



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 1ης Απριλίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φόρος εταιριών — Φορολογική ελάφρυνση — Όμιλοι εταιριών και κοινοπραξίες — Εθνική νομοθεσία που επιτρέπει τη μεταφορά ζημιών μεταξύ εταιρίας ανήκουσας σε κοινοπραξία και εταιρίας ανήκουσας σε όμιλο, συνδεδεμένων μεταξύ τους μέσω “εταιρίας-συνδέσμου”, η οποία είναι μέλος τόσο του ομίλου όσο και της κοινοπραξίας — Προϋπόθεση σχετική με τον τόπο εγκαταστάσεως της “εταιρίας-συνδέσμου” — Δυσμενής διάκριση με βάση τον τόπο της έδρας — Επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος, στην οποία ανήκουν, μέσω εταιριών εγκατεστημένων σε τρίτα κράτη, οι εταιρίες που επιδιώκουν την αμοιβαία μεταφορά ζημιών»

Στην υπόθεση C-80/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Φεβρουαρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, Κ. Lenaerts, αντιπρόεδρο, Μ. Ilešič, L. Bay Larsen, T. Von Danwitz, A. Borg Barthet, Μ. Safjan, προέδρους τμήματος, Α. Rosas, J. Malenovský, E. Levits, Α. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (εισηγητή), Α. Arabadjiev, D. Šváby και Α. Prechal, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 3ης Σεπτεμβρίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd και Superdrug Stores plc, διά των P. Baker, QC, και N. Shaw, QC,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την J. Beeko και τον A. Robinson, επικουρούμενους από τους D. Goy, QC, καθώς και G. Facenna, barrister,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Colas και J.-S. Pilczer,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Langer καθώς και από την C. Schillemans και τον C. Wissels,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Mölls και R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd και Superdrug Stores plc και, αφετέρου, της Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs [φορολογική υπηρεσία του Ηνωμένου Βασιλείου] σχετικά με την εφαρμογή, ως προς τις κοινοπραξίες, των διατάξεων περί φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου εταιριών.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 402 του νόμου του 1988, σχετικά με τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: ICTA), ορίζει:

«1. Με την επιφύλαξη και βάσει των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου και του άρθρου 492, παράγραφος 8, η φορολογική ελάφρυνση λόγω ζημιών από εμπορική δραστηριότητα, καθώς και για άλλα ποσά για τα οποία προβλέπεται ελάφρυνση από τον φόρο εταιριών μπορεί, στις περιπτώσεις που εκτίθενται στις παραγράφους 2 και 3, να μεταφέρεται από μια εταιρία (η μεταφέρουσα εταιρία)

ανήκουσα σε όμιλο εταιριών σε άλλη εταιρία, κατόπιν αιτήσεως της δεύτερης (η αιτούσα εταιρία), η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο, στο πλαίσιο της ελάφρυνσης του φόρου εταιριών, η οποία καλείται φορολογική ελάφρυνση ομίλου.

2. Η φορολογική ελάφρυνση ομίλου επιτρέπεται εφόσον η μεταφέρουσα και η αιτούσα εταιρία ανήκουν αμφότερες στον ίδιο όμιλο. Το αίτημα που υποβάλλεται δυνάμει της παρούσας παραγράφου ονομάζεται “αίτημα ομίλου εταιριών”.

3. Φορολογική ελάφρυνση ομίλου παρέχεται και στην περίπτωση που είτε η μεταφέρουσα εταιρία είτε η αιτούσα εταιρία είναι μέλη κοινοπραξίας και η ετέρα εταιρία είναι:

