



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 16ης Νοεμβρίου 2023*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 49 ΣΛΕΕ – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων – Φορολογικό πλεονέκτημα όσον αφορά τη φορολόγηση υπεραξιών από μεταβιβάσεις μεριδίων μικρών επιχειρήσεων – Αποκλεισμός των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη – Έννοια της “καταχρηστικής πρακτικής”»

Στην υπόθεση C-472/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία] με απόφαση της 9ης Ιουλίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Ιουλίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

NO

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb και A. Kumin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο NO, εκπροσωπούμενος από τους C. Avelino, J. Pedroso de Melo και R. Sarabando Pereira, advogados,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. de Almeida Morgado και τις P. Barros da Costa και A. Rodrigues,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τους M. Cherubini και P. Gentili, avvocati dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους P. Caro de Sousa και W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, καθώς και της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του ΝΟ, Γάλλου υπηκόου κατοίκου Πορτογαλίας, και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο αίτημα ακυρώσεως πράξης εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, στο εξής: IRS), όσον αφορά τα εισοδήματα που απέκτησε ο ΝΟ το 2019.

Το νομικό πλαίσιο

Ο κώδικας IRS

- 3 Το άρθρο 10 του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο εξής: κώδικας IRS), με τίτλο «Υπεραξίες», ορίζει τα εξής:

«1. Συνιστούν υπεραξία τα κέρδη τα οποία, χωρίς να θεωρούνται εισοδήματα από επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο ή από ακίνητα, προκύπτουν από:

[...]

b) μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας εταιρικών μεριδίων και άλλων τίτλων·

[...]
4. Το κέρδος που υπόκειται στον IRS αποτελείται:
 - a) από τη διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης και της αξίας απόκτησης, κατόπιν αφαίρεσης από τις αξίες αυτές, κατά περίπτωση, του μέρους που χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από κεφάλαιο, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα σημεία a), b) και c) της παραγράφου 1·

[...]».

- 4 Το άρθρο 43 του κώδικα φέρει τον τίτλο «Ορισμοί» και προβλέπει τα εξής:
- «1. Η αξία των εισοδημάτων που θεωρούνται ως υπεραξία ισούται με το υπόλοιπο που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της επιτευχθείσας υπεραξίας και των υφιστάμενων απομειώσεων κατά το ίδιο έτος, οι οποίες υπολογίζονται σύμφωνα με όσα προβλέπονται στα επόμενα άρθρα.
- [...]
3. Το αναφερόμενο στην παράγραφο 1 υπόλοιπο, το οποίο αφορά τις πράξεις του άρθρου 10, παράγραφος 1, στοιχείο b), σχετικά με πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες σε ρυθμιζόμενες ή μη ρυθμιζόμενες χρηματιστηριακές αγορές, λαμβάνεται επίσης υπόψη, εφόσον είναι θετικό, μέχρι ποσοστού 50 % της αξίας του.
4. Για τους σκοπούς της προηγούμενης παραγράφου, ως πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις νοούνται οι οντότητες που ορίζονται συναφώς στο παράρτημα του Decreto-Lei n° 372/2007 [(νομοθετικού διατάγματος 372/2007), της 6ης Νοεμβρίου 2007 (*Diário da República*, σειρά 1, αριθ. 213, της 6ης Νοεμβρίου 2007)].»
- 5 Το άρθρο 44, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα φέρει τον τίτλο «Αξία πώλησης» και ορίζει τα εξής:
- «Για τον καθορισμό των κερδών που υπόκεινται στον IRS, ως αξία πώλησης νοείται:
- [...]
- f) στις λοιπές περιπτώσεις, η αξία της αντιπαροχής.»
- 6 Το άρθρο 48 του ίδιου κώδικα φέρει τον τίτλο «Αξία απόκτησης εξ επαχθούς αιτίας εταιρικών μεριδίων και άλλων κινητών αξιών» και ορίζει τα εξής:
- «Στην περίπτωση του άρθρου 10, παράγραφος 1, στοιχείο b), η αξία απόκτησης, εφόσον η απόκτηση πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, είναι η ακόλουθη:
- [...]
- b) στην περίπτωση μετοχών, άλλων εταιρικών μεριδίων, αυτοτελών δικαιωμάτων προαίρεσης, πιστοποιητικών που αναφέρονται στο άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο g) ή άλλων κινητών αξιών που δεν είναι εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, το εγγράφως τεκμηριωμένο κόστος ή, ελλείψει αυτού, η ονομαστική αξία:
- [...].»

