφορά τη δικαιολόγηση που στηρίζεται στην ανάγκη εξασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου, την οποία προέβαλαν η Γερμανική και η Σουηδική Κυβέρνηση, πρέπει να σημειωθεί ότι, καίτοι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι αυτή μπορεί να αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (βλ., συναφώς, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2014, Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor, C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψη 46 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δεν είναι πρόσφορη προς εξασφάλισή της, οπότε ο ως άνω σκοπός δεν μπορεί να δικαιολογήσει, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, ενδεχόμενα εμπόδια στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Πράγματι, όπως παρατήρησε η Επιτροπή, το γεγονός ότι κράτος μέλος παρέχει σε ημεδαπή εταιρία την ευχέρεια να επιλέξει τη μεταγενέστερη πληρωμή του φόρου δεν επηρεάζει ούτε τη δυνατότητα του κράτους μέλους αυτού να ζητήσει από την εταιρία αυτή τις αναγκαίες για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου πληροφορίες ούτε τη δυνατότητά του να προβεί πράγματι στην είσπραξη του φόρου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2014, Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor, C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψεις 49 έως 53).

40 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία, σε περίπτωση που ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία, αφενός, προβλέπει την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας που πραγματοποιείται λόγω της ως άνω πράξεως και, αφετέρου, δεν επιτρέπει την ετεροχρονισμένη είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, ενώ, σε ανάλογη περίπτωση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, τέτοιες υπεραξίες φορολογούνται μόνον κατά τη μεταβίβαση του εισφερόμενου ενεργητικού, εφόσον η εν λόγω νομοθεσία δεν παρέχει τη δυνατότητα ετεροχρονισμένης πληρωμής ενός τέτοιου φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία, σε περίπτωση που ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει, στο πλαίσιο εισφοράς ενεργητικού, αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση σε επίσης αλλοδαπή εταιρία, αφενός, προβλέπει την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας που πραγματοποιείται λόγω της ως άνω πράξεως και, αφετέρου, δεν επιτρέπει την ετεροχρονισμένη είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, ενώ, σε ανάλογη περίπτωση χωρίς στοιχεία αλλοδαπότητας, τέτοιες υπεραξίες φορολογούνται μόνον κατά τη μεταβίβαση του εισφερόμενου ενεργητικού, εφόσον η εν λόγω νομοθεσία δεν παρέχει τη δυνατότητα ετεροχρονισμένης πληρωμής ενός τέτοιου φόρου.

(υπογραφές)