- a) εμπορική εταιρία η οποία ανήκει στην κοινοπραξία και δεν είναι θυγατρική, σε ποσοστό 75 %, άλλης εταιρίας, ή
- b) εμπορική εταιρία:
 - i) η οποία είναι θυγατρική, σε ποσοστό τουλάχιστον 90 % εταιρίας συμμετοχών η οποία ανήκει στην κοινοπραξία, και
 - ii) δεν είναι θυγατρική, σε ποσοστό 75 %, άλλης εταιρίας, εκτός της εταιρίας συμμετοχών, ή
- c) εταιρία συμμετοχών η οποία ανήκει σε κοινοπραξία και δεν είναι κατά 75 % θυγατρική άλλης εταιρίας,

ή, σύμφωνα με το άρθρο 406, μια από τις εταιρίες αυτές είναι μέλος ομίλου εταιριών και η ετέρα ανήκει σε κοινοπραξία και μια τρίτη εταιρία είναι μέλος τόσο του ομίλου όσο και της κοινοπραξίας. Το αίτημα που προβάλλεται δυνάμει της παρούσας παραγράφου θα αναφέρεται ως “αίτημα κοινοπραξίας”.

3Α. Φορολογική ελάφρυνση ομίλου παρέχεται μόνον εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις τόσο ως προς τη μεταφέρουσα όσο και ως προς την αιτούσα εταιρία.

3Β. Απαιτείται είτε η εταιρία να είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε να είναι αλλοδαπή εταιρία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

4. Δεν μπορεί να υποβληθεί αίτημα κοινοπραξίας για φορολογική ελάφρυνση εφόσον το κέρδος από τη μεταβίβαση μετοχών της ετέρας εταιρίας ή της εταιρίας συμμετοχών στην οποία αυτή ανήκει αποτελεί έσοδο από εμπορική δραστηριότητα του μέλους της κοινοπραξίας που προέβη στη μεταβίβαση.

5. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, δύο ή περισσότερες αιτούσες εταιρίες μπορούν να προβάλουν αξιώσεις για φορολογική ελάφρυνση, επικαλούμενες τις ζημίες της ίδιας μεταφέρουσας εταιρίας για την ίδια εταιρική χρήση της εταιρίας αυτής.

6. Ποσό που καταβάλλεται στο πλαίσιο της φορολογικής ελάφρυνσης ομίλου:

- a) δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη ή στις ζημίες στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εταιριών, και
- b) δεν θεωρείται διανομή στο πλαίσιο της εφαρμογής της νομοθεσίας περί φόρου εταιριών [...].

ως “ποσό που καταβάλλεται στο πλαίσιο της φορολογικής ελάφρυνσης ομίλου” θεωρείται, κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου, το ποσό που καταβάλλεται από την αιτούσα εταιρία στη μεταφέρουσα τις ζημίες εταιρία βάσει συμφωνίας μεταξύ τους, προκειμένου για ποσό που μεταφέρεται με σκοπό τη φορολογική ελάφρυνση υπέρ του ομίλου, υπό την προϋπόθεση ότι το καταβαλλόμενο ποσό δεν υπερβαίνει το μεταφερόμενο.»

4 Το άρθρο 406, παράγραφοι 1 και 2, του ICTA ορίζει:

«1. Κατά την έννοια του παρόντος:

- a) “εταιρία-σύνδεσμος” είναι η εταιρία που είναι μέλος κοινοπραξίας και μέλος ομίλου εταιριών·
- b) “ανήκουσα σε κοινοπραξία εταιρία”, σε σχέση με την εταιρία-σύνδεσμο, είναι η εταιρία που ανήκει στην κοινοπραξία μέλος της οποίας είναι η εταιρία-σύνδεσμος, και
- c) “μέλος ομίλου”, σε σχέση με την εταιρία-σύνδεσμο, είναι η εταιρία που είναι μέλος ομίλου εταιριών, μέλος του οποίου είναι και η εταιρία-σύνδεσμος, χωρίς όμως να είναι μέλος της κοινοπραξίας στην οποία μετέχει η εταιρία-σύνδεσμος.

2. Υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 3 και 4, εφόσον η εταιρία-σύνδεσμος δύναται (ανεξαρτήτως της ελλείψεως κερδών) να ζητήσει φορολογική ελάφρυνση κοινοπραξίας, επικαλούμενη τις ζημίες ή άλλο επιλέξιμο προς τούτο ποσό κατά την αντίστοιχη εταιρική χρήση της ανήκουσας σε κοινοπραξία εταιρίας, το αίτημα αυτό μπορεί να υποβληθεί και από οποιοδήποτε άλλο μέλος του ομίλου· [...]».

5 Κατά το άρθρο 413, παράγραφος 3, στοιχείο a, του ICTA:

«[Δύο] εταιρίες θεωρούνται μέλη ομίλου εταιριών εάν η μία είναι θυγατρική σε ποσοστό 75 % της άλλης ή αν αμφότερες είναι σε ποσοστό 75 % τρίτης εταιρίας· [...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 6 Η Hutchison Whampoa Ltd (στο εξής: επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία) είναι εταιρία που εδρεύει στο Χονγκ Κονγκ.
- 7 Οι αιτούσες εταιρίες είναι εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ως θυγατρικές που ανήκουν εμμέσως, κατά 75 % τουλάχιστον, στην επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία, ανήκουν σε όμιλο εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 413, παράγραφος 3, στοιχείο a, του ICTA.
- 8 Η Hutchison 3G UK Ltd (στο εξής: μεταφέρουσα τις ζημίες εταιρία) είναι εταιρία που επίσης εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ανήκει εμμέσως σε κοινοπραξία και, ως εκ τούτου, αποτελεί ανήκουσα σε κοινοπραξία εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 406, παράγραφος 1, στοιχείο b, του ICTA.
- 9 Η εν λόγω κοινοπραξία περιλαμβάνει ακόμη τη Hutchison 3G UK Investment Sàrl (στο εξής: εταιρία-σύνδεσμος), εταιρία που εδρεύει στο Λουξεμβούργο. Ως μέλος του ομίλου και της κοινοπραξίας για τις οποίες έγινε λόγος στις σκέψεις 7 και 8 της παρούσας αποφάσεως, η εταιρία αυτή είναι εταιρία-σύνδεσμος κατά την έννοια του άρθρου 406, παράγραφος 1, στοιχείο a, του ICTA. Συγκεκριμένα, μέσω της εν λόγω εταιρίας, οι αιτούσες εταιρίες συνδέονται με τη μεταφέρουσα τις ζημίες εταιρία, κατά την έννοια των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την εφαρμογή, ως προς τις κοινοπραξίες, της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου εταιριών.
- 10 Η εταιρία-σύνδεσμος ανήκει εξ ολοκλήρου σε άλλη εταιρία, τη Hutchison Europe Telecommunications Sàrl, η οποία εδρεύει στο Λουξεμβούργο.

- 11 Η Hutchison Europe Telecommunications Sàrl ανήκει εμμέσως στην επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία, μέσω διαφόρων εταιριών, ορισμένες εκ των οποίων εδρεύουν σε τρίτα κράτη.
- 12 Δεδομένου ότι ο εταιρικός σκοπός της συνίσταται στην κατασκευή και εκμετάλλευση δικτύου κινητής τηλεφωνίας, η μεταφέρουσα τις ζημιές εταιρία πραγματοποίησε πολύ μεγάλες επενδύσεις οι οποίες επιβάρυναν τα οικονομικά της αποτελέσματα από το 2002 έως το 2005.
- 13 Οι ζημιές που προέκυψαν από τη δραστηριότητα αυτή μπορούσαν, κατά τα άρθρα 402 έως 413 του ICTA, να συμψηφιστούν με φορολογητέα κέρδη άλλων εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών, οι οποίες ανήκουν στον όμιλο ή στην κοινοπραξία.
- 14 Οι αιτούσες εταιρίες, στις οποίες περιήλθαν οι ζημιές κατά τις ίδιες χρήσεις, επιχείρησαν να κάνουν χρήση της δυνατότητας αυτής και υπέβαλαν στις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου αίτημα φορολογικής ελαφρύνσεως κοινοπραξίας, βάσει των άρθρων 402, παράγραφος 3, και 406 του ICTA.
- 15 Το αίτημά τους απορρίφθηκε με το αιτιολογικό ότι η εταιρία-σύνδεσμος δεν εδρεύει, από φορολογικής απόψεως, στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε ασκεί εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Η αιτιολογία αυτή αμφισβητήθηκε ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Σε περίπτωση που:

