

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Papillon (στο εξής: Papillon), με έδρα στη Γαλλία, και του *ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* όσον αφορά την άρνηση του δεύτερου να της παράσχει το ευεργέτημα του λεγόμενου καθεστώτος «οικονομικής ενσωματώσεως».

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 223 Α του γενικού κώδικα φορολογίας (στο εξής: ΓΚΦ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει:

«Μία εταιρία [...] μπορεί να αποτελεί τη μόνη υπόχρεη για την καταβολή του φόρου εταιριών που οφείλεται επί του συνόλου του ομίλου που απαρτίζεται από την ίδια και τις εταιρίες των οποίων κατέχει το 95 % τουλάχιστον του κεφαλαίου, συνεχώς καθ' όλο το οικονομικό έτος, αμέσως ή εμμέσως μέσω των εταιριών του ομίλου [...]. Οι εταιρίες

του ομίλου εξακολουθούν να έχουν υποχρέωση να δηλώσουν τα αποτελέσματά τους [...]. Μέλη του ομίλου μπορούν να είναι μόνον οι εταιρίες που συναίνεσαν και στα αποτελέσματα των οποίων επιβλήθηκε φόρος εταιριών [...]

- 4 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 223 Α του ΓΚΦ, η μητρική εταιρία του ομίλου μπορεί να ορίζει ελεύθερα, κατ' επιλογή της, το μέγεθος του ομίλου. Ωστόσο η εν λόγω εταιρία δεν μπορεί να δεχθεί εμμέσως μία άλλη εταιρία ως μέλος του ομίλου παρά μόνο μέσω εταιρίας που είναι η ίδια μέλος του ολοκληρωμένου ομίλου και υπόκειται επομένως σε φόρο εταιριών στη Γαλλία.
- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 223 Β του ΓΚΦ, το «συνολικό αποτέλεσμα καθορίζεται από τη μητρική εταιρία κατόπιν αθροίσεως των αποτελεσμάτων καθεμιάς από τις εταιρίες του ομίλου [...]».
- 6 Τα άρθρα 223 Β, 223 Δ και 223 Φ του ΓΚΦ προβλέπουν, μεταξύ άλλων, την ουδετερότητα των εσωτερικών πράξεων του ομίλου, όπως προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ή για κινδύνους μεταξύ εταιριών του ομίλου, παραίτηση από απαιτήσεις ή εσωτερικές επιδοτήσεις εντός του ομίλου, προβλέψεις για υποτίμηση της αξίας της συμμετοχών τους σε άλλες εταιρίες του ομίλου και εκποιήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων εντός του ομίλου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Κατά τα έτη της επίδικης στην κύρια δίκη φορολογίας, δηλαδή κατά τα οικονομικά έτη από 1ης Ιανουαρίου 1989 μέχρι 31ης Δεκεμβρίου 1991, η Papillon κατείχε το 100 % του κεφαλαίου της ολλανδικής εταιρίας Artist Performance and Communication, η οποία κατείχε το 99,99 % των μετοχών της Kiron SARL, με έδρα στη Γαλλία. Στο πλαίσιο αυτό, η Papillon επέλεξε το καθεστώς οικονομικής ενσωματώσεως, που διέπεται από τα άρθρα 223 Α έως 223 Φ του ΓΚΦ, δυνάμει του οποίου μία ημεδαπή εταιρία μπορεί να αποτελεί τη μόνη υπόχρη για την καταβολή του φόρου εταιριών που οφείλεται επί του συνόλου του ομίλου που απαρτίζεται από την ίδια και από τις εταιρίες στις οποίες κατέχει, αμέσως ή εμμέσως, το 95 % τουλάχιστον του κεφαλαίου. Προς τούτο, η

Papillon ενσωμάτωσε, στον ολοκληρωμένο όμιλο του οποίου ηγείτο, την Kiron SARL και πολλές θυγατρικές, επίσης γαλλικές, της εταιρίας αυτής.

- 8 Η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε την ένταξη στο καθεστώς αυτό, με το αιτιολογικό ότι η Papillon δεν μπορούσε να σχηματίσει ολοκληρωμένο όμιλο με εταιρίες που ανήκαν εμμέσως στον όμιλο μέσω εταιρίας εγκατεστημένης στις Κάτω Χώρες, εφόσον η δεύτερη αυτή εταιρία δεν φορολογούνταν με φόρο εταιριών στη Γαλλία διότι δεν είχε σταθερή εγκατάσταση εκεί.

