

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 25ης Φεβρουαρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-337/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 11ης Ιουλίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιουλίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

X Holding BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο του τέταρτου τμήματος και προεδρεύοντα του δεύτερου, C. W. A. Timmermans, K. Schieman, P. Küris και L. Bay Larsen, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Ιουνίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η X Holding BV, εκπροσωπούμενη από τους F. A. Engelen και S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. M. Wissels, M. Noort και D. J. M. de Grave,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma, C. Blaschke και B. Klein,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Muñoz Pérez και B. Plaza Cruz,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και J.-Ch. Gracia,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και J. Menezes Leitão,

- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, S. Johannesson και K. Petkovska,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την H. Walker, επικουρούμενη από τον M. Gray, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Roels,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 19ης Νοεμβρίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.
- ² Η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας X Holding BV (στο εξής: X Holding), κεφαλαιουχικής εταιρίας εγκατεστημένης στις Κάτω Χώρες, και των ολλανδικών φορολογικών αρχών, κατόπιν της απόφασης των αρχών αυτών να μην επιτρέψουν στην εν λόγω εταιρία να δημιουργήσει ενιαία φορολογική μονάδα με μια αλλοδαπή θυγατρική της.

Το νομικό πλαίσιο

Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών

- ³ Η σύμβαση της 5ης Ιουνίου 2001 που έχουν συνάψει το Βασίλειο του Βελγίου και το Βασίλειο των Κάτω Χωρών με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής στο πεδίο των φόρων εισοδήματος και των φόρων περιουσίας (στο εξής: σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας) ορίζει στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σύμφωνα με την πρότυπη σύμβαση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), τα εξής:

«Τα κέρδη επιχειρήσεως συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως που βρίσκεται εκεί. Εάν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχειρήσεως φορολογούνται στο άλλο κράτος, αλλά μόνο εφόσον μπορούν να καταλογιστούν στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.»

- ⁴ Εφόσον ο φορολογούμενος που είναι εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες πραγματοποιεί εισοδήματα που υπόκεινται, κατά το άρθρο 7 της σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε φόρο στο Βέλγιο, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επιτρέπει για τα εισοδήματα αυτά, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 2, της εν λόγω σύμβασης, έκπτωση από τον αναλογούντα φόρο σύμφωνα με τις ολλανδικές διατάξεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Η ολλανδική νομοθεσία

- 5 Το άρθρο 15 του Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (του ολλανδικού νόμου για τον φόρο νομικών προσώπων) ορίζει τα εξής:

«1. Στην περίπτωση που ένας υπόχρεος προς καταβολή φόρου (η μητρική εταιρία) έχει τη νομική και οικονομική κυριότητα τουλάχιστον του 95 % του καταβεβλημένου ονομαστικού κεφαλαίου ενός άλλου υποχρέου (της θυγατρικής εταιρίας), η εφορία, κατόπιν αιτήσεως αμφοτέρων των φορολογουμένων, επιβάλλει τον φόρο σαν να επρόκειτο για έναν μόνον υπόχρεο, οπότε οι δραστηριότητες και η περιουσία της θυγατρικής εταιρίας θεωρούνται ως μέρος των δραστηριοτήτων και της περιουσίας της μητρικής εταιρίας. Ο φόρος καταβάλλεται από τη μητρική εταιρία. Οι υπόχρεοι θεωρούνται, στην περίπτωση αυτή, ως ενιαία φορολογική μονάδα. Η ενιαία φορολογική μονάδα μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερες από μία θυγατρικές εταιρίες.

[...]

3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται μόνο αν:

[...]

- b) ο υπολογισμός των κερδών αμφοτέρων των υποχρέων διέπεται από τις ίδιες διατάξεις,

- c) αμφότεροι οι υπόχρεοι είναι εγκατεστημένοι στις Κάτω Χώρες και, εφόσον σε έναν από τους υποχρέους εφαρμόζεται ο νόμος που θεσπίζει το φορολογικό καθεστώς του Βασιλείου [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] ή κάποια σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο υπόχρεος αυτός θεωρείται επίσης, κατά το εν λόγω καθεστώς ή την εν λόγω σύμβαση, ως εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες,

[...]

