



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 8ης Σεπτεμβρίου 2022¹

Υπόθεση C-707/20

Gallaher Limited

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(αίτηση του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)

[εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήματος φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο]
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως}

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρα 49, 63 και 64 ΣΛΕΕ – Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου εταιριών – Εταιρία εδρεύουσα σε κράτος μέλος με μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και αδελφή εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος – Μεταβίβαση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας από την ημεδαπή εταιρία προς την αδελφή εταιρία έναντι ανταλλάγματος ίσου με την αγοραία αξία – Φορολογική απαλλαγή ή φορολόγηση σε συνάρτηση με το κράτος της έδρας της δικαιούχου εταιρίας»

Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, την οποία υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο], 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 της 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 έχουν τη φορολογική τους έδρα εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου και ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών. Συγκεκριμένα, οι ως άνω πράξεις συνίσταντο, αφενός, σε μεταβίβαση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας επί εμπορικών σημάτων για προϊόντα καπνού προς αδελφή εταιρία της GL με φορολογική έδρα στην Ελβετία (στο εξής: μεταβίβαση του 2011) και, αφετέρου, σε μεταβίβαση μετοχών θυγατρικής εταιρίας της GL προς την εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες ενδιάμεση μητρική της εταιρία (στο εξής: μεταβίβαση του 2014).

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

3. Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η GL, έναντι της οποίας η φορολογική αρχή εξέδωσε αποφάσεις περί προσδιορισμού του ποσού των φορολογητέων υπεραξιών και των φορολογητέων κερδών που αποκόμισε στο πλαίσιο των δύο ως άνω μεταβιβάσεων, προβάλλει, κατ' ουσίαν, ότι υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση σε σχέση με τις μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ μελών ομίλου εταιριών που έχουν την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εταιριών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τους «κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις» που ισχύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, εάν τα ίδια ως άνω περιουσιακά στοιχεία είχαν μεταβιβαστεί προς μητρική ή αδελφή εταιρία με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο (ή μη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο αλλά ασκούσα επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης), δεν θα είχε γεννηθεί η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική υποχρέωση, καθόσον οι μεταβιβάσεις αυτές θεωρούνται ουδέτερες από φορολογικής απόψεως.

4. Το ζήτημα που τίθεται, επομένως, είναι το κατά πόσον, στο πλαίσιο των δύο αυτών μεταβιβάσεων, η επιβολή φορολογίας χωρίς δικαίωμα αναβολής της καταβολής του φόρου συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, την ελευθερία εγκατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ (όσον αφορά αμφότερες τις μεταβιβάσεις) και το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ (όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2011).

5. Όπως αποφάσισε το Δικαστήριο, οι παρούσες προτάσεις επικεντρώνονται στην ανάλυση του τρίτου, του πέμπτου και του έκτου προδικαστικού ερωτήματος². Τα ερωτήματα αυτά αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα του κατά πόσον οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, όπως οι κανόνες τους οποίους αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, μπορούν να συνιστούν εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης στον βαθμό που η φορολογική μεταχείριση διαφέρει αναλόγως του αν η επίμαχη συναλλαγή διενεργείται μεταξύ εταιρίας και άλλης εταιρίας του ίδιου ομίλου εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε άλλο κράτος μέλος. Σε περίπτωση παραβίασης του δικαίου της Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη φύση των κατάλληλων διορθωτικών μέτρων.

6. Η ανάλυσή μου θα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι ως άνω κανόνες συνάδουν προς την ελευθερία εγκατάστασης, στο μέτρο που η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ εγχώριων και διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας εντός ομίλου εταιριών μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, χωρίς να απαιτείται να προβλέπεται η δυνατότητα αναβολής της καταβολής του φόρου προκειμένου να διασφαλιστεί η αναλογικότητα του περιορισμού αυτού.

² Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε έξι προδικαστικά ερωτήματα προς το Δικαστήριο. Με τα δύο πρώτα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν είναι δυνατή η επίκληση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, σε σχέση με εθνική ρύθμιση, όπως οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, η οποία εφαρμόζεται μόνον επί ομίλων εταιριών. Το τέταρτο ερώτημα υποβάλλεται αποκλειστικώς για την περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στα δύο πρώτα ερωτήματα. Όμως, όπως θα αναφερθεί στο πλαίσιο της αναλύσεώς μου, οι απαντήσεις επί των ερωτημάτων αυτών μπορούν ευχερώς να συναχθούν από πάγια νομολογία κατά την οποία, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η εθνική αυτή νομοθεσία περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκατάστασης, την οποία προβλέπει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν αυτοτελή εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Ου ΑΑ, C-231/05, στο εξής: απόφαση Ου ΑΑ, EU:C:2007:439, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επιπλέον και εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν μπορεί να έχει εφαρμογή σε μια κατάσταση που θα ενέπιπτε, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, εφόσον μία από τις οικείες εταιρίες είναι φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους (όπως στην περίπτωση της ελβετικής εταιρίας στο πλαίσιο της μεταβίβασης του 2011).

Το νομικό πλαίσιο

Οι γενικές αρχές του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο

7. Δυνάμει των άρθρων 2 και 5 του Corporation Tax Act 2009 (νόμου του 2009 περί του φόρου εταιριών, στο εξής: CTA 2009) 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 πραγματοποιήθηκαν κατά την οικεία λογιστική χρήση.

8. Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 3, του CTA 2009, εταιρία η οποία δεν έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης 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, εάν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης. Τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως «φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία» κατά το άρθρο 171(1 Α) του TCGA 1992.

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

Οι κανόνες περί μεταβιβάσεων εντός ομίλου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο

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

11. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 171 του TCGA 1992, όταν μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία από υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία (Α) ενός ομίλου προς άλλη εταιρία (Β) του ομίλου, ομοίως υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο, η μεταβίβαση αυτή λογίζεται ως πραγματοποιηθείσα έναντι τιμήματος από το οποίο δεν προκύπτει ούτε υπεραξία ούτε ζημία (με αποτέλεσμα η Β να λογίζεται ότι απέκτησε τα περιουσιακά στοιχεία στην ίδια χρηματοοικονομική βάση με εκείνη στην οποία τα απέκτησε η Α). Ωστόσο, μπορεί να γεννάται φορολογική υποχρέωση σε μεταγενέστερο χρόνο εάν κατά τη μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων προέκυψε υπεραξία υπό περιστάσεις επί των οποίων δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 171 του TCGA 1992 (για παράδειγμα, εάν η Β μεταβιβάζει τα περιουσιακά στοιχεία εκτός του ομίλου ή εάν τα μεταβιβάζει σε εταιρία του ομίλου η οποία δεν υπόκειται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο).