- 9 Έτσι, κατόπιν διορθωτικής πράξεως, η Papillon φορολογήθηκε επί των καθαρών κερδών που είχε δηλώσει, χωρίς να μπορεί να συμψηφίσει τα κέρδη αυτά με τα αποτελέσματα των υπολοίπων εταιριών του ολοκληρωμένου ομίλου.

- 10 Η Papillon αμφισβήτησε τον πρόσθετο φόρο εισοδήματος εταιριών που της επιβλήθηκε για τα οικονομικά έτη 1989 έως 1991 ενώπιον του tribunal administratif de Paris [διοικητικό πρωτοδικείο Παρισίων], το οποίο απέρριψε τα αιτήματά της με απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2004. Κατόπιν εφέσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του cour administrative d'appel de Paris [διοικητικό εφετείο Παρισίων], το εν λόγω δικαστήριο, με απόφαση της 24ης Ιουνίου 2005, αποφάσισε τη μερική απαλλαγή από τον επίδικο πρόσθετο φόρο και το πρόστιμο.

- 11 Το Conseil d'État, κατόπιν αναιρέσεως που άσκησε ενώπιόν του η Parillon κατά της ως άνω αποφάσεως, διερωτάται αν ένα καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης όπως αυτό που ισχύει στη Γαλλία, το οποίο επιτρέπει στην ημεδαπή μητρική εταιρία τον συμψηφισμό των αποτελεσμάτων όλων των εταιριών του ολοκληρωμένου ομίλου και την φορολογική ουδετερότητα των εσωτερικών πράξεων του ομίλου, μπορεί να συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως της μίας τουλάχιστον από τις εταιρίες που είναι μέλη του ομίλου, στον βαθμό που το εν λόγω καθεστώς αποκλείει τη δυνατότητα αυτή σε ημεδαπή υποθυγατρική εταιρία όταν αυτή κατέχεται από αλλοδαπή θυγατρική εταιρία.
- 12 Το Conseil d'État διερωτάται αν ο περιορισμός αυτός, αν υποτεθεί ότι αποδείχθηκε, μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, ιδίως δε από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.
- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Conseil d'État αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Στο μέτρο που το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από το καθεστώς της “οικονομικής ενσωματώσεως” παράγει τα αποτελέσματά του στη φορολόγηση της μητρικής εταιρίας του ομίλου, η οποία μπορεί να συμψηφίσει τα κέρδη και τις ζημίες όλων των εταιριών του ολοκληρωμένου ομίλου και να τύχει του ευεργετήματος της φορολογικής ουδετερότητας των εσωτερικών πράξεων του ομίλου, η μη δυνατότητα, που προκύπτει από το καθεστώς των άρθρων 223 Α επ. του [ΓΚΦ], εντάξεως στον ολοκληρωμένο όμιλο μιας υποθυγατρικής της μητρικής εταιρίας, για τον λόγο ότι κατέχεται μέσω θυγατρικής η οποία, επειδή είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος [...] και δεν ασκεί δραστηριότητα στη Γαλλία δεν υπόκειται στον γαλλικό φόρο εταιριών και δεν μπορεί επομένως να ανήκει στον όμιλο, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως λόγω της φορολογικής συνέπειας της επιλογής της μητρικής εταιρίας να κατέχει μία υποθυγατρική μέσω γαλλικής θυγατρικής ή μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, μπορεί ο περιορισμός αυτός να δικαιολογηθεί είτε από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του συστήματος της “φορολογικής ενσωματώσεως”, ιδίως των μηχανισμών φορολογικής ουδετερότητας των εσωτερικών πράξεων του ομίλου, λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών ενός συστήματος που θεωρεί τη θυγατρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ως ανήκουσα στον όμιλο μόνο για τις ανάγκες της προϋποθέσεως της έμμεσης κατοχής της υποθυγατρικής, ενώ την αποκλείει αναγκαστικά από την εφαρμογή του καθεστώτος του ομίλου εφόσον δεν υπόκειται στη γαλλική φορολογία, είτε από κάθε άλλο επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 14 Με τα δύο αυτά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ’ ουσίαν, αν η νομοθεσία κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας εντάσσεται σε καθεστώς φορολογίας ομίλου η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό μητρική εταιρία που κατέχει θυγατρικές και υποθυγατρικές εταιρίες επίσης εγκατεστημένες στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά εξαιρείται από το καθεστώς αυτό η μητρική εταιρία εάν κατέχει τις ημεδαπές υποθυγατρικές της μέσω θυγατρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως και εάν, ενδεχομένως, ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί.
- 15 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων (απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 29, και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2006, σ. I-3601, σκέψη 18).

