



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 21ης Μαΐου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Ελευθερία εγκατάστασης — Άρθρο 49 ΣΛΕΕ — Περιορισμοί — Είσπραξη του φόρου επί της λανθάνουσας υπεραξίας σε δόσεις — Διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών — Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-657/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία) με απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Δεκεμβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Verder LabTec GmbH & Co. KG

κατά

Finanzamt Hilden,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Verder LabTec GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τον O. Kress, Steuerberater,
- το Finanzamt Hilden, εκπροσωπούμενο από τον U. Franz,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Jacobs και J.-C. Halleux,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning και την M. S. Wolff,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Banciella Rodríguez-Miñón,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Langer και την M. Bulterman,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις U. Persson και A. Falk,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Cordewener και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς που εκκρεμεί μεταξύ της εταιρίας Verder LabTec GmbH & Co. KG, η οποία είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία (στο εξής: Verder LabTec), και του Finanzamt Hilden (της ΔΟΥ του Hilden, στο εξής: Finanzamt) και της οποίας το αντικείμενο είναι η φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας αυτής κατά τη μεταβίβαση των στοιχείων αυτών στη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση της εταιρίας αυτής στην ολλανδική επικράτεια.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Από τη δικογραφία που έχει διαβιβαστεί στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η γερμανική ρύθμιση για τη φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας εγκατεστημένης στη Γερμανία εταιρίας τα οποία μεταβιβάζονται σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση της εταιρίας αυτής στην αλλοδαπή βασιζόταν αρχικά στη νομολογία του Bundesfinanzhof.
- 4 Με απόφαση της 16ης Ιουλίου 1969, το εν λόγω δικαστήριο διαμόρφωσε τη «θεωρία της τελικής απολήψεως». Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει κατ' ουσία ότι η θεωρία αυτή βασιζόταν στην αρχή ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ως το κράτος της εγκατάστασης μιας εταιρίας, έχανε το δικαίωμά της να φορολογεί τη λανθάνουσα υπεραξία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας αυτής τα οποία δημιουργούνταν στη γερμανική επικράτεια, εφόσον τα στοιχεία αυτά μεταβιβάζονταν σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη στο έδαφος άλλου κράτους, καθόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ήταν υποχρεωμένη, βάσει της σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που είχε συνάψει με το κράτος στο οποίο βρισκόταν η εν λόγω μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, να απαλλάσσει από τον φόρο τα κέρδη της εγκατάστασης αυτής. Η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων μιας εγκατεστημένης στη Γερμανία εταιρίας προς μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη στο έδαφος άλλου κράτους θεωρούνταν συνεπώς ως απόληψη, της οποίας έπρεπε να αποτιμηθεί η λεγόμενη «μερική» αξία, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του γερμανικού νόμου για τον φόρο εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG).
- 5 Η συνέπεια της νομολογίας αυτής του Bundesfinanzhof ήταν ότι η αξία του περιουσιακού στοιχείου που θεωρούνταν ότι είχε αποχωριστεί από την περιουσία της εγκατεστημένης στη Γερμανία εταιρίας έπρεπε να εκτιμάται συγκεκριμένα κατά τον χρόνο της απόληψης αυτής. Η διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αυτού αποτυπωνόταν στον ισολογισμό

κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης. Το ποσό της λανθάνουσας υπεραξίας του περιουσιακού αυτού στοιχείου προσετίθετο, κατόπιν του προσδιορισμού της, στα κέρδη που είχε πραγματοποιήσει η εταιρία κατά το τρέχον έτος.

- 6 Οι γερμανικές φορολογικές αρχές, στηριζόμενες στη νομολογία αυτή, είχαν αποφασίσει ότι η αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου θα υπολογιζόταν, κατά τον χρόνο της μεταβίβασης, σύμφωνα με την τιμή υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή την τιμή επί της οποίας θα συμφωνούσαν τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό τις ίδιες ή παρόμοιες περιστάσεις.