12. Ομοίως, καίτοι τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 775 του CTA 2009, ουδόλως προκύπτει φορολογική υποχρέωση (ή έκπτωση ζημίας) κατά τη μεταβίβαση άυλων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού από υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία (Α) ενός ομίλου προς άλλη εταιρία (Β) του ομίλου, ομοίως υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ειδικότερα, η Β

λογίζεται ως κατέχουσα το οικείο περιουσιακό στοιχείο καθ' όλο το χρονικό διάστημα κατά το οποίο το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ήταν στην κατοχή της Α και ότι το απέκτησε με το ίδιο βασικό κόστος όπως η Α. Ωστόσο, μπορεί να γεννάται φορολογική υποχρέωση σε μεταγενέστερο χρόνο, μεταξύ άλλων, εάν τα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται υπό περιστάσεις επί των οποίων δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 775 του CTA 2009 (ήτοι, εάν η μεταβίβαση γίνεται εκτός του ομίλου ή προς εταιρία μη υποκειμένη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο).

Οι εφαρμοστέες συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

13. Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας έχει συνάψει μεγάλο αριθμό συμφωνιών και συμβάσεων με άλλα κράτη, οι οποίες εν γένει βασίζονται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Ειδικότερα, το άρθρο 13, παράγραφος 5, της σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ελβετίας 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.

Οι κανόνες περί πληρωμής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο

14. Κατά το άρθρο 59D του Taxes Management Act 1970 (νόμου του 1970 περί διαχείρισεως των φόρων), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: TMA 1970), ο φόρος εταιριών καθίσταται απαιτητός εννέα μήνες και μία ημέρα μετά τη λήξη της οικείας λογιστικής χρήσης. Επιπλέον, 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 (φορολογικού τμήματος), Ηνωμένο Βασίλειο], η πληρωμή του βεβαιωθέντος φόρου μπορεί να αναβληθεί κατόπιν συμφωνίας με τη φορολογική αρχή ή κατόπιν αιτήματος υποβαλλομένου προς το ως άνω δικαστήριο, με αποτέλεσμα ο φόρος αυτός να καθίσταται απαιτητός μόνον κατόπιν της εκδόσεως αποφάσεως επί της ασκηθείσας ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου προσφυγής.

Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Η GL είναι εταιρία με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο η οποία ανήκει στον όμιλο εταιριών Japan Tobacco Inc., έναν παγκόσμιο όμιλο προϊόντων καπνού που διανέμει προϊόντα σε 130 χώρες ανά την υφήλιο. Επικεφαλής του ομίλου είναι μια εισηγμένη στο χρηματιστήριο εταιρία με φορολογική έδρα στην Ιαπωνία.

16. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι επικεφαλής του ομίλου JT για την Ευρώπη είναι η JTIH, εταιρία εγκατεστημένη 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.

17. Το 2011 η GL μεταβίβασε προς άμεση θυγατρική της ολλανδικής εταιρίας, ήτοι την εγκατεστημένη στην Ελβετία εταιρία JTISA (στο εξής: ελβετική εταιρία), δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας επί εμπορικών σημάτων σε προϊόντα καπνού και συναφή περιουσιακά στοιχεία (μεταβίβαση του 2011). Το τίμημα που εισέπραξε ως αντάλλαγμα η GL καταβλήθηκε από την ελβετική εταιρία στην οποία είχαν χορηγηθεί προς τον σκοπό αυτό από την ολλανδική εταιρία ενδοεταιρικά δάνεια ποσού ίσου με το τίμημα.

18. 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).

19. Η φορολογική αρχή εξέδωσε δύο αποφάσεις (πράξεις μερικής περάτωσης) περί προσδιορισμού του ποσού των φορολογητέων υπεραξιών και των φορολογητέων κερδών που αποκόμισε η GL στο πλαίσιο των μεταβιβάσεων του 2011 και του 2014 κατά τις σχετικές λογιστικές περιόδους. Δεδομένου ότι οι αποκτώσες δεν είχαν τη φορολογική τους έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η υπεραξία επί των περιουσιακών στοιχείων υπήχθη σε άμεση φορολόγηση, ενώ η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου δεν περιείχε διατάξεις περί αναβολής της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης ή περί καταβολής σε δόσεις.

20. Η GL άσκησε αρχικώς δύο προσφυγές κατά των ως άνω αποφάσεων ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικού τμήματος)].

21. Αφενός, όσον αφορά την προσφυγή σχετικά με τη μεταβίβαση του 2011, η GL υποστήριξε, πρώτον, ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας· δεύτερον, επικουρικώς, ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής αυτής συνεπάγεται περιορισμό του δικαιώματος της ολλανδικής εταιρίας και/ή της GL στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και, τρίτον, ότι έστω και αν το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, δύναται να φορολογεί τις αποκομισθείσες υπεραξίες, η υποχρέωση άμεσης πληρωμής του φόρου, χωρίς δυνατότητα αναβολής της καταβολής, είναι δυσανάλογη.

22. Αφετέρου, όσον αφορά την προσφυγή σχετικά με τη μεταβίβαση του 2014, η GL υποστήριξε, πρώτον, ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας και, δεύτερον, ότι έστω και αν, κατ' αρχήν, το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, δύναται να φορολογεί τις αποκομισθείσες υπεραξίες, η υποχρέωση άμεσης πληρωμής του φόρου, χωρίς τη δυνατότητα αναβολής της καταβολής, είναι δυσανάλογη. Κατόπιν της ασκήσεως της ως άνω προσφυγής, η GL ανέβαλε την πληρωμή του φόρου εταιριών μέχρι την έκδοση αποφάσεως επί της ουσίας της υποθέσεως, όπως είχε το δικαίωμα να πράξει δυνάμει του άρθρου 55 του ΤΜΑ 1970.

23. Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αμφότερες οι μεταβιβάσεις ανταποκρίνονται σε θεμιτούς εμπορικούς λόγους³, ότι καμία από τις ως άνω μεταβιβάσεις δεν εντάσσεται σε εξ ολοκλήρου τεχνητά σχήματα που δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική πραγματικότητα και ότι καμία εξ αυτών δεν είχε ως βασικό σκοπό ή ως έναν από τους βασικούς σκοπούς της τη φοροδιαφυγή.