- 16 Οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως, έστω και αν, σύμφωνα με το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν εξίσου στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21 της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 33, και Lidl Belgium, προπαρατεθείσα, σκέψη 19).
- 17 Ως προς την υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να τονισθεί εξ αρχής ότι το αιτούν δικαστήριο δεν ερωτά αν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως η μη δυνατότητα της ολλανδικής θυγατρικής της Parillon να ενταχθεί στο καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης. Όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 5 και 24 των προτάσεών της, η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ερωτά αν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, υπό την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης, το γεγονός ότι μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος δεν μπορεί να τύχει του ευεργετήματος της φορολογικής ενσωμάτωσης για τον όμιλο που σχηματίζει με τις υποθυγατρικές της, που έχουν την έδρα τους στο ίδιο κράτος μέλος, όταν η ενδιάμεση θυγατρική, επειδή είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στο πρώτο κράτος μέλος.
- 18 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης ελαφρύνει τη φορολογία της μητρικής εταιρίας επιτρέποντάς της να συμψηφίσει τα κέρδη και τις ζημίες όλων των εταιριών του ομίλου που είναι φορολογικά ολοκληρωμένος. Το καθεστώς αυτό συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα, καθόσον, ιδίως, ο επιτρεπόμενος συμψηφισμός καθιστά δυνατό για τον όμιλο να συνυπολογίσει άμεσα τις ζημίες ορισμένων εταιριών που είναι μέλη του.
- 19 Ωστόσο, κατ' εφαρμογήν των άρθρων 223 Α επ. του ΓΚΦ, το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα δεν παρέχεται όταν η μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη στη Γαλλία κατέχει υποθυγατρική, η οποία έχει επίσης την έδρα της στη Γαλλία, μέσω θυγατρικής που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και δεν δραστηριοποιείται στη Γαλλία.

- 20 Συγκεκριμένα, όπως υπενθυμίστηκε με τις σκέψεις 3 και 4 της παρούσας αποφάσεως, η μητρική εταιρία του ομίλου μπορεί, προκειμένου να τύχει του ευεργετήματος του καθεστώτος της φορολογικής ενσωμάτωσης, να κατέχει έμμεσα άλλη εταιρία μέλος του ομίλου μόνο μέσω ενδιάμεσης εταιρίας που είναι και αυτή μέλος του ολοκληρωμένου ομίλου και υπόκειται επομένως σε φόρο εταιριών στη Γαλλία.
- 21 Έτσι, μητρική εταιρία εδρεύουσα στη Γαλλία, που κατέχει τις γαλλικές υποθυγατρικές της μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, δεν μπορεί να τύχει του ευεργετήματος της φορολογικής ολοκλήρωσης. Αντιθέτως, γαλλική μητρική εταιρία έχει τη δυνατότητα να ενσωματώσει φορολογικά τις γαλλικές υποθυγατρικές της όταν η ενδιάμεση θυγατρική είναι εγκατεστημένη στη Γαλλία.
- 22 Όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 30 των προτάσεών της, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις του ΓΚΦ δημιουργούν μία διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με τη δυνατότητα επιλογής του καθεστώτος φορολογικής ενσωμάτωσης αναλόγως του αν η μητρική εταιρία συμμετέχει έμμεσα μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης στη Γαλλία ή σε άλλο κράτος μέλος.
- 23 Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ωστόσο ότι η διαφορετική μεταχείριση εξηγείται από το γεγονός ότι οι δύο αυτές καταστάσεις δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες.
- 24 Σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, η θυγατρική που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος πλην της Γαλλικής Δημοκρατίας δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στη Γαλλία, αντίθετα προς την περίπτωση θυγατρικής που έχει την έδρα της σε αυτό το κράτος μέλος.