- 7 Οι εν λόγω αρχές είχαν επίσης αποφασίσει να αμβλύνουν, για λόγους επιείκειας, τα αποτελέσματα της νομολογίας αυτής και να μη φορολογούν ολόκληρο το κέρδος από την απόληψη αυτή, αλλά να επιτρέπουν στην ενδιαφερόμενη εταιρία να ανοίγει έναν λογαριασμό αναπροσαρμογής, ώστε να αντισταθμίζεται το κέρδος αυτό. Στην περίπτωση των αποσβέσιμων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο εν λόγω λογαριασμός θα καταργούνταν σταδιακά ανάλογα με την υπολειπόμενη περίοδο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή το σχετικό κονδύλι θα καταχωριζόταν στα κέρδη το αργότερο εντός δεκαετίας από τη σχετική απόληψη.
- 8 Οι περιπτώσεις απόληξης λανθάνουσας υπεραξίας περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζει μια εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία προς μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη στο έδαφος άλλου κράτους αποτέλεσαν για πρώτη φορά αντικείμενο ρύθμισης με τον νόμο της 7ης Δεκεμβρίου 2006, για τα συνοδευτικά φορολογικά μέτρα με σκοπό την καθιέρωση της Ευρωπαϊκής Εταιρίας και για την τροποποίηση άλλων φορολογικών διατάξεων (*BGBI.* 2006 I, σ. 2782, στο εξής: *SEStEG*).
- 9 Σκοπός του νόμου αυτού ήταν, αφενός, η προσαρμογή ορισμένων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας στις επιταγές του ενωσιακού δικαίου στον τομέα του φορολογικού και του εταιρικού δικαίου και, αφετέρου, η συνεπής διασφάλιση των φορολογικών εξουσιών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και η δυνατότητα φορολόγησης των αφανών υπεραξιών στην περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο μεταφέρεται εκτός του πεδίου φορολογικής εξουσίας του κράτους μέλους αυτού.
- 10 Προς τούτο προστέθηκε με τον *SEStEG* ένα τρίτο εδάφιο στο άρθρο 4, παράγραφος 1, του *EStG*, κατά το οποίο «ο αποκλεισμός ή ο περιορισμός της εξουσίας φορολόγησης της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας όσον αφορά τα κέρδη από την εκποίηση ή τη χρήση στοιχείου του ενεργητικού ισοδυναμεί με απόληψη για μη λειτουργικούς λόγους». Από την αιτιολογική έκθεση του *SEStEG* προκύπτει ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασαφήνιση του ισχύοντος δικαίου.
- 11 Ο *SEStEG* πρόσθεσε επίσης το άρθρο 4g στον *EStG*. Κατά το άρθρο αυτό, όταν ένα στοιχείο του ενεργητικού θεωρείται ότι έχει αποχωριστεί από το ενεργητικό σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 4, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του *EStG*, όπως έχει τροποποιηθεί με τον *SEStEG*, λόγω της μεταφοράς του σε μόνιμη εγκατάσταση του ίδιου υποκειμένου στον φόρο, η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ανοίγεται, κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου αυτού, λογαριασμός αναπροσαρμογής για ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εμπορικής αξίας του στοιχείου αυτού. Κατά την παράγραφο 2, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου 4g, ο λογαριασμός αυτός μειώνεται σταδιακά κατά ένα πέμπτο ετησίως, αρχής γενομένης από το οικονομικό έτος κατά το οποίο ανοίχθηκε, και κατά ένα πέμπτο για κάθε ένα από τα τέσσερα επόμενα οικονομικά έτη, με αντίστοιχη επαύξηση των κερδών.
- 12 Επιπλέον, ο *SEStEG* ενσωμάτωσε στο άρθρο 52 του *EStG* μια παράγραφο 8b, κατά την οποία το άρθρο 4, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του *EStG*, όπως τροποποιήθηκε με τον *SEStEG*, αρχίζει να ισχύει από το οικονομικό έτος 2006.