³ Συγκεκριμένα, η μεταβίβαση του 2011 αποσκοπούσε στη συγκέντρωση της διαχείρισης των εμπορικών σημάτων εντός του ομίλου, προκειμένου να μεγιστοποιηθεί η αξία τους, ενώ η μεταβίβαση του 2014 απέβλεπε στον εξορθολογισμό και την απλούστευση της δομής του ομίλου αυτού, μέσω της εκκαθάρισης των οντοτήτων που δεν θεωρούνταν πλέον χρήσιμες και διασφαλίζοντας ότι οι οντότητες που δεν μπορούσαν να εκκαθαριστούν θα διατηρούνταν με τον πλέον συνετό, από απόψεως κινδύνου και αποτελεσματικότητας, τρόπο.

24. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης σε σχέση με την προσφυγή που αφορούσε τη μεταβίβαση του 2014, όχι όμως σε σχέση με την προσφυγή που αφορούσε τη μεταβίβαση του 2011. Έκανε δεκτή την προσφυγή επί της μεταβίβασης του 2014, αλλά απέρριψε την προσφυγή επί της μεταβίβασης του 2011.

25. Συναφώς, όσον αφορά την προσφυγή σχετικά με τη μεταβίβαση του 2011, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι δεν υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας. Όσον αφορά το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορούσε να γίνει επίκληση του δικαιώματος αυτού, καθόσον η επίμαχη νομοθεσία εφαρμόζεται μόνον επί περιπτώσεων ομίλων απαρτιζόμενων από εταιρίες που τελούν υπό κοινό έλεγχο.

26. Στο πλαίσιο της προσφυγής σχετικά με τη μεταβίβαση του 2014, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας, ότι η εταιρία αυτή είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εταιρία υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο και ότι η έλλειψη δικαιώματος αναβολής της καταβολής του φόρου είναι δυσανάλογη.

27. Η GL άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2011. Η φορολογική αρχή, από την πλευρά της, άσκησε έφεση ενώπιον του δικαστηρίου αυτού όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2014.

28. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το ζήτημα που τίθεται στην εθνική διαδικασία 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 θεσπίζεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Το εν λόγω δικαστήριο προσθέτει ότι, εάν η επιβολή φορολογίας χωρίς δικαίωμα αναβολής της καταβολής του φόρου αντίκειται προς το δίκαιο της Ένωσης, ανακύπτουν ζητήματα σχετικά με το κατάλληλο διορθωτικό μέτρο.

29. 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 πραγματοποίησής”) 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, μολοντί 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*;»

30. Μολοντί το Ηνωμένο Βασίλειο αποχώρησε από την Ένωση στις 31 Ιανουαρίου 2020, το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να αποφανθεί επί της αιτήσεως αυτής⁴.

31. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η GL, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

⁴ Το άρθρο 86 της Συμφωνίας για την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 2019, C 384 I, σ. 1), η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Φεβρουαρίου 2020, προβλέπει στην παράγραφο 2 ότι το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να αποφαινεται προδικαστικώς επί των αιτήσεων που υποβάλλουν τα δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου. Κατά το άρθρο 126 της ως άνω Συμφωνίας, η μεταβατική περίοδος έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2020. Επιπλέον, από το άρθρο 86, παράγραφος 3, της εν λόγω Συμφωνίας προκύπτει ότι οι αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως θεωρείται ότι υποβάλλονται, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου, την ημερομηνία κατά την οποία το εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο καταχωρίζεται από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου. Εν προκειμένω, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως καταχωρίστηκε από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Δεκεμβρίου 2020, ήτοι πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.

Ανάλυση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

32. Δεδομένου ότι τα προδικαστικά ερωτήματα παραπέμπουν τόσο στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης, όσο και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει να προσδιορισθεί ποια ελευθερία έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης⁵.

33. Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να κριθεί αν εθνική νομοθεσία εμπίπτει στη μία ή στην άλλη από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της οικείας νομοθεσίας⁶.

34. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ εμπίπτει εθνική ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της. Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση ασκήσεως επιρροής στη διαχείριση και στον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων⁷.

35. Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εντός του ίδιου ομίλου εταιριών⁸. Μια τέτοια ρύθμιση, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ⁹. Πλην όμως, όταν εθνικό μέτρο αφορά τόσο την ελευθερία εγκατάστασης όσο και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, κατά πάγια νομολογία, το επίμαχο μέτρο πρέπει να εξετάζεται, κατ' αρχήν, υπό το πρίσμα μίας μόνον από τις δύο αυτές ελευθερίες, εάν προκύπτει ότι, υπό τις συνθήκες της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μία από τις ελευθερίες αυτές είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη και μπορεί να συνενωθεί με αυτήν¹⁰.

36. Εκτιμώ, εν προκειμένω, ότι η ελευθερία εγκατάστασης είναι η κύρια ελευθερία την οποία αφορά το επίμαχο εθνικό μέτρο. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις εφαρμόζονται μόνο σε μεταβιβάσεις εντός «ομίλου» εταιριών, η δε έννοια αυτή ορίζεται στο άρθρο 170, παράγραφος 3, του ΤCGA 1992 ως περιλαμβάνουσα μια εταιρία και όλες τις κατά 75 % θυγατρικές της (και τις κατά 75 % θυγατρικές αυτών). Κατά συνέπεια, οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις εφαρμόζονται αποκλειστικώς, αφενός, σε μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων μεταξύ μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών (ή υποθυγατρικών) επί των οποίων ασκεί *αναμφισβήτητη άμεση (ή έμμεση) επιρροή* και, αφετέρου, σε μεταβιβάσεις περιουσιακών

⁵ Βλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö (Απαλλαγή των συμβατικών οργανισμών επενδύσεων) (C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁶ Βλ. αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, στο εξής: απόφαση Test Claimants III, EU:C:2012:707, σκέψη 90), και της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö (Απαλλαγή των συμβατικών οργανισμών επενδύσεων) (C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψεις 34 και 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁷ Βλ. απόφαση Test Claimants III (σκέψεις 91 και 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁸ Πράγματι, δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι η ολλανδική εταιρία, η GL και η ελβετική εταιρία ανήκουν στον ίδιο όμιλο, κατά την έννοια των άρθρων 170 και 171 του ΤCGA 1992.

⁹ Πρβλ. αποφάσεις Test Claimants III (σκέψη 89) και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 29).