4. Με κανονιστική απόφαση ενδέχεται να θεσπιστούν διατάξεις με τις οποίες να επιτρέπεται εντούτοις στους υποχρέους, των οποίων ο υπολογισμός των κερδών δεν διέπεται από τις ίδιες διατάξεις, να δημιουργούν ενιαία φορολογική μονάδα κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 3, στοιχείο b. Επιπλέον, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 3, στοιχείο c, ο υπόχρεος ο οποίος, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας του ή βάσει του νόμου που θεσπίζει το φορολογικό καθεστώς του Βασιλείου ή σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δεν είναι εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες, αλλά εκμεταλλεύεται επιχείρηση μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης στις Κάτω Χώρες, μπορεί, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζει η κανονιστική απόφαση, να εντάσσεται σε ενιαία φορολογική μονάδα, εφόσον η εξουσία επιβολής φόρου επί των κερδών της επιχείρησης αυτής έχει παραχωρηθεί στις Κάτω Χώρες δυνάμει του νόμου που θεσπίζει το φορολογικό καθεστώς του Βασιλείου ή σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και εφόσον:

- a) ο εν λόγω υπόχρεος έχει εγκαταστήσει το πραγματικό διευθυντικό κέντρο του στις Ολλανδικές Αντίλλες, στην Aruba, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος με το οποίο οι Κάτω Χώρες έχουν συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που προβλέπει την απαγόρευση των διακρίσεων των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων,
- b) ο αναφερόμενος στο στοιχείο a υπόχρεος είναι ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή παρόμοιου είδους και παρόμοιας μορφής νομικό πρόσωπο και,

- c) στην περίπτωση που ο αναφερόμενος στο στοιχείο α υπόχρεος ανήκει στην ενιαία φορολογική μονάδα ως μητρική εταιρία, η συμμετοχή του στην αναφερόμενη στην παράγραφο 1 θυγατρική ανήκει στην περιουσία της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης στις Κάτω Χώρες της μητρικής αυτής εταιρίας.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 6 Η X Holding, η οποία είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, είναι ο μόνος μέτοχος της εταιρίας F, η οποία έχει συσταθεί κατά το βελγικό δίκαιο, είναι εγκατεστημένη στο Βέλγιο και δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στις Κάτω Χώρες.
- 7 Οι δύο αυτές εταιρίες ζήτησαν να θεωρηθούν ως ενιαία φορολογική μονάδα, κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, του ολλανδικού νόμου του 1969 για τον φόρο νομικών προσώπων. Η αίτησή τους απορρίφθηκε από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές, με το αιτιολογικό ότι η εταιρία F δεν είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, όπως θα απαιτούνταν κατά το άρθρο 15, παράγραφος 3, στοιχείο c, του εν λόγω νόμου.
- 8 Το Rechtbank te Arnhem, ενώπιον του οποίου προσβλήθηκε η απορριπτική αυτή απόφαση, επιβεβαίωσε τη νομιμότητά της, αναφερόμενο κυρίως στην απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837).

- 9 Η X Holding άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή της εθνικής ρύθμισης κράτους μέλους [...] η οποία προβλέπει αφενός ότι η μητρική εταιρία και η θυγατρική της μπορούν να αποφασίσουν να καταβάλλεται ο οφειλόμενος από τις εταιρίες αυτές φόρος από την εδρεύουσα σε αυτό το κράτος μέλος μητρική εταιρία σαν να επρόκειτο για έναν μόνον υπόχρεο προς καταβολή φόρου και αφετέρου ότι αυτή τη δυνατότητα επιλογής έχουν μόνο οι εταιρίες που υπόκεινται στη φορολογική δικαιοδοσία του σχετικού κράτους μέλους όσον αφορά τη φορολόγηση των κερδών τους;»