- α) η νομοθεσία κράτους μέλους (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο [της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας]) επιτρέπει σε εταιρία [...] να ζητήσει φορολογική ελάφρυνση ομίλου για τις ζημιές εταιρίας που ανήκει σε κοινοπραξία [...], υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία που ανήκει στον ίδιο όμιλο εταιριών είναι και μέλος της κοινοπραξίας [...], και
- β) η μητρική εταιρία του ομίλου εταιριών (που δεν είναι η αιτούσα, η ανήκουσα σε κοινοπραξία εταιρία ή η εταιρία-σύνδεσμος) δεν εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε άλλο κράτος μέλος,

απαγορεύουν τα άρθρα 49 [ΣΛΕΕ] και 54 ΣΛΕΕ να τίθεται ως προϋπόθεση η εταιρία-σύνδεσμος είτε να εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε να ασκεί δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, υποχρεούται το Ηνωμένο Βασίλειο να παρέχει φορολογική ελάφρυνση στην αιτούσα εταιρία (π.χ., επιτρέποντας στην εν λόγω εταιρία να ζητά φορολογική ελάφρυνση λόγω ζημιών της ανήκουσας σε κοινοπραξία εταιρίας), σε περίπτωση που:
 - α) η εταιρία-σύνδεσμος έχει ασκήσει το δικαίωμα ελεύθερης εγκατάστασης, αλλά η ανήκουσα σε κοινοπραξία εταιρία και οι αιτούσες εταιρίες δεν έχουν ασκήσει δικαίωμα προστατευόμενο από το Ευρωπαϊκό Δίκαιο,
 - β) η μεταφέρουσα εταιρία και η αιτούσα εταιρία συνδέονται μέσω εταιριών οι οποίες δεν είναι όλες εγκατεστημένες στην [Ευρωπαϊκή Ένωση ή στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 16 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ αντίκεινται στη νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία παρέχεται σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία, ανήκουσα σε όμιλο εταιριών, η δυνατότητα να κάνει χρήση των ζημιών άλλης εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας

- ανήκουσας σε κοινοπραξία, σε περίπτωση που η λεγόμενη «εταιρία-σύνδεσμος», η οποία ανήκει και στον όμιλο και στην κοινοπραξία, είναι επίσης εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος, ανεξαρτήτως του τόπου της έδρας των εταιριών οι οποίες κατέχουν είτε απευθείας είτε μέσω ενδιάμεσων εταιριών το κεφάλαιο της εταιρίας-συνδέσμου και των λοιπών εταιριών που εμπλέκονται στη μεταφορά των ζημιών, ενώ δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα σε περίπτωση που η εταιρία-σύνδεσμος είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.
- 17 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στους υπηκόους της Ένωσης, παρέχει σε αυτούς τη δυνατότητα αναλήψεως και ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και συστάσεως και διαχειρίσεως επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους. Η ελευθερία αυτή περιλαμβάνει, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (αποφάσεις *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 35, καθώς και *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 30).
 - 18 Πάντως, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς, μέσω φορολογικής ελαφρύνσεως, των ζημιών που έχει πραγματοποιήσει εταιρία εγκατεστημένη, από φορολογικής απόψεως, σε κράτος μέλος και ανήκει σε κοινοπραξία σε άλλη εταιρία εγκατεστημένη, από φορολογικής απόψεως, στο ίδιο κράτος μέλος και ανήκουσα σε όμιλο εταιριών, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία-σύνδεσμος, η οποία ανήκει και στην κοινοπραξία και στον όμιλο, είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος ή ασκεί εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως.
 - 19 Φορολογική ελάφρυνση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα για τις οικείες εταιρίες. Επιταχύνοντας την εκκαθάριση των ζημιών των ελλειμματικών επιχειρήσεων, διά του άμεσου συμψηφισμού των ζημιών αυτών με τα κέρδη άλλων εταιριών του ομίλου, παρέχει στον όμιλο ταμειακό πλεονέκτημα (απόφαση *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, σκέψη 32).
 - 20 Επομένως, λόγω της σχετικής με τον τόπο εγκαταστάσεως προϋπόθεση που ισχύει για την εταιρία-σύνδεσμο, προβλέπεται διαφορετική μεταχείριση, αφενός, των εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών, οι οποίες συνδέονται, κατά την έννοια της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, μέσω εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας-συνδέσμου και ωφελούνται από το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα και, αφετέρου, των εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών, οι οποίες συνδέονται μέσω εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας-συνδέσμου και δεν ωφελούνται.
 - 21 Αυτή η διαφορετική μεταχείριση καθιστά λιγότερο ελκυστική, από φορολογικής απόψεως, την εγκατάσταση εταιρίας-συνδέσμου σε άλλο κράτος μέλος, διότι η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία παρέχει το επίμαχο πλεονέκτημα μόνο σε περίπτωση που η εταιρία-σύνδεσμος είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο.
 - 22 Το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν περιορίζεται η ελευθερία εγκαταστάσεως των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο αιτουσών εταιριών δεν αναιρεί τη διαπίστωση που διατυπώθηκε στην προηγούμενη σκέψη, όσον αφορά την ύπαρξη διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ των εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών που συνδέονται μέσω εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας-συνδέσμου και των εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών που συνδέονται μέσω εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας-συνδέσμου.
 - 23 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια εταιρία μπορεί να επικαλεστεί, για φορολογικούς λόγους, περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως άλλης, συνδεδεμένης με αυτήν εταιρίας, εφόσον ο περιορισμός αυτός επηρεάζει τη δική της φορολογική μεταχείριση (βλ., συναφώς, απόφαση *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 39).