- 13 Το Bundesfinanzhof, με απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, η οποία εκδόθηκε σε υπόθεση που αφορούσε το οικονομικό έτος 1995, εγκατέλειψε την προγενέστερη νομολογία του σχετικά με τη «θεωρία της τελικής απολήψεως». Η αιτιολογία που παρέθεσε το εν λόγω δικαστήριο για τη μεταστροφή αυτή ήταν, πρώτον, ότι ο EStG, όπως ίσχυε πριν αρχίσει να ισχύει ο SEStEG, δεν αποτελούσε επαρκές έρεισμα για την προγενέστερη νομολογία του. Κατόπιν αυτού, το Bundesfinanzhof έκρινε ότι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από μια εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη στο έδαφος άλλου κράτους δεν αποτελεί απόληψη.
- 14 Δεύτερον, το δικαστήριο αυτό, αιτιολογώντας τη μεταβολή της νομολογίας του, δέχτηκε ότι δεν είναι αναγκαίο να θεωρείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου από μια εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της που βρίσκεται στο έδαφος άλλου κράτους ως γενεσιουργός αιτία για την αποκόμιση κέρδους, καθόσον το γεγονός ότι τα κέρδη της μόνιμης αυτής εγκατάστασης απαλλάσσονται από τον φόρο στη Γερμανία δεν επηρεάζει τη μεταγενέστερη φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών που δημιουργήθηκαν στο γερμανικό έδαφος.
- 15 Κατόπιν αυτής της μεταστροφής της νομολογίας, ο Γερμανός νομοθέτης αποφάσισε να εκδώσει νόμο περί μη εφαρμογής και να διασαφηνίσει το περιεχόμενο του άρθρου 4, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του EStG, όπως είχε τροποποιηθεί με τον SEStEG.
- 16 Ο νομοθέτης αυτός, με τον φορολογικό νόμο του 2010, της 8ης Δεκεμβρίου 2010 (*BGBI.* 2010 I, σ. 1768), καταρχάς πρόσθεσε ένα τέταρτο εδάφιο μετά το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του EStG, όπως είχε τροποποιηθεί με τον SEStEG, για να διασαφηνίσει την κυριότερη περίπτωση εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο. Το τέταρτο αυτό εδάφιο προβλέπει ότι «ο αποκλεισμός ή ο περιορισμός της εξουσίας φορολόγησης όσον αφορά τα κέρδη από την εκποίηση στοιχείου του ενεργητικού εφαρμόζεται ιδίως οσάκις ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο προηγουμένως εντασσόταν σε μόνιμη εγκατάσταση του φορολογούμενου στην ημεδαπή εντάσσεται πλέον σε μόνιμη εγκατάσταση του ίδιου φορολογούμενου στην αλλοδαπή».
- 17 Στη συνέχεια, το άρθρο 52, παράγραφος 8b, του EStG, όπως είχε τροποποιηθεί με τον SEStEG, συμπληρώθηκε με ένα δεύτερο και ένα τρίτο εδάφιο, δυνάμει των οποίων το άρθρο 4, παράγραφος 1, τρίτο και τέταρτο εδάφιο, του EStG, όπως είχε τροποποιηθεί με τον φορολογικό νόμο του 2010, εφαρμόζεται επίσης στο οικονομικό έτος 2005.

Η διαφορά της υπόθεσης της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 18 Η Verder LabTec είναι ετερόρρυθμη εταιρία γερμανικού δικαίου, εγκατεστημένη στη Γερμανία. Από τον Μάιο του 2005 η εταιρία αυτή είχε ως αποκλειστικό αντικείμενο των εργασιών της τη διαχείριση των δικαιωμάτων της από διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, σχέδια και υποδείγματα. Κατόπιν σύμβασης που συνάφθηκε στις 25 Μαΐου 2005, η εταιρία αυτή μεταβίβασε τα εν λόγω δικαιώματα στη μόνιμη εγκατάστασή της στις Κάτω Χώρες.
