

Υπόθεση C-707/20

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

30 Δεκεμβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Δεκεμβρίου 2020

Εκκαλούσα:

Gallaher Limited

Εφεσίβλητοι:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Το κύριο ζήτημα στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι αν η, κατόπιν σειράς μεταβιβάσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων (μετοχών και περιουσιακών στοιχείων διανοητικής ιδιοκτησίας) εντός ομίλου εταιριών –ο οποίος περιλαμβάνει και θυγατρικές με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο (που ήταν κράτος μέλος κατά τον κρίσιμο χρόνο), σε άλλο κράτος μέλος και σε τρίτα κράτη–, επιβολή άμεσου φόρου κατά την έξοδο από τη χώρα σε θυγατρική με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, ως μεταβιβάζουσα τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία –στη μία μεν περίπτωση απευθείας στη μητρική της εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, στην άλλη δε περίπτωση σε αδελφή εταιρία η οποία ανήκει εξ ολοκλήρου στην εδρεύουσα στην Ένωση μητρική εταιρία–, πρέπει, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, να συνοδεύεται από δυνατότητα αναβολής της πληρωμής του φόρου, την οποία θα είχε η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική σε περίπτωση που οι λοιπές εταιρίες του ομίλου είχαν επίσης την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να συνιστά αναλογικό αντισταθμιστικό μέτρο, και κατά συνέπεια να δικαιολογείται, η επιβολή περιορισμού στην ελευθερία εγκαταστάσεως και, ενδεχομένως, στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Εφόσον υφίσταται το ως άνω δικαίωμα αναβολής, το αιτούν δικαστήριο ζητεί

διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εκτιμήσει τον τρόπο εφαρμογής του εν λόγω δικαιώματος.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ελευθερία εγκαταστάσεως και ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φορολόγηση υπεραξιών σε περίπτωση ενδοομιλικής μεταβιβάσεως μετοχών και εμπορικών σημάτων εκτός της φορολογικής αρμοδιότητας κράτους μέλους – Δικαίωμα αναβολής της πληρωμής όσον αφορά ημεδαπές θυγατρικές ομίλων με έδρα στην ημεδαπή αλλά όχι όσον αφορά ενδοομιλικές μεταβιβάσεις σε ομίλους με έδρα στην αλλοδαπή

Η αίτηση υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ όσον αφορά εθνική ρύθμιση, όπως οι Group Transfer Rules (κανόνες σχετικά με τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις), η οποία έχει εφαρμογή μόνο στους ομίλους εταιριών;

2. Ακόμη και αν δεν μπορεί να γίνει γενικότερα επίκληση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ όσον αφορά τους Group Transfer Rules (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. Συνιστά φορολογική ρύθμιση, όπως οι Group Transfer Rules (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 εμπορική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως), αμφότερες εκ των οποίων 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 εμπορική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως), περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας κατά το άρθρο 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 JTISA, 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 JTIH προς την JTISA, 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 δικαιολογούνται καταρχήν από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος (ήτοι την ανάγκη διατήρησης 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 πληρωμής 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 πληρωμής του φόρου μέχρις ότου τα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβαστούν εκτός του υποομίλου του οποίου είναι μητρική η εδρεύουσα στο άλλο κράτος μέλος εταιρία (δηλαδή «κατά τη χρονική στιγμή της πραγματοποιήσεως») ή μπορεί η δυνατότητα τμηματικής καταβολής

του φόρου (δηλαδή «με πληρωμή σε δόσεις») να αποτελέσει αναλογικό αντισταθμιστικό μέτρο;