¹⁰ Πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

στοιχείων μεταξύ αδελφών θυγατρικών (ή υποθυγατρικών) της ίδιας, *ασκούσας αναμφισβήτητη κοινή επιρροή*, μητρικής εταιρίας. Και στις δύο περιπτώσεις, οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις ενεργοποιούνται λόγω της συμμετοχής της μητρικής εταιρίας, χάρη στην οποία δύναται να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις θυγατρικές της. Ως εκ τούτου, η νομοθεσία αυτή αφορά μόνον τις εντός ομίλου εταιριών σχέσεις, το δε Δικαστήριο έχει καταστήσει σαφές ότι η συγκεκριμένη νομοθεσία επηρεάζει καθοριστικά την ελευθερία εγκατάστασης¹¹.

37. Εξάλλου, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η νομοθεσία αυτή περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκατάστασης και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν αυτοτελή εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ¹². Επομένως, δεν θα έπρεπε να καλείται το Δικαστήριο να κρίνει, όπως υποστηρίζει κατ' ουσίαν η GL, αν η κατάσταση την οποία αφορά η κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, με βάση, όχι το αντικείμενο της νομοθεσίας, αλλά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, ούτε, συμπληρωματικώς, να εξετάσει τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Εντούτοις, η αρχική αυτή ανάλυση θα πρέπει να παράσχει στο Δικαστήριο τα στοιχεία που θα του επιτρέψουν να απαντήσει στο πρώτο, το δεύτερο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία αφορούν την εφαρμογή του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

38. Βάσει των προεκτεθέντων, στο τρίτο, το πέμπτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση αποκλειστικώς υπό το πρίσμα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

39. Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν εθνική ρύθμιση, όπως οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, η οποία επιβάλλει άμεση φορολογία στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται από εταιρία η οποία έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς αδελφή εταιρία με φορολογική έδρα στην Ελβετία (και η οποία δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης) σε περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες είναι εξ ολοκλήρου θυγατρικές της ίδιας μητρικής εταιρίας η οποία 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, υπό περιστάσεις υπό τις οποίες μια τέτοια μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως εάν η αδελφή εταιρία ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο (ή ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης).

40. Συναφώς, η GL υποστηρίζει ότι η ελευθερία εγκατάστασης της οποίας απολαύει η ολλανδική εταιρία επιβάλλει την εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις και στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων προς υφιστάμενες θυγατρικές της εταιρίας αυτής εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, ανεξαρτήτως του αν οι θυγατρικές αυτές είναι εγκατεστημένες σε κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, από την πλευρά της, θεωρεί ότι η άμεση φορολόγηση της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς αδελφή εταιρία εδρεύουσα στην Ελβετία, όπως στην περίπτωση της

¹¹ Πρβλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 118), της 13ης Μαρτίου 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, στο εξής: απόφαση *Test Claimants II*, EU:C:2007:161, σκέψεις 30 έως 33), και Ου ΑΑ (σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹² Βλ. απόφαση Ου ΑΑ (σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

μεταβίβασης του 2011, δεν συνεπάγεται περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης. Τέλος, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τέτοιου είδους συναλλαγή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι η Ελβετία δεν είναι κράτος μέλος της Ένωσης.

41. Αρχικώς, πρέπει να επισημανθεί, αφενός, ότι το ερώτημα αυτό αφορά μόνον την κατηγορία συναλλαγής που αντιστοιχεί στον τρόπο διεξαγωγής της μεταβίβασης του 2011, ήτοι μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από εταιρία υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο προς εταιρία με φορολογική έδρα εκτός της Ένωσης (εν προκειμένω, στην Ελβετία), η οποία δεν υπόκειται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

42. Αφετέρου, το ερώτημα αφορά την περίπτωση κατά την οποία η μητρική εταιρία έχει ασκήσει την ελευθερία που της απονέμει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ μέσω της εγκατάστασης θυγατρικής εταιρίας στο Ηνωμένο Βασίλειο (εν προκειμένω, την GL). Συνεπώς, η ελευθερία εγκατάστασης θα εξεταστεί αποκλειστικώς από της απόψεως των δικαιωμάτων της μητρικής εταιρίας (εν προκειμένω, της ολλανδικής εταιρίας).

43. Υπό το πρίσμα αυτό, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, αναγνωρίζει στις 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 πρακτορείου¹³. Οι διατάξεις αυτές αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, στο να διασφαλίζεται το ευεργέτημα της εθνικής μεταχείρισης στο κράτος μέλος υποδοχής, απαγορεύοντας κάθε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών¹⁴.

44. Επομένως, η (ολλανδική) μητρική εταιρία έχει το δικαίωμα, δυνάμει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, να τυγχάνει η θυγατρική της (GL) μεταχείρισης υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει το Ηνωμένο Βασίλειο για τις εταιρίες με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο¹⁵.

45. Πλην όμως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επίμαχοι στην κύρια δίκη κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, και ιδίως το άρθρο 171 του TCGA 1992, ουδόλως οδηγούν σε διαφορετική μεταχείριση με γνώμονα τον τόπο φορολογικής έδρας της μητρικής εταιρίας, στον βαθμό που αντιμετωπίζουν την εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική εδρεύουσας σε άλλο κράτος μέλος μητρικής εταιρίας κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο με την εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρικής εταιρίας. Με άλλα λόγια, η GL θα είχε τύχει της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης εάν η μητρική εταιρία ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, γεγονός που, εν τέλει, δεν συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση σε επίπεδο μητρικών εταιριών.

46. Επομένως, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μεταχειρίζεται λιγότερο ευνοϊκά τη θυγατρική εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος σε σχέση με αντίστοιχη θυγατρική εταιρίας εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο, το δε άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν αντίκειται στην επιβολή άμεσης φορολογικής υποχρέωσης υπό τις περιστάσεις που αναφέρονται στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

¹³ Βλ. αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, EV (C-685/16, EU:C:2018:743, σκέψη 50), και της 17ης Οκτωβρίου 2019, Argenta Spaarbank (C-459/18, EU:C:2019:871, σκέψη 35).

¹⁴ Βλ. αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας (270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 14), και Test Claimants II (σκέψη 37).

¹⁵ Βλ. αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας (270/83, EU:C:1986:37, σκέψεις 48 και 18), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 30), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 41), και Test Claimants II (σκέψη 36).