- 25 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.
- 26 Συγκεκριμένα, αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση για τον λόγο και μόνον ότι η έδρα εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, οι σχετικοί με την ελευθερία εγκαταστάσεως κανόνες θα καθίσταντο κενοί περιεχομένου (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 42).
- 27 Για να αποδειχθεί η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως, η δυνατότητα συγκρίσεως μεταξύ καταστάσεως κοινοτικού χαρακτήρα και καταστάσεως αμιγώς εσωτερικής πρέπει να εξεταστεί λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις σκοπό (βλ., συναφώς, αποφάσεις Metallgesellschaft κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 60, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Ογ ΑΑ, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 38).
- 28 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι επίμαχες διατάξεις του ΓΚΦ αποσκοπούν στο να εξομοιώσουν 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 των εταιριών.
- 29 Πάντως, ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί τόσο στην περίπτωση της ημεδαπής μητρικής εταιρίας που κατέχει ημεδαπές υποθυγατρικές εταιρίες μέσω επίσης ημεδαπής θυγατρικής όσο και στην περίπτωση μητρικής εταιρίας που κατέχει επίσης ημεδαπές υποθυγατρικές μέσω όμως θυγατρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος.

- 30 Σε σχέση με τον σκοπό των επίμαχων στην κύρια δίκη διατάξεων του ΓΚΦ, οι δύο αυτές περιπτώσεις είναι επομένως αντικειμενικά συγκρίσιμες.
- 31 Κατά συνέπεια, το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς δημιουργεί άνιση μεταχείριση ανάλογα με τον τόπο στον οποίο έχει την έδρα της η θυγατρική εταιρία μέσω της οποίας κατέχει τις ημεδαπές υποθυγατρικές εταιρίες η ημεδαπή μητρική εταιρία.
- 32 Στον βαθμό που θέτουν σε μειονεκτική θέση, από φορολογική άποψη, τις περιπτώσεις κοινοτικού χαρακτήρα σε σχέση με τις αμιγώς εσωτερικές περιπτώσεις, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις του ΓΚΦ συνιστούν επομένως περιορισμό που απαγορεύεται κατ' αρχήν από τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης.
- 33 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένας τέτοιος περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, θα πρέπει, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επίτευξης του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (προπαρατεθείσα απόφαση Lidl Belgium, σκέψη 27 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 34 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί, πρώτον, ότι οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και της Ολλανδίας προβάλλουν, με τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, ότι ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως που απορρέει από την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη τηρήσεως της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών.

- 35 Επ' αυτού, οι εν λόγω κυβερνήσεις αναφέρονται στην απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837) και στην προπαρατεθείσα απόφαση Ου ΑΑ και ισχυρίζονται ότι ο περιορισμός που θέτουν οι διατάξεις του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης ΓΚΦ είναι αναγκαίος για να εμποδίσει τον διπλό συνυπολογισμό των ζημιών και για την καταπολέμηση του κινδύνου φοροαποφυγής.
- 36 Τα δικαιολογητικά αυτά στοιχεία δεν ευσταθούν.
- 37 Συγκεκριμένα, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Marks & Spencer και Ου ΑΑ, τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούσαν, αντίστοιχα, τον συνυπολογισμό ζημιών που σημειώθηκαν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος εγκατάστασης του φορολογούμενου και τον κίνδυνο φοροαποφυγής.
- 38 Πάντως, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, τέτοια ερωτήματα δεν τίθενται, εφόσον αντικείμενο της αίτησης εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι το αν συνιστά περιορισμό το γεγονός ότι ημεδαπή εταιρία δεν μπορεί να τύχει του ευεργετήματος της φορολογικής ολοκλήρωσης με τις επίσης ημεδαπές υποθυγατρικές της εταιρίες όταν η ενδιάμεση θυγατρική εταιρία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, και όχι το αν μπορεί να υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς η αλλοδαπή θυγατρική εταιρία.
- 39 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το θέμα του συνυπολογισμού των κερδών και ζημιών των εταιριών που ανήκουν στον εν λόγω όμιλο τίθεται μόνο για τις εταιρίες που εδρεύουν σε ένα μόνον κράτος μέλος. Επομένως, το υποβληθέν ερώτημα έχει σχέση με τον συνυπολογισμό των ζημιών που σημειώθηκαν σε ένα μόνον κράτος μέλος, γεγονός που αποκλείει, a priori, τον κίνδυνο φοροαποφυγής.

