



## Συλλογή της Νομολογίας

Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-39/13 έως C-41/13

**Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen κ.λπ.**  
**κατά**  
**SCA Group Holding BV κ.λπ.**

(αιτήσεις του Gerechtshof Amsterdam για την έκδοση προδικαστικής απόφασης)

«Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φόρος εταιριών — Ενιαία φορολογική μονάδα μεταξύ των εταιριών του ίδιου ομίλου — Αίτηση — Λόγοι απορρίψεως της αιτήσεως — Τόπος όπου εδρεύουν μία ή περισσότερες ενδιάμεσες εταιρίες, ή η μητρική εταιρία σε άλλο κράτος μέλος — Έλλειψη μόνιμης εγκαταστάσεως στο κράτος όπου επιβάλλεται ο φόρος»

Περίληψη — Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 12ης Ιουνίου 2014

1. *Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εταιριών — Εθνική νομοθεσία αποκλείουσα τη δυνατότητα να απολαύσουν τα πλεονεκτήματα συστήματος φορολογίας ομίλου μητρικές εταιρίες οι οποίες κατέχουν τις ημεδαπές θυγατρικές τους μέσω μη ημεδαπής θυγατρικής — Δεν επιτρέπεται — Δικαιολόγηση — Αναγκαιότητα διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος — Δεν υφίσταται*

*(Άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ)*

2. *Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εταιριών — Εθνική νομοθεσία αποκλείουσα τη δυνατότητα να απολαύσουν τα πλεονεκτήματα συστήματος φορολογίας ομίλου μητρικές εταιρίες οι οποίες κατέχουν τις ημεδαπές θυγατρικές τους μέσω μη ημεδαπής θυγατρικής — Δεν επιτρέπεται — Δικαιολόγηση — Αναγκαιότητα διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος — Δεν υφίσταται*

*(Άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ)*

1. Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ημεδαπή μητρική εταιρία δύναται να αποτελέσει ενιαία φορολογική μονάδα με ημεδαπή υποθυγατρική όταν την κατέχει μέσω μίας ή περισσότερων ημεδαπών εταιριών, αλλά τούτο δεν είναι δυνατόν όταν την κατέχει μέσω μη ημεδαπών εταιριών οι οποίες δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος μέλος.

Συγκεκριμένα, η δυνατότητα η οποία παρέχεται βάσει αυτού του δικαιώματος στις ημεδαπές εταιρίες συνιστά ταμειακό πλεονέκτημα για αυτές. Το εν λόγω σύστημα επιτρέπει, μεταξύ άλλων, την ενοποίηση των κερδών και ζημιών των εταιριών της ενιαίας φορολογικής μονάδας στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας και εγγυάται ότι οι εντός του ομίλου δικαιοπραξίες είναι ουδέτερες από φορολογική άποψη.

Εντούτοις, η νομοθεσία αυτή εισάγει διαφορετική μεταχείριση αναφορικά με τη δυνατότητα επιλογής του καθεστώτος της ενιαίας φορολογικής μονάδας αναλόγως του εάν η μητρική εταιρία συμμετέχει εμμέσως μέσω θυγατρικής εδρεύουσας στο κράτος αυτό ή σε άλλο κράτος μέλος.

Επομένως, στον βαθμό που θέτουν σε μειονεκτική θέση, από φορολογική άποψη, τις περιπτώσεις κοινοτικού χαρακτήρα σε σχέση με τις αμιγώς εσωτερικές περιπτώσεις, οι διατάξεις της νομοθεσίας αυτής συνιστούν επομένως περιορισμό που απαγορεύεται κατ' αρχήν από τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ.