47. Φρονώ ότι το συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να ανατραπεί από τα διάφορα επιχειρήματα που προβάλλει η GL προς υποστήριξη της θέσης κατά την οποία υφίσταται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ της ολλανδικής εταιρίας και εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρικής εταιρίας και, κατά συνέπεια, περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης.

48. Ειδικότερα, πρώτον, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της GL με το οποίο, επικαλούμενη την απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2008, *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659), προβάλλει ότι, προκειμένου να καθοριστεί αν υφίσταται διαφορετική μεταχείριση, προσήκουσα είναι η σύγκριση που διενεργείται μεταξύ των πραγματικών περιστατικών όπως αυτά έλαβαν χώρα (ήτοι, μεταβίβασης που πραγματοποιείται από ημεδαπή θυγατρική του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλοδαπής μητρικής εταιρίας, προς αλλοδαπή αδελφή εταιρία) και των πραγματικών περιστατικών μιας αμιγώς εσωτερικής κατάστασης (ήτοι, μεταβίβασης που πραγματοποιείται από ημεδαπή θυγατρική του Ηνωμένου Βασιλείου, ημεδαπής μητρικής εταιρίας, προς ημεδαπή θυγατρική).

49. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η GL, η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση *Papillon* διαφέρει από την προκειμένη περίπτωση. Ειδικότερα, στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο εξέτασε ένα καθεστώς που παρέχει τη δυνατότητα επιλογής της φορολογικής ενσωμάτωσης αναλόγως του αν η μητρική εταιρία συμμετέχει έμμεσα μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης στη Γαλλία ή σε άλλο κράτος μέλος. Στο πλαίσιο αυτό, ήταν απαραίτητο να ληφθεί υπόψη η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ κατάστασης κοινοτικού χαρακτήρα και κατάστασης αμιγώς εσωτερικής, προσέγγιση που υιοθετήθηκε από το Δικαστήριο. Είναι σαφές ότι το Δικαστήριο δεν εξέδωσε απόφαση αρχής επιτάσσουσα τη σύγκριση, ανεξαρτήτως των περιστάσεων, μεταξύ των πραγματικών περιστατικών όπως έλαβαν χώρα και μιας κατάστασης αμιγώς εσωτερικής. Αντιθέτως, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιτάσσει η θυγατρική εδρεύουσας σε άλλο κράτος μέλος μητρικής εταιρίας να αντιμετωπίζεται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που εφαρμόζει η χώρα υποδοχής σε θυγατρική μητρικής εταιρίας όταν αμφότερες οι εταιρίες είναι εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος υποδοχής. Η προτεινόμενη από την GL σύγκριση θα απαιτούσε από το κράτος μέλος υποδοχής να εφαρμόζει ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση σε ημεδαπή θυγατρική αλλοδαπής μητρικής εταιρίας σε σχέση με τη μεταχείριση που θα εφάρμοζε σε ημεδαπή θυγατρική ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

50. Δεύτερον, η GL υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν ασκεί επιρροή το κατά πόσον υφίσταται ή όχι διαφορετική μεταχείριση, στον βαθμό που, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως περιορισμοί της ελευθερίας εγκατάστασης πρέπει να θεωρούνται όλα τα μέτρα που «απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής»¹⁶. Κατά την GL, το γεγονός ότι δεν μπορεί να μεταβιβάσει περιουσιακά στοιχεία προς εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες του ομίλου χωρίς να επιβαρυνθεί με άμεση φορολόγηση, μολονότι τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν υπό την ίδια οικονομική ιδιοκτησία, καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης από την ολλανδική εταιρία διά της κτήσεως της GL.

51. Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η νομολογία την οποία επικαλείται η GL, σύμφωνα με την οποία συντρέχει περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης όταν ένα μέτρο καθιστά «λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής», καταλαμβάνει καταστάσεις που διακρίνονται από εκείνη της διαφοράς της κύριας δίκης, δηλαδή όταν εταιρία η οποία επιδιώκει να ασκήσει την ελευθερία εγκατάστασής της σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται ένα μειονέκτημα

¹⁶ Πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, στο εξής: απόφαση *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, σκέψεις 36 και 37).

σε σχέση με μια ανάλογη εταιρία που δεν ασκεί την ελευθερία αυτή¹⁷. Ελλείψει μιας τέτοιας σύγκρισης, η επιβολή οποιασδήποτε φορολογικής υποχρέωσης θα προσέκρουε ενδεχομένως στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, αφού η υποχρέωση καταβολής φόρου είναι λιγότερο ελκυστική από την απαλλαγή από τον φόρο. Πράγματι, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο από τη χώρα¹⁸ επιβεβαιώνει ότι η ανάλυση πρέπει να διενεργείται με γνώμονα τη διαπίστωση διαφορετικής μεταχείρισης, δηλαδή να βασίζεται σε σύγκριση και όχι μόνο στο κατά πόσον τα εθνικά μέτρα καθιστούν την άσκηση της ελευθερίας «λιγότερο ελκυστική». Επί παραδείγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα εθνικά μέτρα που επιφυλάσσουν λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση στη μεταφορά της ίδιας της μόνιμης εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος σε σχέση με τη μεταφορά της εντός του κράτους μέλους¹⁹ ή στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων προς εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος σε σχέση με τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους²⁰, συνεπάγονται περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης.

52. Εντούτοις, όπως επισημαίνεται στα σημεία 45 και 46 των παρούσων προτάσεων, στην περίπτωση που αναφέρεται στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα εθνικά μέτρα επιβάλλουν άμεση φορολογία στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται προς τρίτη χώρα από ημεδαπή θυγατρική του Ηνωμένου Βασιλείου αλλοδαπής μητρικής εταιρίας, επιβάλλουν δε την ίδια φορολογία στη συγκρίσιμη περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται προς τρίτη χώρα από ημεδαπή θυγατρική του Ηνωμένου Βασιλείου ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

53. Τρίτον, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η GL, οι περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης δεν είναι παρόμοιες με εκείνες της υποθέσεως που οδήγησε στην έκδοση της αποφάσεως Test Claimants II. Η GL επικαλείται την απόφαση αυτή προς στήριξη της θέσης της κατά την οποία η έλλειψη δυνατότητας αναβολής της καταβολής, στο πλαίσιο της μεταβίβασης του 2011, περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης της ολλανδικής εταιρίας όσον αφορά την απόκτηση της GL, ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασης της αδελφής εταιρίας, ο οποίος είναι άνευ σημασίας για τους σκοπούς της αναλύσεως.

54. Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις διαφέρουν ουσιωδώς από τη ρύθμιση του Ηνωμένου Βασιλείου περί υποκεφαλαιοποίησης, η οποία εξετάστηκε στην απόφαση Test Claimants II και την οποία επικαλείται η GL. Το βασικό χαρακτηριστικό του καθεστώτος υποκεφαλαιοποίησης του Ηνωμένου Βασιλείου συνίστατο στον περιορισμό της δυνατότητας ημεδαπής εταιρίας να εκπίπτει τους τόκους που καταβάλλονταν σε εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία που την ελέγχει άμεσα ή έμμεσα (ή σε άλλη εταιρία ελεγχόμενη από την εν λόγω εταιρία), ενώ δεν επέβαλε τέτοιους περιορισμούς στην καταβολή τόκων από ημεδαπή εταιρία προς ημεδαπή μητρική εταιρία. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση έναντι των ημεδαπών θυγατρικών «ανάλογα με τον τόπο της έδρας της μητρικής εταιρείας» συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη εταιριών²¹.

¹⁷ Πρβλ. απόφαση National Grid Indus (σκέψεις 36 και 37).

¹⁸ Βλ. σημείο 66 των παρούσων προτάσεων.

¹⁹ Βλ. αποφάσεις National Grid Indus (σκέψεις 36 και 37) και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2017:682).

²⁰ Βλ. απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, στο εξής: απόφαση Verder LabTec, EU:C:2015:331).

²¹ Απόφαση Test Claimants II (σκέψη 61). Η υπογράμμιση δική μου.

55. Δεδομένου ότι η απορρέουσα από τη νομοθεσία περί υποκεφαλαιοποίησης διαφορετική μεταχείριση βασιζόταν στον τόπο της έδρας της *μητρικής εταιρίας*, η ελευθερία της εταιρίας αυτής περιοριζόταν, τόσο όταν οι τόκοι καταβάλλονταν απευθείας στην αλλοδαπή μητρική εταιρία, εντός άλλου κράτους μέλους, όσο και όταν καταβάλλονταν σε άλλη εταιρία ελεγχόμενη από τη μητρική εταιρία (ανεξαρτήτως του τόπου της έδρας της εταιρίας αυτής)²². Απεναντίας, η εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται από εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική ολλανδικής μητρικής εταιρίας προς εγκατεστημένη στην Ελβετία αδελφή θυγατρική, όπως ήδη υπογραμμίστηκε ανωτέρω, ουδόλως οδηγεί σε διαφορετική μεταχείριση βάσει του τόπου της έδρας της μητρικής εταιρίας. Οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις θα εφαρμόζονταν με τον ίδιο ακριβώς τρόπο εάν η μητρική εταιρία είχε συσταθεί ή ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο.

56. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, αφορώσα τους κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, η οποία επιβάλλει άμεση φορολογία στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται από εταιρία με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς αδελφή εταιρία με φορολογική έδρα στην Ελβετία (και η οποία δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης) σε περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες αυτές είναι εξ ολοκλήρου θυγατρικές της ίδιας μητρικής εταιρίας η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος και υπό περιστάσεις κατά τις οποίες η μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως εάν η αδελφή εταιρία ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο (ή ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης).

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

57. Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, εφόσον στοιχειοθετείται περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης λόγω των κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, ο οποίος θα δικαιολογούνταν κατ' αρχήν από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, ήτοι την ανάγκη διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, ο περιορισμός αυτός θα μπορούσε να θεωρηθεί αναγκαίος και αναλογικός, ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία ο οικείος φορολογούμενος αποκόμισε, ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου, έσοδα αντιστοιχούντα στην πλήρη αγοραία αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

58. Λαμβάνοντας υπόψη την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο ερώτημα αυτό σε σχέση με τη μεταβίβαση του 2011.

59. Όσον αφορά τη μεταβίβαση του 2014, δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, και δη το άρθρο 171 του TCGA 1992, καταλήγουν σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση για τις εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο και προβαίνουν σε ενδοομιλικές μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων, αναλόγως του αν ο αποκτών υπόκειται ή όχι στον φόρο εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου (όπως η ολλανδική εταιρία). Συγκεκριμένα, ενώ ουδεμία φορολογική υποχρέωση γεννάται όταν μια τέτοια εταιρία μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία προς εταιρία του ομίλου υποκείμενη σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι ως άνω κανόνες αποκλείουν το πλεονέκτημα

²² Απόφαση Test Claimants II (σκέψεις 94 και 95).

αυτό όταν η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα, όπως εν προκειμένω, στο πλαίσιο της μεταβίβασης του 2014, προς εταιρία του ομίλου υποκείμενη σε φόρο εντός άλλου κράτους μέλους. Συνεπώς, οι κανόνες αυτοί δύνανται να συνιστούν περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης.

60. Δεν μπορώ παρά να συνταχθώ με αυτή την ερμηνεία των διαδίκων, στον βαθμό που οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις καταλήγουν, στην πράξη, σε λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των εταιριών οι οποίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου και προβαίνουν σε ενδοομιλικές μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων προς συνδεδεμένες εταιρίες μη υποκείμενες στον φόρο εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου.

61. Το αιτούν δικαστήριο εκκινεί από την παραδοχή κατά την οποία ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, ήτοι την ανάγκη διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων. Με άλλα λόγια, το Ηνωμένο Βασίλειο θα πρέπει να έχει την εξουσία να φορολογεί την υπεραξία που αποκομίσθηκε πριν από τη μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων προς εταιρία μη υποκείμενη στον φόρο εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου. Παρατηρώ, συναφώς, ότι η παραδοχή αυτή είναι, κατ' εμέ, τεκμηριωμένη. Πράγματι, διαπιστώνεται ότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι η διατήρηση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μπορεί κατ' αρχήν να συνιστά δικαιολογητικό λόγο για τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ διασυνοριακών συναλλαγών και συναλλαγών που πραγματοποιούνται εντός της ίδιας φορολογικής αρμοδιότητας²³. Ειδικότερα, όσον αφορά τη φορολόγηση κατά την έξοδο, το Δικαστήριο δέχθηκε την εν λόγω αναγκαιότητα για να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης²⁴. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δικαιολόγηση αυτή μπορεί να γίνει δεκτή μόνον εφόσον και στον βαθμό που δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού της διαφυλάξεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών²⁵.