- 40 Επομένως, ο περιορισμός που αποδείχθηκε με τις σκέψεις 22 έως 32 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την κατανομή των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών.
- 41 Πρέπει να αναφερθεί, δεύτερον, ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο εν λόγω περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος, δεδομένου ότι η Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί, με τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο, ότι τέτοια περίπτωση συντρέχει στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 42 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, όταν η αλλοδαπή θυγατρική εταιρία αποκλείεται αναγκαστικά από την εφαρμογή του καθεστώτος της φορολογικής ενσωμάτωσης, εφόσον δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στη Γαλλία, επηρεάζεται η συνοχή του συστήματος ουδετερότητας των εσωτερικών πράξεων του ομίλου, δεδομένου ότι η μεταχείριση των πράξεων στις οποίες μετέχει η θυγατρική αυτή εταιρία διαφέρει από τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στις πράξεις στις οποίες μετέχει μία ημεδαπή θυγατρική εταιρία και μπορεί να οδηγήσει σε διπλές εκπτώσεις σε σχέση με ένα σύστημα στο οποίο μετέχουν μόνον εταιρίες που φορολογούνται στη Γαλλία.
- 43 Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28 της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 42, και Keller Holding, προπαρατεθείσα, σκέψη 40).
- 44 Ωστόσο, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολογία αυτή, το Δικαστήριο απαιτεί να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18 προπαρατεθείσες αποφάσεις ICI, σκέψη 29, Manninen, σκέψη 42, και Keller Holding, σκέψη 40), η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να αποδεικνύεται σε σχέση με τον σκοπό της εν λόγω

φορολογικής ρύθμισης (αποφάσεις Manninen, προπαρατεθείσα, σκέψη 43, και της 28ης Φεβρουαρίου 2008, C-293/06, Deutsche Shell, που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 39).

- 45 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Γαλλική Κυβέρνηση εκθέτει ότι το καθεστώς φορολογικής ενσωματώσεως προβλέπει τη φορολογική ένωση των εταιριών και, σε αντιστάθμισμα, την ουδετερότητα ορισμένων πράξεων μεταξύ των εταιριών του ομίλου σύμφωνα με τα άρθρα 223 B, 223 D και 223 F του ΓΚΦ.
- 46 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η ουδετερότητα των διαφόρων εσωτερικών πράξεων του ομίλου επιτρέπει, ιδίως, την αποφυγή διπλής εκπτώσεως των ζημιών από τις ημεδαπές εταιρίες που υπάγονται στο καθεστώς της φορολογικής ενσωματώσεως.
- 47 Συγκεκριμένα, σε περίπτωση ζημιών της υποθυγατρικής εταιρίας, η θυγατρική εταιρία θα προβεί κατά κανόνα σε πρόβλεψη υποτίμησης της συμμετοχής της στην υποθυγατρική αυτή, οπότε η μητρική εταιρία θα προβεί σε πρόβλεψη υποτίμησης της συμμετοχής της στη θυγατρική εταιρία. Όσον αφορά μία και μοναδική ζημία που προέρχεται από την υποθυγατρική εταιρία, αν όλες οι εταιρίες υπάγονται στο καθεστώς της φορολογικής ενσωματώσεως, αφαιρούνται, με τον μηχανισμό ουδετερότητας, οι προβλέψεις υποτίμησης σε επίπεδο θυγατρικής και μητρικής εταιρίας.
- 48 Ωστόσο, στην περίπτωση που η θυγατρική εταιρία δεν είναι ημεδαπή, οι ζημίες της υποθυγατρικής εταιρίας θα ληφθούν υπόψη δύο φορές, πρώτον ως άμεσες δικές της ζημίες και δεύτερον ως πρόβλεψη της μητρικής εταιρίας για υποτίμηση της συμμετοχής της στην εν λόγω θυγατρική εταιρία, διότι οι εσωτερικές πράξεις δεν συμψηφίζονται, δεδομένου ότι η αλλοδαπή θυγατρική εταιρία δεν υπάγεται στο καθεστώς της φορολογικής ενσωματώσεως.