Το νομοθετικό διάταγμα 372/2007

- 7 Το άρθρο 2 του παραρτήματος του νομοθετικού διατάγματος 372/2007, με τίτλο «Προσωπικό και ανώτατα χρηματικά όρια που καθορίζουν τις κατηγορίες επιχειρήσεων», ορίζει τα εξής:
- «1. Η κατηγορία των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων (“ΜΜΕ”) αποτελείται από επιχειρήσεις που απασχολούν λιγότερους από 250 εργαζομένους και των οποίων ο ετήσιος κύκλος

εργασιών δεν υπερβαίνει τα 50 εκατομμύρια ευρώ ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 43 εκατομμύρια ευρώ.

2. Στην κατηγορία των ΜΜΕ, ως μικρή επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από 50 εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 10 εκατομμύρια ευρώ.

3. Στην κατηγορία των ΜΜΕ, ως πολύ μικρή επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από 10 εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια ευρώ.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Ο ΝΟ, Γάλλος υπήκοος με φορολογική έδρα στην Πορτογαλία από το 2019, πώλησε το ίδιο έτος στην εταιρία γαλλικού δικαίου Prince Vert SAS 29 222 μερίδια της Château de La Bourdaisière SARL (στο εξής: CLB), άλλης εταιρίας γαλλικού δικαίου. Τα εν λόγω μερίδια αντιστοιχούσαν στο 47,5 % του εταιρικού κεφαλαίου της CLB. Ο ΝΟ, ο οποίος είχε αποκτήσει τα μερίδια αυτά το 2011 και το 2012 έναντι 279 129 ευρώ, τα πούλησε έναντι 850 000 ευρώ, ποσό το οποίο κατέβαλε η Prince Vert με τη λήψη δανείου.
- 9 Κατά τον χρόνο της ως άνω μεταβίβασης, ο ΝΟ κατείχε επίσης το 86 % του εταιρικού κεφαλαίου της Prince Vert. Ούτε η CLB ούτε η Prince Vert διένειμαν μερίσματα μεταξύ των ετών 2013 και 2019. Ενώ ο ΝΟ κατείχε, πριν από την εν λόγω μεταβίβαση, άμεσα και έμμεσα, το 99,71 % των μεριδίων της CLB, μετά τη μεταβίβαση κατείχε, άμεσα και έμμεσα, το 93,06 % των μεριδίων της εταιρίας αυτής. Με άλλα λόγια, με την ως άνω πράξη, ο ίδιος μεταβίβασε ουσιαστικά τον έλεγχο μόνο του 6,65 % του εταιρικού κεφαλαίου της CLB, της οποίας παρέμεινε ο διαχειριστής και πλειοψηφικός μέτοχος.
- 10 Το 2019, η CLB ήταν «μικρή επιχείρηση», κατά την έννοια του άρθρου 2 του παραρτήματος του νομοθετικού διατάγματος 372/2007, διότι απασχολούσε δεκαπέντε εργαζομένους και ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού της δεν υπερέβαινε τα 10 εκατομμύρια ευρώ. Η CLB είχε την πραγματική και φορολογική έδρα της στη Γαλλία και δεν ασκούσε οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία.
- 11 Ο ΝΟ, στη δήλωση IRS που κατέθεσε για το έτος 2019, ανέφερε τη μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων της CLB και την υπεραξία που προέκυψε σχετικώς. Βάσει της εν λόγω δήλωσης, η φορολογική αρχή του κοινοποίησε πράξη εκκαθαρίσεως του IRS. Η φορολογική αρχή υπολόγισε τον φόρο που όφειλε ο ΝΟ λόγω της ως άνω μεταβίβασης λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο της υπεραξίας που προέκυπτε από αυτή, χωρίς να εφαρμόσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 43, παράγραφος 3, του κώδικα IRS μείωση 50 % για τις μεταβιβάσεις μεριδίων πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων που δεν είναι εισηγμένες σε ρυθμιζόμενες ή μη ρυθμιζόμενες χρηματιστηριακές αγορές.
- 12 Στις 17 Ιουνίου 2021, ο ΝΟ προσέφυγε ενώπιον του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία], ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, ζητώντας να αναγνωριστεί ότι η πράξη εκκαθάρισης του IRS από τη φορολογική αρχή ήταν παράνομη, για τον λόγο ότι η αρχή αυτή εσφαλμένα δεν εφάρμοσε το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπεται στο άρθρο 43, παράγραφος 3, του κώδικα IRS. Η δε φορολογική αρχή