62. Στο πλαίσιο αυτό, το μοναδικό ζήτημα που παραμένει σε εκκρεμότητα και ως προς το οποίο διαφωνούν οι διάδικοι άπτεται της αναλογικότητας, σε σχέση με τον ως άνω σκοπό, του άμεσα απαιτητού του επίμαχου φόρου χωρίς δυνατότητα αναβολής της καταβολής. Συγκεκριμένα, το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου φαίνεται να αφορά, στην πραγματικότητα, τη συνέπεια που επιφέρει η μη χορήγηση στην GL, βάσει των κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, του ευεργετήματος της φορολογικής απαλλαγής, ήτοι το γεγονός ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου καθίσταται άμεσα απαιτητό.

63. Συναφώς, η GL προβάλλει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κατάσταση είναι ανάλογη με τις καταστάσεις που εξέτασε το Δικαστήριο σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο, στις οποίες είτε ο φορολογούμενος τίθεται εκτός της φορολογικής αρμοδιότητας ενός κράτους μέλους είτε μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία εκτός της εν λόγω φορολογικής αρμοδιότητας²⁶. Το Δικαστήριο έκρινε ότι συνάδει μεν προς την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών ο υπολογισμός του ποσού του φόρου κατά την ημερομηνία της

²³ Πρβλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 33).

²⁴ Βλ. αποφάσεις National Grid Indus (σκέψη 48), και της 23ης Ιανουαρίου 2014, DMC (C-164/12, στο εξής: απόφαση DMC, EU:C:2014:20, σκέψη 49).

²⁵ Βλ. αποφάσεις DMC (σκέψη 59) και της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 63 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

²⁶ Βλ. αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψεις 46 έως 48), National Grid Indus (σκέψη 52), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2017:682, σκέψεις 57 έως 60).

μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων εκτός της φορολογικής αρμοδιότητας, πλην όμως η επιβολή άμεσης φορολογικής υποχρέωσης, χωρίς δυνατότητα αναβολής της καταβολής, είναι δυσανάλογη²⁷.

64. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επισημαίνει ότι σκοπός της εθνικής ρύθμισης είναι να διασφαλίσει την εφαρμογή του συνήθους μηχανισμού βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου επί της πραγματικής μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου όταν η μεταβίβαση έχει ως αποτέλεσμα να μην υπόκειται το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, το καθεστώς δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του μέτρο με την εφαρμογή στην ως άνω συναλλαγή των μέτρων συνήθους φορολόγησης και είσπραξης (συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος αναβολής της καταβολής του επίμαχου φόρου με την άσκηση προσφυγής). Επιπλέον, η εν λόγω ρύθμιση διαφέρει ουσιωδώς από τη ρύθμιση την οποία αφορά η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο, η οποία επιβάλλει ειδική φορολογική υποχρέωση κατά την έξοδο των περιουσιακών στοιχείων από τη φορολογική αρμοδιότητα του οικείου κράτους μέλους, χωρίς η υποκείμενη στη φορολογική υποχρέωση οντότητα να προβαίνει σε διάθεση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.

65. Πρώτον, προτού προχωρήσω στην επί της ουσίας εξέταση του ζητήματος αυτού, επιβάλλονται ορισμένες διευκρινίσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζω ότι, εν προκειμένω, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι διορθωτικό μέτρο που παρέχει τη δυνατότητα αναβολής της καταβολής μέσω τμηματικής καταβολής σε δόσεις θα ήταν σύμφωνο προς το δίκαιο της Ένωσης, πλην όμως το δικαστήριο δεν ήταν σε θέση να εφαρμόσει ένα τέτοιο μέτρο (καθόσον δεν ήταν αρμόδιο να αποφανθεί επί των συγκεκριμένων λεπτομερειών εφαρμογής προγράμματος τμηματικής καταβολής σε δόσεις) και, αντ' αυτού, το ως άνω δικαστήριο αφήκε ανεφάρμοστη τη φορολόγηση κατά την έξοδο. Επιπλέον, η GL, αφού άσκησε προσφυγή κατά της πράξης μερικής περάτωσης σχετικά με τη μεταβίβαση του 2014, ανέβαλε την καταβολή του φόρου εταιριών μέχρι την έκδοση αποφάσεως επί της προσφυγής αυτής, ως είχε το δικαίωμα να το πράξει δυνάμει του άρθρου 55 του ΤΜΑ 1970. Κατά συνέπεια, δεν υπείχε υποχρέωση να καταβάλει (και δεν κατέβαλε) φόρο για τις οικείες εταιρίες. Το ζήτημα που τίθεται, επομένως, είναι κατά πόσον ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η GL πέτυχε την αναβολή της καταβολής με την άσκηση προσφυγής και την εφαρμογή άλλων διατάξεων του εθνικού δικαίου. Εκτιμώ ότι δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Πράγματι, όπως ορθώς επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, αν το Δικαστήριο εκτιμά ότι, προκειμένου η εθνική ρύθμιση να είναι συμβατή προς το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να προβλέπεται η δυνατότητα επιλογής της αναβολής της καταβολής του φόρου, η εν λόγω δυνατότητα επιλογής πρέπει να διατίθεται ανεξαρτήτως του αν υπάρχει ή όχι ένδικη διαφορά.

66. Δεύτερον, επί της ουσίας, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να φορολογούν τις υπεραξίες που δημιουργήθηκαν ενόσω τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονταν στο έδαφός τους, έχουν επίσης την εξουσία να προβλέπουν, για την εν λόγω φορολόγηση, ένα άλλο γενεσιουργό γεγονός πέρα από την αποκόμιση οφέλους από τις υπεραξίες αυτές, ώστε να διασφαλίζεται η φορολόγηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων²⁸. Συνεπώς, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φορολογική υποχρέωση επί της λανθάνουσας υπεραξίας, ώστε να διασφαλίζεται η φορολόγηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων²⁹. Ωστόσο, η άμεση είσπραξη όσον αφορά τη λανθάνουσα υπεραξία έχει κριθεί δυσανάλογη από το

²⁷ Βλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, Ν (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψεις 46 έως 48 και 50), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-38/10, EU:C:2012:521, σκέψεις 31 έως 33).

²⁸ Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, Επιτροπή κατά Δανίας (C-261/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:480, σκέψη 37), DMC (σκέψη 53) και Verder LabTec (σκέψη 45).

²⁹ Βλ. απόφαση Verder LabTec (σκέψη 45).