- 49 Στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι ημεδαπές εταιρίες απολαμβάνουν τα πλεονεκτήματα του καθεστώτος φορολογικής ενσωματώσεως, όσον αφορά την ενοποίηση των αποτελεσμάτων και τον άμεσο συμψηφισμό των ζημιών όλων των εταιριών που υπάγονται στο καθεστώς αυτό, χωρίς να μπορούν οι ζημιές της υποθυγατρικής εταιρίας και οι προβλέψεις της μητρικής εταιρίας να αποτελέσουν αντικείμενο συμψηφισμού.
- 50 Επομένως, ο άμεσος σύνδεσμος που υφίσταται, με το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας, μεταξύ των φορολογικών πλεονεκτημάτων και της ουδετερότητας των εντός του ομίλου εσωτερικών πράξεων εκμηδενίζεται, γεγονός που επηρεάζει τη συνοχή του εν λόγω καθεστώτος.
- 51 Επομένως, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις του ΓΚΦ, μη αναγνωρίζοντας το πλεονέκτημα του καθεστώτος φορολογικής ενσωματώσεως σε ημεδαπή μητρική εταιρία που θέλει να περιλάβει στο καθεστώς αυτό ημεδαπές υποθυγατρικές εταιρίες τις οποίες κατέχει μέσω αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας, εξασφαλίζουν τη συνοχή του εν λόγω καθεστώτος.
- 52 Η εθνική αυτή νομοθεσία πρέπει ακόμη να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο, δηλαδή να μην υπάρχει η δυνατότητα επίτευξης του ίδιου σκοπού με μέτρα λιγότερο περιοριστικά της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
- 53 Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση προβάλλει ότι οι εν λόγω διατάξεις του ΓΚΦ είναι απαραίτητες λόγω της δυσκολίας των γαλλικών φορολογικών αρχών να εξακριβώσουν την ύπαρξη κινδύνου διπλής εκπτώσεως των ζημιών όταν μία αλλοδαπή εταιρία παρεμβάλλεται μεταξύ της μητρικής εταιρίας και των υποθυγατρικών της. Το ύψος της πρόβλεψης δεν αντιστοιχεί γενικώς στη σημασία της ζημίας της θυγατρικής και η ταυτοποίηση της ακριβούς προέλευσης της πρόβλεψης θα ήταν απλώς αδύνατη.

- 54 Πρέπει να τονιστεί επ' αυτού, πρώτον, ότι δυσχέρειες πρακτικής φύσεως δεν επαρκούν από μόνες τους για να δικαιολογήσουν την προσβολή μιας ελευθερίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη (αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 29 της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 48, και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 70).
- 55 Πρέπει, στη συνέχεια, να υπενθυμιστεί ότι η κοινοτική ρύθμιση, δηλαδή η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ L 336, σ. 15), επιτρέπει στα κράτη μέλη να ζητήσουν από τις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών όλες τις πληροφορίες που ενδέχεται να αφορούν τον ακριβή υπολογισμό ιδίως του φόρου εταιριών.
- 56 Τέλος, πρέπει να προστεθεί ότι, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 66 των προτάσεών της, οι οικείες φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν από τη μητρική εταιρία τα έγγραφα που τους είναι απαραίτητα για να εξεταστεί αν οι εγγραφείσες στον ισολογισμό από την εταιρία αυτή προβλέψεις υποτίμησης των συμμετοχών της στο κεφάλαιο της θυγατρικής πρέπει να εξηγηθούν εμμέσως ως ζημία της υποθυγατρικής που μετακυλιέται στις εγγραφείσες στον ισολογισμό προβλέψεις της εν λόγω θυγατρικής (βλ., συναφώς, αποφάσεις Centro di Musicologia Walter Stauffer, προπαρατεθείσα, σκέψη 49 της 30ής Ιανουαρίου 2007, C-150/04, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 2007, σ. I-1163, σκέψη 54 της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 57, και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 95).
- 57 Στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών, οι ζητηθείσες ή παρασχεθείσες από τις οικείες φορολογικές αρχές πληροφορίες είναι πολύ πιθανό να καθιστούν δυνατό τον έλεγχο για το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της εθνικής νομοθεσίας αν ισχύουν κοινοτικά μέτρα εναρμόνισης στον τομέα της λογιστικής των εταιριών, οπότε υπάρχει δυνατότητα προσκομίσεως αξιόπιστων και ελέγξιμων στοιχείων σχετικά με εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία (βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 62).