ισχυρίζεται ότι σκοπός της εν λόγω διάταξης είναι η στήριξη των πορτογαλικών επιχειρήσεων και η τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας στην Πορτογαλία. Κατά συνέπεια, οι μεταβιβάσεις μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων εκτός Πορτογαλίας πρέπει να εξαιρεθούν της εφαρμογής της διάταξης, καθόσον οι εν λόγω πράξεις δεν συμβάλλουν στην πορτογαλική οικονομική δραστηριότητα.

- 13 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης διοικητική πρακτική η οποία συνίσταται στην άρνηση χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 43, παράγραφος 3, του κώδικα IRS στους φορολογουμένους που κατέχουν συμμετοχές σε αλλοδαπές εταιρίες. Ειδικότερα, επισημαίνει ότι η πρακτική αυτή μπορεί να οδηγήσει σε αδικαιολόγητο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, καθόσον έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους κατοίκους της Πορτογαλίας να μετέχουν, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους, καθώς και σε αδικαιολόγητο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, καθόσον θα μπορούσε να τους αποτρέψει να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε άλλο κράτος μέλος.
- 14 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, με δική του πρωτοβουλία, ότι υφίστανται σοβαρές και αντικειμενικές ενδείξεις ότι η μεταβίβαση μεριδίων της CLB στην Prince Vert μπορεί να είναι τεχνητή πράξη, ήτοι πράξη της οποίας η μορφή δεν αντικατοπτρίζει την οικονομική πραγματικότητα ή το αποτέλεσμα που πράγματι επήλθε, και ενδέχεται να έχει πραγματοποιηθεί με κύριο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Κατά την άποψή του, δεν πρόκειται για πραγματική μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων από την οποία προέκυψε υπεραξία, αλλά για συγκεκριμένη καταβολή μερισμάτων. Μια τέτοια καταβολή μερισμάτων έπρεπε να υπαχθεί, δυνάμει του εθνικού δικαίου, σε υψηλότερο φόρο απ' ό,τι η υπεραξία λόγω μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, σε μια τέτοια περίπτωση, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ προκειμένου να του χορηγηθεί φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1. Έχουν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ (δικαίωμα εγκατάστασης) και/ή 63 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων) την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική διάταξη ή φορολογική πρακτική κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο της φορολόγησης του εισοδήματος φυσικού προσώπου στο εν λόγω κράτος μέλος, φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο συνίσταται στη φορολόγηση του 50 % του κέρδους από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, προβλέπεται για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών εθνικού δικαίου, αλλά όχι για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος μέλος;
 2. Έχουν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ (δικαίωμα εγκατάστασης) και/ή 63 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων) την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική διάταξη ή φορολογική πρακτική κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο της φορολόγησης του εισοδήματος φυσικού προσώπου στο εν λόγω κράτος μέλος, φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο συνίσταται στη φορολόγηση του 50 % του κέρδους από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, προβλέπεται για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών που έχουν την πραγματική έδρα τους στο εθνικό έδαφος, αλλά όχι για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών που έχουν την πραγματική έδρα τους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους;