Επί της αιτήσεως επανάληψης της προφορικής διαδικασίας

- 10 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 2 Δεκεμβρίου 2009, η X Holding υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση επανάληψης της προφορικής διαδικασίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 61 του Κανονισμού Διαδικασίας. Η εταιρία αυτή ισχυρίζεται ότι οι προτάσεις της γενικής εισαγγελέα στηρίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία του εθνικού φορολογικού δικαίου και των διεθνών συμβάσεων που έχουν υπογράψει οι Κάτω Χώρες στον φορολογικό τομέα.
- 11 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το Δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν πρότασης του γενικού εισαγγελέα ή ακόμη και αίτησης των διαδίκων να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κανονισμού Διαδικασίας του, εφόσον κρίνει ότι δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία ή ότι η υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν έχει διεξαχθεί συζήτηση μεταξύ των διαδίκων (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, C-210/06, Cartesio, Συλλογή 2008, σ. I-9641, σκέψη 46).

- 12 Η εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης ολλανδική νομοθεσία έχει παρατεθεί και σχολιαστεί στις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις που έχουν υποβληθεί στο Δικαστήριο. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο θεωρεί ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να απαντήσει στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου.
- 13 Εξάλλου, δεν υποστηρίζεται ότι η υπό κρίση υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν έχει διεξαχθεί συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου.
- 14 Κατά συνέπεια, πρέπει, αφού η γενική εισαγγελέας διατύπωσε την άποψή της, να απορριφθεί η αίτηση επανάληψης της προφορικής διαδικασίας.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 15 Το αιτούν δικαστήριο, με το ερώτημά του, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ η νομοθεσία κράτους μέλους που παρέχει στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να δημιουργεί, μαζί με την εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική της, ενιαία φορολογική μονάδα, αλλά απαγορεύει τη δημιουργία τέτοιας ενιαίας φορολογικής μονάδας με εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές, εφόσον τα κέρδη των εταιριών αυτών δεν εμπίπτουν στη φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους.
- 16 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, μολοντί η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρα-

τεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 29, και τις αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 36, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Συλλογή 2009, σ. I-8591, σκέψη 34).

- 17 Η ελευθερία εγκατάστασης, την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς το δικαίωμα ανάληψης και άσκησης μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και το δικαίωμα σύστασης και διαχείρισης επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκατάστασης για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά 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 τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, και την προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 30).
- 18 Η δυνατότητα που παρέχει η ολλανδική νομοθεσία στις ολλανδικές μητρικές εταιρίες και στις ημεδαπές θυγατρικές τους να φορολογούνται σαν να συναποτελούσαν ενιαία φορολογική μονάδα, δηλαδή να θεωρείται η μητρική εταιρία ως ο μόνος υπόχρεος προς καταβολή του φόρου για όλες τις εταιρίες της εν λόγω μονάδας, συνιστά πλεονέκτημα για τις εν λόγω εταιρίες. Το σύστημα αυτό 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.
- 19 Η μη παροχή του πλεονεκτήματος αυτού στις μητρικές εταιρίες που έχουν θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη μπορεί να καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης από τη μητρική εταιρία, καθόσον αποτελεί αντικίνητρο για την ίδρυση θυγατρικών εταιριών σε άλλα κράτη μέλη.