- 58 Έτσι, όταν ημεδαπές μητρικές εταιρίες ενός κράτους μέλους ζητούν το ευεργέτημα του καθεστώτος φορολογικής ολοκληρώσεως με ημεδαπές υποθυγατρικές εταιρίες που κατέχονται μέσω θυγατρικών εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μπορούν να ζητήσουν από αυτές τις θυγατρικές εταιρίες να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά έγγραφα που θεωρούν αναγκαία για να εξασφαλισθεί πλήρως η διαφάνεια των προβλέψεων των θυγατρικών αυτών εταιριών.
- 59 Πάντως, οι εγκατεστημένες στη Γαλλία εταιρίες που κατέχουν ημεδαπές υποθυγατρικές εταιρίες μέσω θυγατρικών εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος και οι οποίες, ως εκ τούτου, στερούνται το ευεργέτημα του καθεστώτος φορολογικής ενσωματώσεως δεν επιτρέπεται, βάσει των επίμαχων στην κύρια δίκη διατάξεων του ΓΚΦ, να παρέχουν δικαιολογητικά έγγραφα που καθιστούν δυνατό να αποδειχθεί ότι δεν υπάρχει κανένας κίνδυνος διπλής εκπτώσεως των ζημιών.
- 60 Συνεπώς, η νομοθεσία αυτή εμποδίζει, σε κάθε περίπτωση, τις ημεδαπές αυτές εταιρίες να αποδείξουν ότι δεν υφίσταται διπλή έκπτωση των ζημιών στο πλαίσιο του καθεστώτος φορολογικής ενσωματώσεως.
- 61 Εξ αυτού έπεται ότι υφίστανται μέτρα για την επίτευξη του σκοπού της εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος τα οποία είναι λιγότερο περιοριστικά της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
- 62 Επομένως, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις του ΓΚΦ υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού και δεν μπορούν, συνεπώς, να δικαιολογηθούν από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.
- 63 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας παρέχεται καθεστώς φορολογίας ομίλου σε εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό μητρική εταιρία που κατέχει θυγατρικές και υποθυγατρικές εταιρίες επίσης εγκατεστημένες στο εν λόγω

κράτος μέλος, αλλά εξαιρεί από το καθεστώς αυτό τη μητρική εταιρία εάν κατέχει τις ημεδαπές υποθυγατρικές της εταιρίες μέσω θυγατρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

⁶⁴ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 43 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας παρέχεται καθεστώς φορολογίας ομίλου σε εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό μητρική εταιρία που κατέχει θυγατρικές και υποθυγατρικές εταιρίες επίσης εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, αλλά εξαιρεί από το καθεστώς αυτό τη μητρική εταιρία εάν κατέχει τις ημεδαπές υποθυγατρικές της εταιρίες μέσω θυγατρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος.

(υπογραφές)

ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ
ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΘΗΚΑΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΟ 2008