Συναφώς, για να είναι συμβατή η διαφορετική αυτή μεταχείριση προς τις διατάξεις αυτές, πρέπει είτε να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες, οπότε η συγκρισιμότητα μιας διασυννοριακής καταστάσεως με μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού των επίμαχων διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας, είτε να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

Όσον αφορά το ζήτημα της συμβατότητας, η εθνική νομοθεσία αποσκοπεί στο να εξομοιώσει κατά το δυνατόν τον όμιλο που αποτελείται από μητρική με θυγατρικές και υποθυγατρικές με επιχείρηση που έχει πολλές εγκαταστάσεις, καθιστώντας δυνατόν τον συμψηφισμό των αποτελεσμάτων όλων αυτών των εταιριών. Επίσης, η κατοχή ημεδαπών θυγατρικών μέσω ημεδαπής θυγατρικής ή η κατοχή τους μέσω μη ημεδαπής αποτελούν καταστάσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες καθόσον τα πλεονεκτήματα που παρέχει το καθεστώς της ενιαίας φορολογικής μονάδας αφορούν, και στις δύο ως άνω περιπτώσεις, το σύνολο που αποτελεί η μητρική εταιρία με τις υποθυγατρικές.

Εξάλλου, ο ως άνω περιορισμός δεν μπορεί να κριθεί ότι δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος αναγόμενου στην προάσπιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Καίτοι ότι η ανάγκη προασπίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη, εντούτοις, για να ευσταθεί ο δικαιολογητικός αυτός λόγος, πρέπει να αποδειχθεί ότι υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση.

(βλ. σκέψεις 21, 24, 27-29, 31, 33, 40, 41, 43, διατακτ. 1)

2. Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας χορηγείται το καθεστώς ενιαίας φορολογικής μονάδας σε ημεδαπή μητρική εταιρία με τις ημεδαπές θυγατρικές της, αλλά αποκλείεται για τις ημεδαπές αδελφές εταιρίες των οποίων η κοινή μητρική εταιρία δεν εδρεύει σε αυτό το κράτος μέλος ούτε διαθέτει σε αυτό μόνιμη εγκατάσταση.

Συγκεκριμένα, η εν λόγω νομοθεσία εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των εδρευουσών στις Κάτω Χώρες μητρικών εταιριών οι οποίες, χάρη στο καθεστώς της ενιαίας φορολογικής μονάδας μπορούν, μεταξύ άλλων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη, να καταλογίσουν άμεσα τις ζημίες των ελλειμματικών θυγατρικών τους στα κέρδη των κερδοφόρων θυγατρικών τους και, αφετέρου, τις μητρικές εταιρίες οι οποίες επίσης κατέχουν θυγατρικές στις Κάτω Χώρες, αλλά εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος και δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες, οι οποίες αποκλείονται από το ευεργέτημα της ενιαίας φορολογικής μονάδας και, κατά συνέπεια, από το ταμειακό πλεονέκτημα στο οποίο αυτό παρέχει πρόσβαση.

Επομένως, στον βαθμό που θέτουν σε μειονεκτική θέση, από φορολογική άποψη, τις περιπτώσεις κοινοτικού χαρακτήρα σε σχέση με τις αμιγώς εσωτερικές περιπτώσεις, οι διατάξεις της εν λόγω νομοθεσίας συνιστούν επομένως περιορισμό που απαγορεύεται κατ' αρχήν από τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης.

Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα διασυνοριακής καταστάσεως προς εσωτερική κατάσταση, ο σκοπός του καθεστώτος της ενιαίας φορολογικής μονάδας, ο οποίος είναι να καταστήσει δυνατόν για τις εταιρίες του ίδιου ομίλου να εκληφθούν, από φορολογικής απόψεως, ως ένας και μόνος φορολογούμενος, δύναται να επιτευχθεί κάλλιστα τόσο από ομίλους των οποίων η μητρική εταιρία είναι ημεδαπή όσο και από εκείνους των οποίων η μητρική εταιρία δεν είναι, τουλάχιστον όσον αφορά τη φορολογία μόνον των αδελφών εταιριών που υπόκεινται σε φόρο στο κράτος αυτό. Κατά συνέπεια, η διαφορά μεταχειρίσεως όσον αφορά τη δυνατότητα φορολογικής ενοποίησης των αδελφών εταιριών δεν δικαιολογείται από αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση.

Κατά μείζονα λόγο δεν δικαιολογείται από τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος σχετικά με τη συνοχή του φορολογικού συστήματος σε συνάρτηση προς την αποτροπή της διπλής εκπτώσεως των ζημιών, ελλείψει οιασδήποτε άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση.

(βλ. σκέψεις 47-48, 50-54, 56, διατακτ. 2)