- γ) Εφόσον, καταρχήν, η δυνατότητα καταβολής του φόρου σε δόσεις μπορεί να αποτελέσει αναλογικό αντισταθμιστικό μέτρο:
- i. ισχύει τούτο μόνον αν το εθνικό δίκαιο προέβλεπε την ως άνω δυνατότητα κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων ή είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης η εκ των υστέρων παροχή της εν λόγω δυνατότητας ως αντισταθμιστικού μέτρου (ήτοι η εκ των υστέρων παροχή της εν λόγω δυνατότητας από τον εθνικό δικαστή μέσω εφαρμογής 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 αντισταθμιστικό εκείνο μέτρο το οποίο θίγει την οικεία ελευθερία του δικαίου της Ένωσης στον ελάχιστο δυνατό βαθμό ή αρκεί τα εθνικά δικαστήρια να επιδικάζουν αντισταθμιστικό μέτρο το οποίο, μολονότι είναι αναλογικό, αποκλίνει από το ισχύον εθνικό δίκαιο στον ελάχιστο δυνατό βαθμό;
 - iii. Ποιος είναι ο απαιτούμενος χρόνος της καταβολής δόσεων;
 - iv. Περαιτέρω, αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης αντισταθμιστικό μέτρο που συνίσταται σε σύστημα καταβολής σε δόσεις στο πλαίσιο του οποίου οι οικείες καταβολές καθίστανται απαιτητές προ της ημερομηνίας κατά την οποία τα ανακλύπτοντα μεταξύ των διαδίκων ζητήματα επιλύονται οριστικώς, ήτοι πρέπει οι προθεσμίες των δόσεων να προβλέπονται ex nunc;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 49 ΣΛΕΕ (ελευθερία εγκαταστάσεως) και άρθρα 63 και 64 ΣΛΕΕ (ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Σε αντίθεση με τα συστήματα άλλων κρατών μελών τα οποία προβλέπουν ότι τα φορολογικά αποτελέσματα πρέπει να ενοποιούνται σε επίπεδο ημεδαπής μητρικής εταιρίας (στο εξής: αρχές της ενιαίας φορολογικής μονάδας/φορολογικής ενοποίησης), το βρετανικό φορολογικό σύστημα στηρίζεται σε έναν ορισμό του

ομίλου¹ ο οποίος καταλαμβάνει κάθε εταιρία, ανεξαρτήτως έδρας, η οποία ανήκει στην κύρια εταιρία του ομίλου και τελεί υπό τον έλεγχο της τελευταίας. Στο πλαίσιο αυτό, εφαρμόζονται διάφοροι φορολογικοί κανόνες στις εταιρίες του εν λόγω ομίλου οι οποίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών. Εντούτοις, καθεμία από τις ως άνω εταιρίες διατηρεί την αυτοτελή φορολογική «ταυτότητά» της και θεωρείται και ελέγχεται επί των δικών της κερδών. Δυνάμει του εθνικού δικαίου, ενδοομιλικές μεταβιβάσεις μεταξύ εταιριών με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο θεωρούνται ουδέτερες από φορολογικής απόψεως, ανεξαρτήτως της παραχθείσας υπεραξίας². Σύμφωνα με τις συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας τις οποίες έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο, επιβάλλεται, στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξης, «φόρος κατά την έξοδο» όταν φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία παύουν να υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα του Ηνωμένου Βασιλείου.

Το άρθρο 59D του Taxes Management Act 1970 (νόμου του 1970 περί φορολογικής διαχείρισεως) προβλέπει ότι ο φόρος εταιριών καθίσταται απαιτητός 9 μήνες μετά τη λήξη της οικείας οικονομικής χρήσεως, σύμφωνα δε με το άρθρο 87A του ίδιου νόμου, οι τόκοι καθίστανται απαιτητοί από το εν λόγω χρονικό σημείο.

Το άρθρο 2 του European Communities Act 1972 (νόμου του 1972 για τις Ευρωπαϊκές Κοινότητες) επιτάσσει τη σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία κάθε εθνικού νομοθετήματος (στο εξής: σύμφωνη ερμηνεία) ή, εφόσον αυτό δεν είναι εφικτό, τη μη εφαρμογή του.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Japan Tobacco Inc. (στο εξής: όμιλος GT) αποτελεί παγκόσμιο όμιλο εταιριών απαρτιζόμενο από πολλές ενδιάμεσες μητρικές και αδελφές θυγατρικές εταιρίες με έδρα σε διάφορες χώρες, τόσο σε κράτη μέλη όσο και σε τρίτες χώρες.
- 2 Το 2011, μια εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική (Gallaher Ltd· στο εξής: GL) (ενδιάμεσης) μητρικής εταιρίας εδρεύουσας στην Ολλανδία (JT International Holding BV· στο εξής: JTIH) προχώρησε στην πώληση περιουσιακών στοιχείων διανοητικής ιδιοκτησίας, και ειδικότερα εμπορικών σημάτων, προς μία από τις αδελφές της εταιρίες με έδρα στην Ελβετία (JT International SA· στο εξής: JTISA), στην αγοραία αξία των εν λόγω στοιχείων. Το τίμημα για την πώληση δόθηκε στην ελβετική θυγατρική εταιρία υπό τη μορφή

¹ Άρθρο 170 του Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (νόμου του 1992 για τη φορολόγηση των υπεραξιών) και κεφάλαιο 8 του μέρους 8 του Corporation Tax Act 2009 (νόμου του 2009 περί φόρου εταιριών).