Μέρος I — Νομολογία του Δικαστηρίου

Τεύχος 1

Υπόθεση C-70/06: Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Πορτογαλικής Δημοκρατίας («Παράβαση κράτους μέλους — Απόφαση του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται η παράβαση — Μη εκτέλεση — Χρηματική ποινή»)	I - 1
Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák της 9ης Οκτωβρίου 2007	I - 3
Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 10ης Ιανουαρίου 2008	I - 20
Υπόθεση C-152/05: Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας («Παράβαση κράτους μέλους — Άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ — Εθνική νομοθεσία — Προϋποθέσεις χορηγήσεως επιδοτήσεως για την ανέγερση ή την αγορά κατοικίας προς ιδιόχρηση — Κατοικία που πρέπει να βρίσκεται στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους»)	I - 39
Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Y. Bot της 28ης Ιουνίου 2007	I - 41
Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 17ης Ιανουαρίου 2008	I - 57
Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-37/06 και C-58/06: Viamex Agrar Handels GmbH και Zuchtvieh-Kontor GmbH (ZVK) κατά Hauptzollamt Hamburg-Jonas [«Κανονισμός (ΕΚ) 615/98 — Οδηγία 91/628/ΕΟΚ — Επιστροφές κατά την εξαγωγή — Προστασία των βοοειδών κατά τη μεταφορά — Εξάρτηση της καταβολής των επιστροφών κατά την εξαγωγή των βοοειδών από την τήρηση των διατάξεων της οδηγίας 91/628/ΕΟΚ — Αρχή της αναλογικότητας — Απώλεια του δικαιώματος επί επιστροφής»] (αιτήσεις του Finanzgericht Hamburg για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)	I - 69
Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi της 13ης Σεπτεμβρίου 2007	I - 72
Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 17ης Ιανουαρίου 2008	I - 88
	I - I

Υπόθεση C-246/06: Josefa Velasco Navarro κατά Fondo de Garantía Salarial (Fogasa) («Κοινωνική πολιτική — Προστασία των εργαζομένων σε περίπτωση αφερεγγυότητας του εργοδότη — Οδηγία 80/987/ΕΟΚ τροποποιηθείσα με την οδηγία 2002/74/ΕΚ — Άμεσο αποτέλεσμα — Αποζημίωση λόγω παράνομης απολύσεως, συμφωνηθείσα στο πλαίσιο δικαστικού συμβιβασμού — Καταβολή από τον οργανισμό εγγυήσεως — Καταβολή εξαρτώμενη από την έκδοση δικαστικής αποφάσεως») (αίτηση του Juzgado de lo Social Único de Algeciras για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)	I - 105
Απόφαση του Δικαστηρίου (τέταρτο τμήμα) της 17ης Ιανουαρίου 2008	I - 107
Υπόθεση C-256/06: Theodor Jäger κατά Finanzamt Kusel-Landstuhl [«Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Άρθρα 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ) — Φόροι κληρονομίας — Απολογισμός της αξίας των συστατικών στοιχείων της κληρονομίας — Γεωργική και δασική περιουσία που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος — Λιγότερο ευνοϊκή μέθοδος υπολογισμού της αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων και του ύψους του οφειλόμενου φόρου»] (αίτηση του Bundesfinanzhof για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)	I - 123
Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák της 11ης Σεπτεμβρίου 2007	I - 126
Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 17ης Ιανουαρίου 2008	I - 140
Υπόθεση C-19/07: Κληρονόμοι Paul Chevassus-Marche κατά Groupe Danone κ.λπ. [«Προσέγγιση των νομοθεσιών — Οδηγία 86/653/ΕΟΚ — Εμπορικοί αντιπρόσωποι (ανεξάρτητοι επαγγελματίες) — Δικαίωμα εμπορικού αντιπροσώπου, στον οποίο έχει ανατεθεί κάποιος γεωγραφικός τομέας, να λάβει προμήθεια — Δικαιοπραξίες συναπτόμενες χωρίς παρέμβαση του αντιπροσωπευομένου»] [αίτηση του Cour de cassation (Γαλλία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]	I - 159
Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 17ης Ιανουαρίου 2008 . . .	I - 161
Υπόθεση C-105/07: Lammers & Van Cleeff NV κατά Belgische Staat («Ελευθερία εγκαταστάσεως — Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εταιριών — Τόκοι καταβαλλόμενοι από θυγατρική επί δανείων που της χορήγησε η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική — Αναχαρακτηρισμός των τόκων ως υποκείμενα στον φόρο μερίσματα — Μη αναχαρακτηρισμός των τόκων που καταβάλλονται σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία») (αίτηση του rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)	I - 173
Απόφαση του Δικαστηρίου (τέταρτο τμήμα) της 17ης Ιανουαρίου 2008	I - 176