- 24 Επομένως, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, για να είναι αποτελεσματική η ελευθερία εγκαταστάσεως, πρέπει να μπορούν να την επικαλεστούν και οι αιτούσες εταιρίες που θεωρούν ότι η φορολογική μεταχείρισή τους θα ήταν ευνοϊκότερη εάν συνδέονταν με τη μεταφέρουσα τις ζημίες εταιρία μέσω εταιρίας-συνδέσμου εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 25 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση, για να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ για την ελευθερία εγκαταστάσεως, πρέπει είτε να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες, οπότε η συγκρισιμότητα μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού των επίμαχων διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας, είτε να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., συναφώς, απόφαση Philips Electronics UK, EU:C:2012:532, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα, δεν αμφισβητείται ότι η περίπτωση των υποκείμενων στον φόρο εταιριών που συνδέονται μέσω εταιρίας-συνδέσμου εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο και εκείνων που συνδέονται μέσω εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας-συνδέσμου είναι, με κριτήριο τον σκοπό του επίμαχου στην κύρια δίκη φορολογικού συστήματος, αντικειμενικά συγκρίσιμες, όσον αφορά τη δυνατότητα της μεταξύ τους μεταφοράς των ζημιών που έχουν πραγματοποιήσει στο Ηνωμένο Βασίλειο, μέσω της φορολογικής ελαφρύνσεως που προβλέπεται για τις κοινοπραξίες.
- 27 Όσον αφορά τους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που ενδεχομένως δικαιολογούν τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, επισημαίνεται ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν προέβαλε κανένα τέτοιο λόγο ούτε με τις γραπτές παρατηρήσεις της ούτε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.
- 28 Υπό τις συνθήκες αυτές, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει ποιοι είναι οι σκοποί της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας.
- 29 Τούτων δοθέντων και προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο απάντηση χρήσιμη για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του, τονίζεται ότι δεν χωρεί, προς υπεράσπιση του συστήματος αυτού, επίκληση της διατηρήσεως της φορολογικής εξουσίας των κρατών μελών ούτε της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής.
- 30 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει μεν αναγνωρίσει ως εύλογο τον σκοπό της διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών (βλ., ιδίως, απόφαση National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 45), προς διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολόγησεως των κερδών και της δυνατότητας αφαιρέσεως των ζημιών (βλ. απόφαση Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 33), ωστόσο διαπιστώνεται ότι, σε περίπτωση όπως αυτή στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική εξουσία του κράτους μέλους υποδοχής, στο έδαφος του οποίου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα από την οποία προέκυψαν οι ζημίες της ανήκουσας σε κοινοπραξία εταιρίας, ουδόλως θίγεται από τη δυνατότητα μεταφοράς, στο πλαίσιο φορολογικής ελαφρύνσεως, σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία των ζημιών που έχει υποστεί άλλη εταιρία, εφόσον η δεύτερη είναι επίσης εγκατεστημένη, από φορολογικής απόψεως, στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους (βλ., συναφώς, απόφαση Philips Electronics UK, EU:C:2012:532, σκέψεις 25 και 26).
- 31 Εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί επίσης να δικαιολογηθεί σε περίπτωση που αφορά καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους (βλ., συναφώς, αποφάσεις ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, σκέψη 26, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, σκέψη 37, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 50, καθώς και Marks & Spencer, EU:C:2005:763, σκέψη 57).
- 32 Ομοίως, ένα τέτοιο μέτρο μπορεί ενδεχομένως να δικαιολογηθεί βάσει του σκοπού που συνίσταται στην περιστολή των φορολογικών παραδείσων.

- 33 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, για να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως από τέτοιους λόγους, ο περιορισμός πρέπει να αποσκοπεί ειδικά στην παρεμπόδιση ενεργειών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, χωρίς οικονομική ουσία, προς αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη από δραστηριότητες πραγματοποιούμενες στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία (απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 55).
- 34 Ωστόσο, είναι προφανές ότι δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθώς η επίμαχη νομοθεσία δεν αποσκοπεί ειδικά στην αντιμετώπιση καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων, αλλά στην παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος σε εταιρίες ανήκουσες σε ομίλους εν γένει και σε εταιρίες ανήκουσες σε κοινοπραξίες ειδικότερα.
- 35 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως για τον οποίον παραπονούνται οι αιτούσες εταιρίες δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, συνδεδεμένους με τον σκοπό της διατηρήσεως της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ή τον σκοπό της αντιμετώπισεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων.
- 36 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ.
- 37 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός που επισημάνθηκε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι η μητρική εταιρία που είναι επικεφαλής του ομίλου και της κοινοπραξίας, καθώς και ορισμένες ενδιάμεσες στην αλυσίδα των συμμετοχών εταιρίες είναι εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη.
- 38 Συγκεκριμένα, το γεγονός αυτό δεν ασκεί καμία επιρροή όσον αφορά την εφαρμογή της ελευθερίας εγκαταστάσεως των εταιριών οι οποίες ενδέχεται να κάνουν χρήση του φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπει μια εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 39 Βεβαίως, το σχετικό με την ελευθερία εγκαταστάσεως κεφάλαιο της Συνθήκης, σε αντίθεση με το κεφάλαιο σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της στις περιπτώσεις που εμπλέκεται υπήκοος τρίτης χώρας εγκατεστημένος εκτός της Ένωσης. Συνεπώς, δεν είναι δυνατή η επίκληση των διατάξεων του από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος (βλ., κατ' αναλογία, όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, απόφαση Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, σκέψη 25).
- 40 Πάντως, από καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν προκύπτει ότι η ιθαγένεια των μετόχων, φυσικών ή νομικών προσώπων, των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στην Ένωση ασκεί οποιαδήποτε επιρροή όσον αφορά το δικαίωμα των εταιριών αυτών να επικαλούνται την ελευθερία εγκαταστάσεως. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών του, μια εταιρία συνδέεται με την έννομη τάξη της Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, με κριτήριο τον τόπο της καταστατικής έδρας της και το δικαίο βάσει του οποίου συστάθηκε, και όχι με κριτήριο την ιθαγένεια των μετόχων της.
- 41 Επιπλέον, και σε κάθε περίπτωση, στο πλαίσιο του συστήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως κοινοπραξίας που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, δεν έχει σημασία ο τόπος εγκαταστάσεως της επικεφαλής του ομίλου μητρικής εταιρίας και των ενδιάμεσων εταιριών, οι οποίες είναι οι μητρικές εταιρίες των εταιριών που επιδιώκουν τη μεταφορά ζημιών μεταξύ τους. Συγκεκριμένα, πέραν της προϋποθέσεως σχετικά με τον τόπο εγκαταστάσεως της εταιρίας-συνδέσμου, οι διατάξεις του ICTA, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ουδέν αναφέρουν όσον αφορά τον τόπο εγκαταστάσεως των λοιπών εταιριών που παρεμβάλλονται ή έπονται στην υφιστάμενη αλυσίδα συμμετοχών τη συνδέουσα τις εταιρίες που δέχονται ή μεταφέρουν τις ζημίες. Συγκεκριμένα, όπως παραδέχθηκε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την επ' ακροατηρίου