² Άρθρο 171 του Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (νόμου του 1992 για τη φορολόγηση των υπεραξιών) και άρθρο 775 του Corporation Tax Act 2009 (νόμου του 2009 περί φόρου εταιριών).

δανείου από την ολλανδική μητρική εταιρία. Το τίμημα για την πώληση, το οποίο εισέπραξε η βρετανική αδελφή εταιρία, καταβλήθηκε, μεταξύ άλλων, υπό τη μορφή μερισμάτων, μέσω της αλυσίδας ενδιάμεσων μητρικών και θυγατρικών εταιριών με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, στην ολλανδική μητρική εταιρία.

- 3 Κατ' ουσίαν, το 2014, η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική μεταβίβασε το σύνολο των συμμετοχών της στο κεφάλαιο μιας δικής της θυγατρικής στην εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες (ενδιάμεση) μητρική εταιρία (στο εξής: μεταβίβαση του 2011).
- 4 Δεν αμφισβητείται το γεγονός ότι οι επίμαχες μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων οφείλονταν σε άλλους λόγους εμπορικής φύσεως, οι οποίοι δεν αφορούσαν καταρχήν τη φοροαποφυγή, ήτοι στη μεγιστοποίηση της αξίας του σήματος και την απλοποίηση της δομής του ομίλου.
- 5 Οι Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου· στο εξής: HMRC) είναι αρμόδιοι για τη διαχείριση και την είσπραξη του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας περί φορολογήσεως κατά την έξοδο των υπεραξιών και κερδών που πραγματοποιούνται στην περίπτωση μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων εκτός της φορολογικής αρμοδιότητας του Ηνωμένου Βασιλείου, οι HMRC εξέδωσαν, στις 6 Φεβρουαρίου 2018, πράξεις μερικής αρχειοθέτησεως σχετικά με τα επίμαχα εμπορικά σήματα και, αντιστοίχως, στις 17 Ιουλίου 2018 σχετικά με τις επίμαχες μετοχές, καθορίζοντας το ποσό των – αμέσως απαιτητών– φορολογητέων υπεραξιών και κερδών που παρήγαγε η GL κατά τις οικείες οικονομικές χρήσεις. Η GL άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικού τμήματος), Ηνωμένο Βασίλειο], το οποίο έκρινε ότι η μεν απόφαση σχετικά με τον φόρο μεταβιβάσεως μετοχών συνιστούσε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, ενώ η απόφαση σχετικά με τον φόρο μεταβιβάσεως εμπορικών σημάτων ήταν σύμφωνη προς το δίκαιο αυτό. Τόσο η GL όσο και οι HMRC άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής όσον αφορά τον φόρο μεταβιβάσεως εμπορικών σημάτων και μετοχών, αντιστοίχως, ενώπιον του Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήματος φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο], ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

Επί του ενδεχόμενου περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ή/και της ελευθερίας εγκαταστάσεως

- 6 Όσον αφορά τη μεταβίβαση των μετοχών το 2014, δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους ότι η εδρεύουσα στην Ένωση μητρική εταιρία, JTIH, άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης εγκατάστασης, ότι υφίσταται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ αυτής της εδρεύουσας σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας του ομίλου και μιας

ημεδαπής εταιρίας του ομίλου και, επομένως, ότι συντρέχει περιορισμός της ελευθερίας αυτής.