- 19 Το Finanzamt, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κατά τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων αυτών έπρεπε να ληφθεί υπόψη η λανθάνουσα υπεραξία των δικαιωμάτων αυτών, η οποία έπρεπε να υπολογιστεί σύμφωνα με την αξία που θα είχαν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού κατά τον χρόνο της μεταβίβασης.
- 20 Το Finanzamt δέχτηκε πάντως ότι οι λανθάνουσες υπεραξίες αυτές, το ύψος των οποίων δεν αμφισβητούνταν, δεν ήταν αναγκαίο να φορολογηθούν αμέσως και για ολόκληρο το σχετικό ποσό. Κατά το Finanzamt, το ποσό αυτό έπρεπε, για λόγους επιείκειας, να αντισταθμιστεί με την εγγραφή ισόποσου κονδυλίου «προς υπόμνηση», το οποίο θα ενσωματωνόταν στα κέρδη σταδιακά, με γραμμική πορεία, εντός χρονικής περιόδου δέκα ετών.

- 21 Με βάση τα πορίσματα του ελέγχου αυτού, το Finanzamt εξέδωσε στις 17 Αυγούστου 2009 πράξη χωριστού και ενιαίου προσδιορισμού της βάσης υπολογισμού των φόρων για το οικονομικό έτος 2005. Η εν λόγω φορολογική αρχή υπολόγισε το κέρδος της Verder LabTec προσθέτοντας στο πραγματοποιηθέν κέρδος το ποσοστό του προς υπόμνηση κονδυλίου που αναλογούσε στο συγκεκριμένο οικονομικό έτος, δηλαδή το ένα δέκατο της επίμαχης υπεραξίας, αφού προηγουμένως αφείρεσε το ποσό που αναλογούσε στην αύξηση της πρόβλεψης για το σχετικό τέλος επιτηδεύματος.
- 22 Με απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2011 το Finanzamt απέρριψε ως αβάσιμη την ένσταση που είχε υποβάλει η ενδιαφερόμενη εταιρία κατά της παραπάνω πράξης της 17ης Αυγούστου 2009.
- 23 Η Verder LabTec άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής απόφασης ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf, ισχυριζόμενη κατ' ουσία ότι η επίμαχη φορολογική νομοθεσία θίγει την ελευθερία εγκατάστασης, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Κατά την εταιρία αυτή, η είσπραξη σε δόσεις του φόρου επί των υπεραξιών των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά τον χρόνο της μεταβίβασης αποτελεί δυσανάλογο μέτρο. Η είσπραξη του φόρου αυτού κατά τον χρόνο αποκόμισης του οφέλους από την υπεραξία θα συνιστούσε μια ηπιότερη εναλλακτική λύση.
- 24 Το Finanzamt ζητεί την απόρριψη της εν λόγω προσφυγής. Κατά το Finanzamt, το επίμαχο φορολογικό καθεστώς δεν αντιβαίνει στις αρχές του δικαίου της Ένωσης και ο τυχόν περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Εξάλλου, η επίμαχη φορολογική ρύθμιση δεν είναι δυσανάλογη, καθόσον οι προσδιοριζόμενες λανθάνουσες υπεραξίες δεν φορολογούνται αμέσως ούτε για ολόκληρο το σχετικό ποσό.
- 25 Το Finanzgericht Düsseldorf τονίζει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, τρίτο και τέταρτο εδάφιο, του EStG, όπως τροποποιήθηκε με τον φορολογικό νόμο του 2010, έχει εφαρμογή στο επίδικο οικονομικό έτος, δηλαδή το 2005.