συζήτηση, ελάφρυνση όπως αυτή που ζητήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης θα μπορούσε να χορηγηθεί, βάσει των ίδιων διατάξεων, και σε περίπτωση που η εταιρία-σύνδεσμος ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, έστω και αν η επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία και οι ενδιάμεσες εταιρίες του ομίλου ήταν εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος.

- 42 Κατά συνέπεια, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ αντιτίθενται στη νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία παρέχεται σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία, ανήκουσα σε όμιλο εταιριών, η δυνατότητα να κάνει χρήση των ζημιών άλλης εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας ανήκουσας σε κοινοπραξία, σε περίπτωση που η λεγόμενη «εταιρία-σύνδεσμος», η οποία ανήκει και στον όμιλο και στην κοινοπραξία, είναι επίσης εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος, ανεξαρτήτως του τόπου της έδρας των εταιριών οι οποίες κατέχουν είτε απευθείας είτε μέσω ενδιάμεσων εταιριών το κεφάλαιο της εταιρίας-συνδέσμου και των λοιπών εταιριών που εμπλέκονται στη μεταφορά των ζημιών, ενώ δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα σε περίπτωση που η εταιρία-σύνδεσμος είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 43 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ αντιτίθενται στη νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία παρέχεται σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία, ανήκουσα σε όμιλο εταιριών, η δυνατότητα να κάνει χρήση των ζημιών άλλης εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας ανήκουσας σε κοινοπραξία, σε περίπτωση που η λεγόμενη «εταιρία-σύνδεσμος», η οποία ανήκει και στον όμιλο και στην κοινοπραξία, είναι επίσης εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος, ανεξαρτήτως του τόπου της έδρας των εταιριών οι οποίες κατέχουν είτε απευθείας είτε μέσω ενδιάμεσων εταιριών το κεφάλαιο της εταιρίας-συνδέσμου και των λοιπών εταιριών που εμπλέκονται στη μεταφορά των ζημιών, ενώ δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα σε περίπτωση που η εταιρία-σύνδεσμος είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

(υπογραφές)