- 7 Όσον αφορά τη μεταβίβαση των εμπορικών σημάτων το 2011, οι HMRC υποστηρίζουν ότι η μόνη ελευθερία η οποία έχει εφαρμογή είναι η ελευθερία εγκαταστάσεως, και ως εκ τούτου ουδόλως δικαιολογείται τυχόν αυτοτελής εξέταση της κρίσιμης νομοθεσίας υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων³. Προβάλλουν ότι δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως της εδρεύουσας στην Ένωση μητρικής εταιρίας, διότι ο τόπος της έδρας ή η εθνικότητα κοινής μητρικής εταιρίας ουδεμία επιρροή ασκούν συναφώς· ο επίμαχος φόρος επιβάλλεται σε περίπτωση μεταβιβάσεως περιουσιακού στοιχείου από θυγατρική με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς αδελφή εταιρία με έδρα σε τρίτη χώρα. Η GL ισχυρίζεται ότι η επιβολή φόρου κατά την έξοδο καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως της εδρεύουσας σε άλλο κράτος μέλος μητρικής της εταιρίας. Η GL υποστηρίζει, επικουρικώς, ότι επιβλήθηκε δυσανάλογος περιορισμός στο δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων της εδρεύουσας στις Κάτω Χώρες μητρικής εταιρίας. Προς στήριξη της απόψεως αυτής, η GL υποστηρίζει ότι δεν είναι αναγκαίο, για τους σκοπούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, να βρίσκονται σε κράτη μέλη αμφοτέρως οι εμπλεκόμενες εταιρίες στις οποίες έχει πλειοψηφική συμμετοχή μητρική εταιρία με έδρα στην Ένωση. Οι HMRC προβάλλουν ότι δεν υφίσταται περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων καθώς η βρετανική θυγατρική δεν είχε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση για τον λόγο ότι η έμμεση μητρική της εταιρία ήταν ολλανδική. Καμία διαφορά δεν θα υπήρχε όσον αφορά την επιβολή του φόρου κατά την έξοδο αν η εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία υπαγόταν στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου ή είχε την έδρα της σε αυτό. Οι HMRC προβάλλουν επίσης ότι η εκποίηση εμπορικών περιουσιακών στοιχείων, όπως τα εμπορικά σήματα, δεν συνιστά κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, μολονότι δεν περιλαμβάνεται στις άμεσες επενδύσεις στην ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων⁴.

Επί του αν ο ενδεχόμενος περιορισμός είναι δικαιολογημένος

- 8 Οι HMRC υποστηρίζουν ότι κάθε περιορισμός είναι αναλογικός και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, ήτοι την ανάγκη ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων. Ισχυρίζονται ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφοροποιείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο, για τον λόγο ότι, σε επίπεδο μεμονωμένης

³ Αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes plc κατά IRC (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 32), της 13ης Μαρτίου 2007, Thin Cap (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 33), καθώς και της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707· στο εξής: απόφαση FII 2).

⁴ Παράρτημα I της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5).

φορολογητέας πράξεως, οι υπεραξίες πραγματοποιήθηκαν πράγματι από τον προς τον η μεταβίβαση, καθόσον ο τελευταίος εισέπραξε την πλήρη αγοραία αξία των μετοχών, πράγμα που συνεπάγεται ότι δεν τίθεται πρόβλημα ταμειακής ρευστότητας που να δικαιολογεί την αναβολή της πληρωμής του φόρου κατά την έξοδο. Επιπλέον, δεν υπήρξε αναδιάρθρωση, αλλά μόνον «απλή μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από μια οντότητα σε άλλη». Η GL προβάλλει ότι, σε επίπεδο ομίλου, καμία υπεραξία δεν «πραγματοποιήθηκε ουσιαστικά» (ήτοι μέσω του σύνθετου ενδοομιλικού χρηματοοικονομικού συστήματος δανείων μέσω του οποίου καταβλήθηκε το τίμημα της συμβάσεως πώλησεως), και ως εκ τούτου έχει εφαρμογή η συλλογιστική περί ταμειακής ρευστότητας στην οποία στηρίζεται η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ανάγκη προβλέψεως δυνατότητας αναβολής της πληρωμής.