- 26 Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η εθνική ρύθμιση που διέπει την επίδικη απόληψη αντιβαίνει στην ελευθερία εγκατάστασης. Επιπλέον, θεωρεί, λαμβάνοντας υπόψη την απόφαση National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), ότι η ρύθμιση αυτή δεν είναι δικαιολογημένη, διότι, δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας του φόρου, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει την εξουσία να φορολογεί τις λανθάνουσες υπεραξίες που έχουν δημιουργηθεί πριν από τη μεταβίβαση των επίμαχων στοιχείων του ενεργητικού σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος. Ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι ο προσδιορισμός του ύψους της λανθάνουσας υπεραξίας κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης αυτής δεν συνιστά δυσανάλογο μέτρο, η είσπραξη του φόρου επί της υπεραξίας αυτής πριν αποκομιστεί το σχετικό όφελος, παρά το γεγονός ότι η είσπραξη αυτή πραγματοποιείται σταδιακά εντός πενταετίας ή δεκαετίας, δεν μπορεί, κατά το δικαστήριο αυτό, να μην αποτελεί δυσανάλογο μέτρο.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Düsseldorf αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζεται με την κατοχυρούμενη στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ελευθερία εγκατάστασης η εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η μεταφορά περιουσιακού αγαθού από την εγκατάσταση μιας επιχείρησης στην ημεδαπή προς εγκατάσταση της ίδιας επιχείρησης στην αλλοδαπή συνιστά απόληψη για μη λειτουργικό σκοπό, με συνέπεια, λόγω της αποκάλυψης [λανθάνουσας υπεραξίας], να προκύπτει κέρδος κατά την απόληψη, το οποίο, βάσει άλλης εθνικής ρύθμισης, μπορεί να κατανεμηθεί ισομερώς σε πέντε ή δέκα οικονομικά έτη;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 28 Η Verder LabTec ισχυρίζεται ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο λόγω του υποθετικού χαρακτήρα του, αφού, κατά την εν λόγω εταιρία, για το επίμαχο οικονομικό έτος, δηλαδή το 2005, δεν ίσχυε καμία πενταετής ή δεκαετής περίοδος για την είσπραξη του φόρου στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο. Το Finanzamt και η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρούν ότι το προδικαστικό ερώτημα έχει υποθετικό χαρακτήρα όσον αφορά την είσπραξη του φόρου σε δόσεις εντός πενταετίας, δεδομένου ότι η εντός πενταετίας είσπραξη αυτή δεν ίσχυε για το οικονομικό έτος 2005. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτιμά επίσης ότι το προδικαστικό ερώτημα έχει, ή θα μπορούσε να έχει, υποθετικό χαρακτήρα, όσον αφορά την είσπραξη σε πέντε ετήσιες δόσεις. Συναφώς η Επιτροπή επισημαίνει ότι, αφού η απόφαση του Finanzamt της 19ης Σεπτεμβρίου 2011 αφορά την είσπραξη σε δέκα ετήσιες δόσεις, είναι πιθανό ότι το Finanzamt δεν θα έχει τη δυνατότητα να διορθώσει εκ των υστέρων τη δεκαετή αυτή περίοδο σε πενταετή.
- 29 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν είναι αρμόδιο να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσης ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση Stanley International Betting και Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Εν προκειμένω επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι η πράξη επιβολής φόρου της 17ης Αυγούστου 2009, κατόπιν της προσβολής της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του Finanzamt της 19ης Σεπτεμβρίου 2011, αφορά την είσπραξη του φόρου σε δέκα ετήσιες δόσεις και όχι σε πέντε. Είναι συνεπώς πρόδηλο ότι το πρόβλημα της είσπραξης του φόρου σε πέντε ετήσιες δόσεις έχει υποθετικό χαρακτήρα. Επομένως, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 18 των προτάσεών του, το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να θεωρηθεί απαράδεκτο, όσον αφορά την είσπραξη αυτή.