Δικαστήριο, δεδομένου ότι η λανθάνουσα υπεραξία δεν παρέχει στο υποκείμενο του φόρου τη δυνατότητα πληρωμής του και το γεγονός αυτό δημιουργεί συγκεκριμένο μειονέκτημα ταμειακής ρευστότητας στο υποκείμενο του φόρου κατά την είσπραξη του φόρου κατά την έξοδο³⁰. Επομένως, στον βαθμό που δικαιολογητική βάση για την απόρριψη από το Δικαστήριο της άμεσης εισπράξεως των φόρων κατά την έξοδο ήταν το γεγονός ότι προκύπτουν μειονεκτήματα ταμειακής ρευστότητας για το υποκείμενο του φόρου, είναι σαφές ότι η περίοδος εισπράξεως θα πρέπει να έχει επαρκή διάρκεια προκειμένου να αμβλυθεί αυτού του είδους το πρόβλημα³¹.

67. Εν προκειμένω, τίθεται, συνεπώς, το ζήτημα σε ποιον βαθμό μπορεί να γίνει επίκληση της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών σε περιπτώσεις στις οποίες η υπεραξία έχει αποκομισθεί από τον μεταβιβάζοντα τα περιουσιακά στοιχεία. Πράγματι, αντιθέτως προς τη φορολόγηση κατά την έξοδο, η οποία αφορά λανθάνουσες υπεραξίες, οι κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις αφορούν αποκομισθείσες υπεραξίες.

68. Συναφώς, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, δύο περιστάσεις είναι ιδιαίτερα κρίσιμες όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ των υπεραξιών που αποκομίσθηκαν από τον μεταβιβάζοντα τα περιουσιακά στοιχεία εντός ομίλου εταιριών και των λανθανουσών υπεραξιών. Αφενός, το γεγονός ότι όλες οι περιπτώσεις φορολόγησης κατά την έξοδο, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων επανεπένδυσης, χαρακτηρίζονται από το πρόβλημα ταμειακής ρευστότητας που αντιμετωπίζει ο φορολογούμενος ο οποίος πρέπει να καταβάλει φόρο για υπεραξία που δεν έχει ακόμη αποκομίσει. Αφετέρου, το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές πρέπει να εξασφαλίσουν την καταβολή του φόρου επί των υπεραξιών που αποκομίσθηκαν κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα περιουσιακά στοιχεία υπάγονταν στη φορολογική τους αρμοδιότητα και ότι με την πάροδο του χρόνου μπορεί να εντείνεται ο κίνδυνος μη καταβολής του φόρου.

69. Ωστόσο, στην περίπτωση ήδη αποκομισθείσας υπεραξίας από μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, ο φορολογούμενος δεν έρχεται αντιμέτωπος με πρόβλημα ταμειακής ρευστότητας και μπορεί απλώς να καταβάλει τον φόρο επί των υπεραξιών με τα έσοδα από τα μεταβιβαθέντα περιουσιακά στοιχεία. Ειδικότερα, εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, όσον αφορά τις μεταβιβάσεις του 2011 και του 2014, δεν αμφισβητείται ότι η GL έλαβε ως αντιπαροχή τίμημα ανερχόμενο στην πλήρη αγοραία αξία των εν λόγω μεταβιβάσεων. Ως εκ τούτου, η υπεραξία επί της οποίας φορολογήθηκε η GL αντιστοιχούσε στην αποκομισθείσα υπεραξία, η δε GL εισέπραξε ως αντιπαροχή χρηματικό ποσό το οποίο της παρείχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις απορρέουσες από τις μεταβιβάσεις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις. Ελλείψει άμεσης εισπράξης του φόρου, το κράτος μέλος θα βρισκόταν, συνεπώς, εκτεθειμένο στον κίνδυνο μη πληρωμής ο οποίος μπορεί να εντείνεται με την πάροδο του χρόνου. Επομένως, η εκτίμηση της αναλογικότητας στην υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από την εκτίμηση στις περιπτώσεις της φορολόγησης κατά την έξοδο. Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο της διασφάλισης της αναλογικότητας του περιορισμού λόγω των κανόνων σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, δικαιολογείται η μη παροχή στον φορολογούμενο δυνατότητας αναβολής της καταβολής.

70. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι τυχόν περιορισμός του δικαιώματος της ελεύθερης εγκατάστασης που απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγχώριων και διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας

³⁰ Βλ. αποφάσεις National Grid Indus, DMC και Verder LabTec. Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:132, σημεία 22, 25 και 72).

³¹ Βλ., συναφώς, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:132, σημείο 72).

εντός ομίλου εταιριών, δυνάμει εθνικής νομοθεσίας η οποία επιβάλλει άμεση φορολογία στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, 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 αποκομίσει, ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου, έσοδα που αντιστοιχούν στην πλήρη αγοραία αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Επί του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

71. Με το έκτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, ποιες είναι οι συνέπειες που πρέπει να αντληθούν σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, κατά την οποία ο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης δεν μπορεί να θεωρηθεί αναγκαίος και αναλογικός.

72. Λαμβάνοντας υπόψη την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο έκτο προδικαστικό ερώτημα.

Πρόταση

73. Βάσει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τρίτο, το πέμπτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (εφετείου διοικητικών διαφορών [τμήματος φορολογίας και κτηματολογίου], Ηνωμένο Βασίλειο) ως εξής:

1) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, αφορώσα τους κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις, η οποία επιβάλλει άμεση φορολογία στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς αδελφή εταιρία με φορολογική έδρα στην Ελβετία (και η οποία δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης) σε περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες αυτές είναι εξ ολοκλήρου θυγατρικές της ίδιας μητρικής εταιρίας η οποία έχει τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος και στην περίπτωση κατά την οποία η ως άνω μεταβίβαση θα ήταν ουδέτερη από φορολογικής απόψεως εάν η αδελφή εταιρία ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο (ή ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης).

2) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ

έχει την έννοια ότι:

τυχόν περιορισμός του δικαιώματος ελεύθερης εγκατάστασης που απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγχώριων και διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας εντός ομίλου εταιριών, δυνάμει εθνικής νομοθεσίας η οποία επιβάλλει άμεση φορολογία στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από εταιρία με φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, μπορεί κατ' αρχήν να δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων, 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 αποκομίσει, ως αντάλλαγμα για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, έσοδα που αντιστοιχούν στην πλήρη αγοραία αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.