Επί του αντισταθμιστικού μέτρου

- 9 Οι διάδικοι αμφισβητούν επίσης το τι συνιστά κατάλληλο αντισταθμιστικό μέτρο, εφόσον γίνει δεκτό ότι η φορολόγηση κατά την έξοδο συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό, χωρίς ωστόσο να αμφισβητείται από οποιονδήποτε εκ των διαδίκων το ύψος του επίμαχου φόρου. Στηριζόμενοι στο ότι αναλογικό αντισταθμιστικό μέτρο συνιστά εκείνο το οποίο θίγει το εσωτερικό δίκαιο στον ελάχιστο δυνατό βαθμό, οι HMRC υποστηρίζουν ότι η αναβολή της πληρωμής θα πρέπει να πραγματοποιηθεί με πληρωμή σε δόσεις. Η GL φρονεί, κατ' ουσίαν, ότι αναλογικό αντισταθμιστικό μέτρο συνιστά εκείνο το οποίο θίγει το δίκαιο της Ένωσης στον ελάχιστο δυνατό βαθμό, ήτοι το μέσο που συνεπάγεται τον μικρότερο δυνατό περιορισμό της παραβιασθείσας ελευθερίας, και ότι ως εκ τούτου η αναβολή της πληρωμής θα πρέπει να γίνει κατά τη χρονική στιγμή της πραγματοποιήσεως. Οι HMRC προβάλλουν ότι η αναβολή μέχρι τη χρονική στιγμή της πραγματοποιήσεως θα διακύβευε την αποτελεσματικότητα της φορολογήσεως κατά την έξοδο, στο μέτρο που θα σήμαινε ότι το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν θα υπάγεται πλέον στη φορολογική τους αρμοδιότητα. Οι HMRC υποστηρίζουν ότι η αναβολή μέσω της καταβολής του φόρου σε δόσεις για διάστημα πέντε ετών, προσαυξημένου κατά τους τόκους που προβλέπονται στο πλαίσιο του κοινού εθνικού συστήματος, θα ήταν σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας. Στην περίπτωση αυτή, στην υπό κρίση υπόθεση, λόγω του ανασταλτικού αποτελέσματος της διαδικασίας που εκκρεμεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, ο φόρος θα καταστεί αμέσως απαιτητός εφόσον έχουν παρέλθει περισσότερα από πέντε έτη από την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του. Συναφώς, η GL προβάλλει ότι, προκειμένου να πρόκειται για αποτελεσματικό αντισταθμιστικό μέτρο, το παρεχόμενο διάστημα αναβολής θα πρέπει να προβλέπεται *ex nunc* και, επομένως, θα πρέπει να αρχίσει να τρέχει από την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως με την οποία περατώνεται η κύρια δίκη.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 10 Το ζήτημα που τίθεται στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι αν η επιβολή φόρου κατά την έξοδο όσον αφορά τη μεταβίβαση μετοχών και εμπορικών σημάτων,

χωρίς δικαίωμα αναβολής της πληρωμής του φόρου, είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης – ειδικότερα δε με την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ όσον αφορά αμφότερες τις μεταβιβάσεις, καθώς επίσης με το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ όσον αφορά τη μεταβίβαση των εμπορικών σημάτων. Σε περίπτωση αντιθέσεως προς το δίκαιο της Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το αντισταθμιστικό μέτρο πρέπει να συνίσταται στην καταβολή του φόρου με πληρωμή σε δόσεις ή κατά τη χρονική στιγμή της πραγματοποίησεως.