- 31 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το προδικαστικό ερώτημα θέτει το ζήτημα αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιβαίνει στο άρθρο αυτό η φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, προβλέπει, σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από μια εταιρία που βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της που βρίσκεται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, αφενός τον προσδιορισμό της λανθάνουσας υπεραξίας των στοιχείων αυτών που έχει δημιουργηθεί στο πρώτο αυτό κράτος μέλος και αφετέρου τη φορολόγηση της υπεραξίας αυτής και την κλιμακωτή είσπραξη του αναλογούντος φόρου σε δέκα ετήσιες δόσεις.
- 32 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την άρση των περιορισμών στην ελευθερία εγκατάστασης. Η εν λόγω ελευθερία περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική έδρα τους, την κεντρική διοίκησή τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους εντός άλλων κρατών μελών μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ για την ελευθερία εγκατάστασης, μολονότι, σύμφωνα με το γράμμα τους, αποσκοπούν να διασφαλίσουν στο κράτος μέλος υποδοχής την ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών, απαγορεύουν επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να παρεμποδίζει την εγκατάσταση σε

- άλλο κράτος μέλος ενός από τους πολίτες του ή εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 34 Αποτελεί επίσης πάγια νομολογία το ότι ως περιορισμοί στην ελευθερία εγκατάστασης νοούνται όλα τα μέτρα τα οποία απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Η ελευθερία εγκατάστασης ισχύει συναφώς για τη μεταφορά δραστηριοτήτων μιας εταιρίας από το έδαφος ενός κράτους μέλους προς άλλο κράτος μέλος, και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν η εν λόγω εταιρία μεταφέρει την καταστατική της έδρα και την πραγματική της διοίκηση εκτός του εδάφους αυτού ή αν μεταφέρει στοιχεία του ενεργητικού της από μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο εν λόγω έδαφος προς άλλο κράτος μέλος (απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, C-261/11, EU:C:2013:480, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Όσον αφορά τη φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας που έχει δημιουργηθεί εντός του πεδίου της φορολογικής δικαιοδοσίας ενός κράτους μέλους σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται σε μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον το πρώτο κράτος μέλος χάνει την εξουσία φορολόγησης των εσόδων που αποκομίζονται από τα περιουσιακά αυτά στοιχεία κατά τη μεταβίβαση αυτή, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει κατ' ουσία ότι είναι πιθανό ότι η φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους που έχει ως συνέπεια την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας αυτής σε περίπτωση τέτοιας μεταβίβασης, μολονότι η υπεραξία αυτή δεν φορολογείται σε περίπτωση ανάλογης μεταβίβασης εντός της ημεδαπής, αποτελεί αντικίνητρο για τις εγκατεστημένες στο πρώτο κράτος μέλος εταιρίες που επιθυμούν να μεταφέρουν τα περιουσιακά στοιχεία τους από την ημεδαπή σε άλλο κράτος μέλος και συνεπώς συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης (βλ. επ' αυτού απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, C-261/11, EU:C:2013:480, σκέψεις 29 έως 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Εν προκειμένω επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση έχει ως συνέπεια τον προσδιορισμό και τη φορολόγηση της λανθάνουσας υπεραξίας των περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, φορολόγηση που πραγματοποιείται λόγω της μεταβίβασης αυτής. Ο προσδιορισμός αυτός και η φορολόγηση αυτή δεν θα πραγματοποιούνταν όμως σε περίπτωση ανάλογης μεταβίβασης εντός της ημεδαπής, καθόσον η υπεραξία αυτή δεν φορολογείται πριν αποκομιστεί το σχετικό όφελος. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τη ρευστότητα μιας εταιρίας που επιθυμεί να μεταβιβάσει ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που βρίσκεται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Επομένως, η διαφορετική αυτή μεταχείριση σε σχέση με τον προσδιορισμό και τη φορολόγηση της επίμαχης υπεραξίας μπορεί να αποτελεί αντικίνητρο για τη γερμανικού δικαίου εταιρία που επιθυμεί να μεταφέρει τα περιουσιακά στοιχεία της σε άλλο κράτος μέλος.