3. Έχουν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ (δικαίωμα εγκατάστασης) και/ή 63 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων) την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική διάταξη ή φορολογική πρακτική κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο της φορολόγησης του εισοδήματος φυσικού προσώπου στο εν λόγω κράτος μέλος, φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο συνίσταται στη φορολόγηση του 50 % του κέρδους από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, προβλέπεται για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών με φορολογική έδρα στο εθνικό έδαφος, αλλά όχι για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών με φορολογική έδρα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους;
4. Έχουν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ (δικαίωμα εγκατάστασης) και/ή 63 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων) την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική διάταξη ή φορολογική πρακτική κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας, στο πλαίσιο της φορολόγησης του εισοδήματος φυσικού προσώπου στο εν λόγω κράτος μέλος, φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο συνίσταται στη φορολόγηση του 50 % του κέρδους από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, προβλέπεται για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών που ασκούν τη δραστηριότητά τους στο εθνικό έδαφος, αλλά όχι για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιριών που ασκούν τη δραστηριότητά τους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους;
5. Έχει η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών την έννοια ότι τυγχάνει εφαρμογής σε μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, η οποία, κατ' ουσίαν, έχει αποτέλεσμα ισοδύναμο με καταβολή μερισμάτων και επελέγη ως προς τη νομική μορφή της από τον υποκείμενο στον φόρο με κύριο σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο και αφορά αποκλειστικά τις υπεραξίες κινητών αξιών, υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, υπό τις οποίες η αναγνώριση του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος στον υποκείμενο στον φόρο εξαρτάται από το εάν ο τελευταίος μπορεί να επικαλεστεί και ασκήσει το δικαίωμα εγκατάστασης του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και/ή την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων του άρθρου 63 ΣΛΕΕ;
6. Έχει η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών την έννοια ότι απαγορεύει στον υποκείμενο στον φόρο να επικαλεστεί και να ασκήσει το δικαίωμα εγκατάστασης (κατά το άρθρο 49 ΣΛΕΕ) ή την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων (κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ) προκειμένου να επωφεληθεί ενός φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπεται στο εθνικό δίκαιο για τις υπεραξίες από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, όταν, με κύριο σκοπό να επωφεληθεί του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος, ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί συναλλαγή η οποία, κατ' ουσίαν, έχει αποτέλεσμα ισοδύναμο με καταβολή μερισμάτων, όπως είναι η μεταβίβαση μετοχών;
7. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο προηγούμενο ερώτημα, δύναται υποκείμενος στον φόρο να επικαλεστεί την ασφάλεια δικαίου ή τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη προκειμένου να αντισταχθεί στην άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος εγκατάστασης και/ή της ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να νομιμοποιήσει την εν λόγω καταχρηστική πρακτική;
8. Έχει η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών την έννοια ότι η εφαρμογή της εξαρτάται από την εξακρίβωση της συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του γενικού κανόνα του εθνικού δικαίου για την αντιμετώπιση των καταχρήσεων;

9. Έχει η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών την έννοια ότι η εφαρμογή της εξαρτάται από την επίκλησή της από τις εθνικές αρχές;
10. Έχει η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών την έννοια ότι η εφαρμογή της εξαρτάται από την τήρηση από τις εθνικές φορολογικές αρχές της διαδικασίας εφαρμογής του γενικού κανόνα του εθνικού δικαίου για την αντιμετώπιση των καταχρήσεων;
11. Δεδομένου ότι η αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας των φορολογικών πράξεων και την ακύρωση ή τη διατήρησή τους σε ισχύ, χωρίς να υποκαθιστά τη φορολογική αρχή, έχει η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών την έννοια ότι το διαιτητικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ανακατατάξει/αναπροσδιορίσει/αναχαρακτηρίσει την καταχρηστική συναλλαγή και να εφαρμόσει την οικεία νομοθετική ρύθμιση στη συναλλαγή που θα υφίστατο στη θέση της;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου, δεύτερου, τρίτου και τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

16. Με τα εν λόγω προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 49 και/ή 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική πρακτική κράτους μέλους, στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία προβλέπει ότι φορολογικό πλεονέκτημα συνιστάμενο στη μείωση κατά το ήμισυ της φορολογίας των υπεραξιών που προκύπτουν από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων εφαρμόζεται μόνο στις μεταβιβάσεις μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος μέλος, αποκλειομένων των μεταβιβάσεων μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη.

Επί της ελευθερίας κυκλοφορίας που εφαρμόζεται εν προκειμένω

17. Δεδομένου ότι τα προδικαστικά ερωτήματα παραπέμπουν τόσο στις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως όσο και στις διατάξεις της σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει να προσδιορισθεί ποια ελευθερία έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης [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 34].
18. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, 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 επίμαχης νομοθεσίας (απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
19. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι εθνική νομοθετική 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 εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως. Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής επί μεριδίων συμμετοχής τα οποία αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση να ασκηθεί επιρροή στη

διαχείριση και τον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων [απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Απαλλαγή των επενδυτικών οργανισμών με συμβατική μορφή από τον φόρο), C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

20. Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, όπως εφαρμόζεται από τη φορολογική αρχή, αποσκοπεί στο να ευνοήσει φορολογικά τις υπεραξίες που προκύπτουν από τη μεταβίβαση μεριδίων πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενες ή μη ρυθμιζόμενες χρηματιστηριακές αγορές, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές ασκούν οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία. Όπως παρατήρησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η εν λόγω ρύθμιση εφαρμόζεται σε όλες τις μεταβιβάσεις μεριδίων των ως άνω εταιριών, ανεξαρτήτως της έκτασης των οικείων συμμετοχών.
21. Επομένως, χωρίς να εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής της καταστάσεις που εμπίπτουν στην ελευθερία εγκαταστάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση αφορά γενικώς τις συμμετοχές, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι αυτές αποκτήθηκαν με σκοπό να επηρεάσουν τη διαχείριση και τον έλεγχο μιας επιχείρησης. Κατά συνέπεια, η εν λόγω ρύθμιση μπορεί να επηρεάσει κατά κύριο λόγο την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Ο τυχόν απορρέων από την εν λόγω ρύθμιση περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως συνιστά αναπόφευκτη συνέπεια του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογεί αυτοτελή εξέταση υπό το πρίσμα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ [πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Απαλλαγή των επενδυτικών οργανισμών με συμβατική μορφή από τον φόρο), C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

Επί του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

22. Δυνάμει του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.
23. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς της κινήσεως κεφαλαίων, συγκαταλέγονται και εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (απόφαση της 17ης Μαρτίου 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
24. Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, όπως εφαρμόζεται από τη φορολογική αρχή, εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογικών κατοίκων Πορτογαλίας που κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε επιχειρήσεις με οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία και εκείνων που κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε επιχειρήσεις με οικονομική δραστηριότητα εκτός Πορτογαλίας, δεδομένου ότι η υπεραξία που προκύπτει από τις μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων της δεύτερης κατηγορίας φορολογείται βαρύτερα. Ως εκ τούτου, η ρύθμιση αυτή καθιστά ελκυστικότερες τις επενδύσεις σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στο πορτογαλικό έδαφος, σε βάρος των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη.
25. Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση αναλόγως του τόπου επενδύσεως των κεφαλαίων έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνεται ο φορολογικός κάτοικος Πορτογαλίας από το να επενδύει τα κεφάλαιά του σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος και έχει, επίσης, περιοριστικό

αποτέλεσμα έναντι των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη εταιριών, καθόσον τις εμποδίζει να συγκεντρώνουν κεφάλαια στην Πορτογαλία (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, Verkooyen, C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψεις 34 και 35, της 15ης Ιουλίου 2004, Weidert και Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, σκέψεις 13 και 14, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, σκέψη 14 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Κατά συνέπεια, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

- 26 Πάντως, δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.
- 27 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική ρύθμιση που προβλέπει διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου όπου κατοικούν ή του κράτους εντός του οποίου επενδύουν τα κεφάλαιά τους συμβιβάζεται άνευ ετέρου με τη Συνθήκη [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 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 28 Πράγματι, η διαφορετική μεταχείριση την οποία επιτρέπει το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ δεν μπορεί να αποτελεί, κατά την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό. Το Δικαστήριο έχει κρίνει, ως εκ τούτου, ότι τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί να επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή, διαφορετικά, στην περίπτωση που δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [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 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 29 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η δυνατότητα σύγκρισης ή μη μιας διασυνοριακής κατάστασης με μια εσωτερική κατάσταση του κράτους μέλους πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, καθώς και του αντικειμένου και του περιεχομένου τους. Μόνον τα ουσιώδη κριτήρια διακρίσεως που προβλέπονται από την επίμαχη νομοθεσία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί αν η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την εν λόγω νομοθεσία αποτελεί συνέπεια μιας αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων (απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψεις 47 και 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική πρακτική έχει ως σκοπό τη στήριξη των ημεδαπών επιχειρήσεων και την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας στην Πορτογαλία με τη μείωση κατά το ήμισυ της φορολογικής επιβάρυνσης των υπεραξιών που πραγματοποιούν οι φορολογούμενοι που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Πορτογαλία, όταν μεταβιβάζουν μερίδια εταιριών εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος μέλος. Οι υπεραξίες που οι εν λόγω φορολογούμενοι πραγματοποιούν επί των μεταβιβάσεων μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη φορολογούνται, αντιθέτως, με πλήρη συντελεστή.