- 11 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν έχει υπάρξει υπόθεση η οποία να αφορά ευθέως νομοθεσία προβλέπουσα ουδέτερη φορολογική μεταχείριση ενδοομιλικών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων σε περίπτωση που η υποκείμενη στον φόρο εταιρία έχει πραγματοποιήσει κέρδη ανερχόμενα στην πλήρη αγοραία αξία των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά μια σειρά συνδυασμών πραγματικών γεγονότων, στο πλαίσιο των οποίων είναι ευλόγως δυνατό να υποστηριχθούν αποκλίνουσες απόψεις επί κρίσιμων ζητημάτων του δικαίου της Ένωσης τα οποία είναι καθοριστικά για την απόφαση επί της διαφοράς της κύριας δίκης και τα οποία ενδέχεται να ασκούν επιρροή και σε άλλες περιπτώσεις, πέραν των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως. Τα ερωτήματα πρώτο έως τέταρτο αφορούν αποκλειστικά τη μεταβίβαση των εμπορικών σημάτων, κυρίως υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθώς και της αλληλεπιδράσεως μεταξύ της εν λόγω ελευθερίας και της ελευθερίας εγκαταστάσεως (ερώτημα τρίτο). Τα ερωτήματα πέμπτο και έκτο αφορούν την αναλογικότητα του φόρου κατά την έξοδο όσον αφορά αμφότερες τις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.
- 12 Το νέο στοιχείο όσον αφορά τη μεταβίβαση των εμπορικών σημάτων το 2011 έγκειται στην τριμερή σχέση, στο πλαίσιο της οποίας η μητρική εταιρία ισχυρίζεται ότι η ελευθερία της συστάσεως θυγατρικής εντός άλλου κράτους μέλους περιορίζεται λόγω επιβολής φόρου κατά την έξοδο επί μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων μεταξύ μιας τέτοιας θυγατρικής και μίας από τις αδελφές εταιρίες της τελευταίας, όταν αμφότερες οι αδελφές εταιρίες ανήκουν εξ ολοκλήρου στη μητρική εταιρία. Βάσει της προσεγγίσεως της συγκρίσεως μεταξύ πραγματικών καταστάσεων, που εφαρμόστηκε στην απόφαση C-418/07, η άμεση φορολόγηση κατά την έξοδο δυνάμει του εθνικού δικαίου προβάλλεται ότι καθιστά, τουλάχιστον, λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως μητρικής εταιρίας με έδρα σε άλλο κράτος μέλος. Προβάλλεται ότι στην υπό κρίση υπόθεση έχει εφαρμογή η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Thin Cap* (C-524/04), με την οποία κρίθηκε ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως περιοριζόταν από την επιβολή ορίων στη δυνατότητα εκπτώσεως των τόκων, εφόσον (1) τα δάνεια συνήφθησαν από την εδρεύουσα στην Ένωση μητρική εταιρία βρετανικής θυγατρικής ή (2) τα δάνεια συνήφθησαν από άλλη θυγατρική της εδρεύουσας στην Ένωση μητρικής εταιρίας. Ωστόσο, βάσει της ίδιας αυτής νομολογίας, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η πραγματική κατάσταση της κατοχής πλειοψηφικών συμμετοχών δεν καθορίζει το ποια θα είναι η εφαρμοστέα ελευθερία, αλλά το αν οι οικείες κανονιστικές διατάξεις στοχεύουν στη ρύθμιση των σχέσεων εντός ομίλου· η νομοθεσία που ρυθμίζει

ζητήματα σχετικά με ομίλους επιχειρήσεων αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως και όχι την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

- 13 Όσον αφορά το ζήτημα αν τα «εμπορικά σήματα» αποτελούν «κεφάλαια» για τους σκοπούς της ως άνω ελευθερίας, θα ήταν δυνατό να θεωρηθούν ως «συσταθέντα στοιχεία του ενεργητικού», όπως η εν λόγω έννοια ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση C-182/08⁵ ή ως αφορώντα την εκποίηση εμπορικού περιουσιακού στοιχείου και όχι ως οικονομική ενέργεια (απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-286/82 και C-26/83⁶).
- 14 Όσον αφορά την αναλογικότητα του φόρου κατά την έξοδο, υποστηρίχθηκε ότι, μεταξύ άλλων, από τις αποφάσεις στις υποθέσεις National Grid (C-371/10), DMC (C-164/12) και LabTec (C-657/13) συνάγεται ότι είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας ο καθορισμός εκ μέρους κράτους μέλους του ποσού του φόρου κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων εκτός της φορολογικής του αρμοδιότητας, αντιθέτως δε είναι δυσανάλογη η άμεση επιβολή φόρου κατά την έξοδο χωρίς τη δυνατότητα αναβολής της πληρωμής. Εντούτοις, θα μπορούσε να προβληθεί το επιχείρημα ότι δεν χωρεί, στην υπό κρίση υπόθεση, δικαιολόγηση της αναβολής βάσει της υφιστάμενης νομολογίας, ήτοι βάσει των πιθανών μειονεκτημάτων ταμειακής ρευστότητας για την φορολογούμενη εταιρία, λόγω του ότι τα περιουσιακά στοιχεία ρευστοποιήθηκαν στην αγοραία αξία τους.

⁵ Απόφαση Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG κατά Finanzamt München II (σκέψεις 42 και 43).

⁶ Απόφαση Luisi και Carbone κατά Ministero del Tesoro (σκέψεις 20 έως 22).