- 38 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν δικαιολογείται λόγω αντικειμενικώς διαφορετικών καταστάσεων. Πράγματι, από την άποψη της νομοθεσίας κράτους μέλους που επιδιώκει τη φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών που έχουν δημιουργηθεί εντός της επικράτειάς του, η περίπτωση της εταιρίας που μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος είναι παρόμοια, όσον αφορά τη φορολόγηση της υπεραξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων που έχει δημιουργηθεί στο πρώτο από τα κράτη μέλη αυτά, με την περίπτωση της εταιρίας που προβαίνει σε παρόμοια μεταβίβαση προς μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται εντός του εδάφους του εν λόγω κράτους μέλους (βλ. επ' αυτού απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 60).

- 39 Κατά συνέπεια, η διαφορετική μεταχείριση που υφίσταται, κατ' εφαρμογή της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης, η εταιρία που βρίσκεται στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και επιθυμεί να μεταβιβάσει περιουσιακά στοιχεία της σε μόνιμη εγκατάστασή της που βρίσκεται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, υπό την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 40 Πρέπει πάντως να εξακριβωθεί αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αναγνωριζόμενους από το δίκαιο της Ένωσης. Επιπλέον, ακόμη και στην περίπτωση αυτή, πρέπει να μη βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.
- 41 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αφορούν τη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών. Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει πάντως αμφιβολίες επ' αυτού.
- 42 Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο και ότι, αφού η Ένωση δεν έχει θεσπίσει μέτρα ενοποίησης ή εναρμόνισης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής των φορολογικών εξουσιών τους, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία (απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 64 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Δεύτερον, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας του φόρου, ένα κράτος μέλος έχει, σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, την εξουσία να φορολογεί, κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης αυτής, την υπεραξία που έχει δημιουργηθεί στο έδαφός του πριν από τη μεταβίβαση αυτή. Σκοπός του μέτρου αυτού είναι να αποτρέπονται καταστάσεις στις οποίες να διακυβεύεται η εξουσία του κράτους μέλους καταγωγής να ασκεί τη φορολογική δικαιοδοσία του σε σχέση με τις δραστηριότητες που έχουν πραγματοποιηθεί στο έδαφός του (βλ. επ' αυτού απόφαση *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 45 και 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη μεταφορά περιουσιακών στοιχείων από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προς άλλο κράτος μέλος δεν σημαίνει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας πρέπει να παραιτηθεί του δικαιώματός της να φορολογήσει την υπεραξία που δημιουργήθηκε εντός του πεδίου της φορολογικής δικαιοδοσίας της πριν από τη μεταφορά της υπεραξίας αυτής εκτός της επικράτειάς της.
- 45 Επιπλέον, τα κράτη μέλη, δεδομένου ότι έχουν την εξουσία 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 στοιχείων (απόφαση *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση αφορά την περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και το εισόδημα της οποίας απαλλάσσεται από τον φόρο στη Γερμανία.
- 47 Επομένως, ο προσδιορισμός της λανθάνουσας υπεραξίας των μεταβιβασθέντων περιουσιακών αυτών στοιχείων, η οποία δημιουργήθηκε εντός του πεδίου της φορολογικής δικαιοδοσίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας πριν από τη μεταβίβαση αυτή, και η φορολόγηση της υπεραξίας αυτής αποσκοπούν στη διασφάλιση της φορολόγησης της υπεραξίας αυτής, η οποία έχει

δημιουργηθεί εντός του πεδίου της φορολογικής δικαιοδοσίας του εν λόγω κράτους μέλους, μολονότι δεν έχει αποκομιστεί το όφελος από την υπεραξία αυτή. Η φορολόγηση του εισοδήματος από τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, το οποίο αποκομίζεται μετά από τη μεταβίβαση αυτή, εμπίπτει στη δικαιοδοσία του άλλου κράτους μέλους, στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση αυτή. Συνεπώς, μια φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι κατάλληλη να διαφυλάσσει την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών.