- 31 Η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, όπως εφαρμόζεται από τη φορολογική αρχή, εφαρμόζεται συνεπώς αδιακρίτως σε κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Πορτογαλία και συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση στηριζόμενη αποκλειστικά στον τόπο εγκαταστάσεως των εταιριών στις οποίες έχουν επενδυθεί τα κεφάλαια, προκειμένου να ενθαρρυνθούν οι επενδύσεις σε οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία, εις βάρος των επενδύσεων σε άλλα κράτη μέλη.
- 32 Πλην όμως, αφενός, ο φορολογούμενος ο οποίος πραγματοποιεί επενδύσεις σε μερίδια πορτογαλικής εταιρίας και ο φορολογούμενος που πραγματοποιεί επενδύσεις σε μερίδια αλλοδαπής εταιρίας επενδύουν αμφότεροι τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες με σκοπό την πραγματοποίηση κερδών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, σκέψη 33).
- 33 Αφετέρου, το να γίνει δεκτό ότι οι φορολογούμενοι που έχουν επενδύσει σε επιχειρήσεις με οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία θα περιέρχονταν σε κατάσταση διαφορετική από εκείνη στην οποία βρίσκονται φορολογούμενοι που έχουν επενδύσει σε επιχειρήσεις με οικονομική δραστηριότητα εκτός Πορτογαλίας, ενώ το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει ακριβώς τους περιορισμούς στις διασυνοριακές κινήσεις κεφαλαίων, θα καθιστούσε τη διάταξη αυτή άνευ περιεχομένου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την ως άνω ρύθμιση δεν στηρίζεται σε αντικειμενική διαφορά των καταστάσεων.
- 35 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξετασθεί αν ο εν λόγω περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Ειδικότερα, κατά τη νομολογία, περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να γίνει δεκτός αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (απόφαση της 17ης Μαρτίου 2022, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, σκέψη 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Εν προκειμένω, κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική πρακτική αποσκοπεί στη στήριξη των ημεδαπών επιχειρήσεων και στην τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας στην Πορτογαλία.
- 37 Κατά πάγια νομολογία, σκοπός αμιγώς οικονομικής φύσεως δεν μπορεί να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας την οποία κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ (αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, *Verkoijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψη 48, και της 25ης Φεβρουαρίου 2021, *Novo Banco*, C-712/19, EU:C:2021:137, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ένας τέτοιος σκοπός μπορεί να γίνει δεκτός, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να υποδηλώνει ότι ο σκοπός αυτός δεν θα είχε επιτευχθεί εάν το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση είχε επίσης εφαρμοστεί και στις υπεραξίες που προέκυψαν από τη μεταβίβαση μεριδίων πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων με οικονομική δραστηριότητα εκτός Πορτογαλίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, σκέψη 40).

- 39 Μολονότι, χωρίς να αμφισβητεί τον εν λόγω αμιγώς οικονομικό σκοπό, η Πορτογαλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι η επίμαχη διαφορετική μεταχείριση συνδέεται άμεσα με την προστασία της συνοχής του φορολογικού συστήματος, εντούτοις πρέπει να υπομνησθεί ότι, προκειμένου να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο στον ως άνω δικαιολογητικό λόγο, πρέπει να αποδειχθεί η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να εκτιμάται βάσει του σκοπού της επίμαχης ρυθμίσεως [απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Απαλλαγή των επενδυτικών οργανισμών με συμβατική μορφή από τον φόρο), C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 40 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Πορτογαλική Κυβέρνηση δεν αναπτύσσει καμία νομική επιχειρηματολογία για να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της. Ως εκ τούτου, δεν απέδειξε ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται στους φορολογουμένους που κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε επιχειρήσεις με οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία αντισταθμίζεται από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, όπερ θα δικαιολογούσε τον αποκλεισμό των φορολογουμένων που κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε επιχειρήσεις με οικονομική δραστηριότητα εκτός Πορτογαλίας από τη χορήγηση του εν λόγω πλεονεκτήματος.
- 41 Επομένως, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, φαίνεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, όπως εφαρμόζεται από τη φορολογική αρχή, δεν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.
- 42 Κατά συνέπεια, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογική πρακτική κράτους μέλους, στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία προβλέπει ότι φορολογικό πλεονέκτημα συνιστάμενο στη μείωση κατά το ήμισυ της φορολογίας των υπεραξιών που προκύπτουν από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων εφαρμόζεται μόνο στις μεταβιβάσεις μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος μέλος, αποκλεισμένων των μεταβιβάσεων μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη.