- 48 Όσον αφορά την αναλογικότητα της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης, υπενθυμίζεται ευθύς εξ αρχής ότι δεν είναι δυσανάλογο το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος, προκειμένου να διασφαλίσει την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του, καθορίζει το ύψος του φόρου που οφείλεται για τις λανθάνουσες υπεραξίες που έχουν δημιουργηθεί στην ημεδαπή σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία που μεταφέρονται στη συνέχεια εκτός ημεδαπής κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο παύει να υφίσταται η φορολογική του εξουσία σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία αυτά, και συγκεκριμένα κατά το χρονικό σημείο της μεταφοράς των περιουσιακών αυτών στοιχείων εκτός του εδάφους του κράτους μέλους αυτού (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-64/11, EU:C:2013:264, σκέψη 31, και DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 60 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 49 Όσον αφορά την είσπραξη του φόρου αυτού, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι πρέπει να παρέχεται στον φορολογούμενο δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, της άμεσης πληρωμής του ποσού του φόρου και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης πληρωμής του ποσού αυτού, ενδεχομένως με την καταβολή τόκων σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση (απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 50 Στο ίδιο αυτό πλαίσιο, το Δικαστήριο έχει εξάλλου δεχτεί ότι πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη ο κίνδυνος μη είσπραξης του φόρου, ο οποίος αυξάνει με την πάροδο του χρόνου και μπορεί να λαμβάνεται υπόψη από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία του που έχει εφαρμογή στην ετεροχρονισμένη πληρωμή των φορολογικών οφειλών (βλ. επ' αυτού απόφαση National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 74).
- 51 Εν προκειμένω τίθεται συνεπώς το ερώτημα αν η είσπραξη του επίμαχου φόρου σε δέκα ετήσιες δόσεις μπορεί να αποτελεί μέτρο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας, ενόψει της επίτευξης του σκοπού της διαφύλαξης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών.
- 52 Επ' αυτού επιβάλλεται η διαπίστωση ότι έχει ήδη γίνει δεκτό ότι η είσπραξη του φόρου επί των λανθανουσών υπεραξιών σε πέντε ετήσιες δόσεις, αντί για την άμεση είσπραξη του φόρου αυτού, αποτελεί μέτρο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας ενόψει της επίτευξης του σκοπού αυτού (απόφαση DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 64). Η είσπραξη του φόρου επί των λανθανουσών υπεραξιών σε δέκα ετήσιες δόσεις, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης, δεν μπορεί συνεπώς παρά να θεωρηθεί, όπως τόνισε και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 72 και 73 των προτάσεών του, ως μέτρο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας ενόψει της επίτευξης του σκοπού αυτού.
- 53 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο αυτό η φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, προβλέπει, σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από μια εταιρία που βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της που βρίσκεται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, αφενός, τον προσδιορισμό της λανθάνουσας υπεραξίας των στοιχείων αυτών που έχει δημιουργηθεί στο πρώτο αυτό κράτος μέλος και, αφετέρου, τη φορολόγηση της υπεραξίας αυτής και την είσπραξη του αναλογούντος φόρου σε δέκα ετήσιες δόσεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο αυτό η φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, προβλέπει, σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από μια εταιρία που βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού σε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της που βρίσκεται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, αφενός, τον προσδιορισμό της λανθάνουσας υπεραξίας των στοιχείων αυτών που έχει δημιουργηθεί στο πρώτο αυτό κράτος μέλος και, αφετέρου, τη φορολόγηση της υπεραξίας αυτής και την είσπραξη του αναλογούντος φόρου σε δέκα ετήσιες δόσεις.

(υπογραφές)