Επί του πέμπτου, έκτου, έβδομου, όγδοου, ένατου, δέκατου και ενδέκατου προδικαστικού ερωτήματος

- 43 Με τα εν λόγω προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την ερμηνεία της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών, για τον λόγο ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης φέρεται να επιδίωξε να επικαλεστεί καταχρηστικά το δίκαιο της Ένωσης, περιλαμβανομένων των θεμελιωδών ελευθεριών των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, προκειμένου να τύχει της μεταχείρισης που προβλέπει το άρθρο 43, παράγραφος 3, του κώδικα IRS.
- 44 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, προϋπόθεση για να παρασχεθεί χρήσιμη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης είναι να έχει τηρήσει αυστηρά το εθνικό δικαστήριο τις σχετικές με το περιεχόμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως απαιτήσεις που προβλέπονται ρητώς στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, διάταξη την οποία οφείλει να γνωρίζει το αιτούν δικαστήριο. Οι απαιτήσεις αυτές υπενθυμίζονται, εξάλλου, με τις συστάσεις του Δικαστηρίου προς τα εθνικά δικαστήρια, σχετικές με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ΕΕ 2019, C 380, σ. 1) (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, Consorzio Italian Management και Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 45 Ειδικότερα, είναι απολύτως αναγκαίο, όπως ορίζει το άρθρο 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως να εκθέτει τους λόγους που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος συγκεκριμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, *Consorzio Italian Management και Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 46 Εν προκειμένω, όσον αφορά το πέμπτο, έκτο, έβδομο, όγδοο, ένατο, δέκατο και ενδέκατο προδικαστικό ερώτημα, διαπιστώνεται ότι το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ελλιπώς το κανονιστικό και πραγματικό πλαίσιο και, ειδικότερα, το πλαίσιο ως προς το πλεονέκτημα που επιδίωξε να αποκομίσει ο προσφεύγων της κύριας δίκης προβαίνοντας στην επίμαχη στην κύρια δίκη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων αντί της διανομής μερισμάτων. Δεδομένου ότι η CLB και η Prince Vert είναι εταιρίες γαλλικού δικαίου, το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρθηκε στη συνολική φορολογική επιβάρυνση που θα βάρυνε μια τέτοια διανομή μερισμάτων, ιδίως υπό το πρίσμα των διατάξεων του κώδικα IRS για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης καθώς και της σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνήφθη μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, διατάξεων τις οποίες παραθέτει ο προσφεύγων της κύριας δίκης στις γραπτές παρατηρήσεις του, αλλά οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.
- 47 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο δεν εκθέτει τους λόγους για τους οποίους ο προσφεύγων της κύριας δίκης προέβη σε καταχρηστική άσκηση των ελευθεριών που προβλέπονται στα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ. Ομοίως, δεν εκθέτει τον σύνδεσμο που θεωρεί ότι υφίσταται μεταξύ του προβαλλόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος, το οποίο απορρέει αποκλειστικά από το εθνικό δίκαιο και όχι από το δίκαιο της Ένωσης, και της ζητούμενης ερμηνείας της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών.
- 48 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που του υποβλήθηκαν και, ως εκ τούτου, τα ερωτήματα αυτά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις παραδεκτού του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.
- 49 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι το πέμπτο, έκτο, έβδομο, όγδοο, ένατο, δέκατο και ενδέκατο ερώτημα είναι अपαράδεκτα, αλλά το αιτούν δικαστήριο διατηρεί τη δυνατότητα να υποβάλει νέα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως όταν θα είναι σε θέση να παράσχει στο Δικαστήριο όλα τα στοιχεία που θα του επιτρέψουν να αποφανθεί (βλ., κατ' αναλογία, διάταξη της 1ης Οκτωβρίου 2020, *Inter Consulting*, C-89/20, EU:C:2020:771, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επί των δικαστικών εξόδων

- 50 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 (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογική πρακτική κράτους μέλους, στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία προβλέπει ότι φορολογικό πλεονέκτημα συνιστάμενο στη μείωση κατά το ήμισυ της φορολογίας των υπεραξιών που προκύπτουν από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων εφαρμόζεται μόνο στις μεταβιβάσεις μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος μέλος, αποκλειομένων των μεταβιβάσεων μεριδίων εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη.

(υπογραφές)