- 20 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση, για να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης, πρέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 167).
- 21 Η Ολλανδική, η Γερμανική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι οι δύο αυτές καταστάσεις δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες, διότι οι ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες δεν βρίσκονται, από την άποψη ενός φορολογικού συστήματος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, σε συγκρίσιμη φορολογική θέση με τις αλλοδαπές θυγατρικές. Οι εν λόγω κυβερνήσεις υποστηρίζουν, μεταξύ άλλων, ότι η θυγατρική εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος δεν εμπίπτει στη φορολογική δικαιοδοσία του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας, οπότε δεν μπορεί να ενταχθεί σε ενιαία φορολογική μονάδα που φορολογείται στο τελευταίο αυτό κράτος.
- 22 Σχετικά με το ζήτημα αυτό, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι για τη δυνατότητα σύγκρισης μιας κοινοτικής κατάστασης με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός που επιδιώκεται με τις επίμαχες εθνικές διατάξεις (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, *Oy AA*, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 38).
- 23 Διαπιστώνεται ότι, μολοντί στο φορολογικό δίκαιο η κατοικία των φορολογουμένων συνιστά παράγοντα ικανό να δικαιολογήσει εθνικούς κανόνες συνεπαγόμενους τη διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής αφενός και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής αφετέρου, αυτό δεν ισχύει πάντοτε. Συγκεκριμένα, το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί να εφαρμόζει σε όλες τις περιπτώσεις διαφορετική μεταχείριση απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα καθιστούσε το άρθρο 43 ΕΚ κενό περιεχομένου (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18, και την προπαρατεθείσα απόφαση *Marks & Spencer*, σκέψη 37).

- 24 Η περίπτωση όμως της ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να δημιουργήσει ενιαία φορολογική μονάδα με ημεδαπή θυγατρική της είναι συγκρίσιμη αντικειμενικά, από την άποψη του σκοπού ενός φορολογικού καθεστώτος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, με την περίπτωση της ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να δημιουργήσει ενιαία φορολογική μονάδα με αλλοδαπή θυγατρική της, καθόσον η μητρική εταιρία επιδιώκει σε αμφότερες τις περιπτώσεις να επωφεληθεί από τα πλεονεκτήματα που προσφέρει το εν λόγω καθεστώς, το οποίο 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.
- 25 Πρέπει να εξεταστεί αν η διαφορετική μεταχείριση στην υπόθεση της κύριας δίκης δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.
- 26 Η διαφορετική μεταχείριση, για να δικαιολογείται από τέτοιους λόγους, πρέπει να είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επίτευξης του σκοπού του οποίου γίνεται επίκληση και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26, και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 49, καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 35).
- 27 Οι κυβερνήσεις που διατύπωσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου υποστηρίζουν ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται, μεταξύ άλλων, από την επιδίωξη διαφύλαξης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών.
- 28 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ενδέχεται να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων εντός ενός από τα κράτη αυτά εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα

κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 45, και απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 31).

²⁹ Συγκεκριμένα, αν παρεχόταν στις εταιρίες η δυνατότητα να επιλέγουν αν ο συνυπολογισμός των ζημιών τους θα γίνει εντός του κράτους μέλους της εγκατάστασής τους ή εντός άλλου κράτους μέλους, θα ετίθετο σε σοβαρό κίνδυνο η ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους μέλους και θα μειωνόταν εντός του δεύτερου, ανάλογα με το ύψος των μεταφερόμενων ζημιών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 46, Oy AA, σκέψη 55, και Lidl Belgium, σκέψη 32).

³⁰ Το ίδιο ισχύει και για το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικό καθεστώς, κατά το οποίο η μητρική εταιρία καταβάλλει τον φόρο για τα ενοποιημένα κέρδη όλων των εταιριών της ενιαίας φορολογικής μονάδας.

³¹ Δεδομένου ότι η μητρική εταιρία είναι ελεύθερη να αποφασίζει κάθε χρόνο αν θα σχηματίσει ενιαία φορολογική μονάδα με τη θυγατρική της ή αν θα προχωρήσει στη λύση της, η δυνατότητα ένταξης μιας αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας στην ενιαία φορολογική μονάδα θα σήμαινε ότι η μητρική εταιρία θα ήταν ελεύθερη να επιλέγει το φορολογικό καθεστώς που θα εφαρμοζόταν στις ζημίες της θυγατρικής αυτής και τον τρόπο συνυπολογισμού των ζημιών αυτών.

³² Αφού το εύρος της ενιαίας φορολογικής μονάδας μπορεί επομένως να μεταβάλλεται, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα ένταξης στη μονάδα αυτή των αλλοδαπών θυγατρικών, η συνέπεια θα ήταν να δίδεται στη μητρική εταιρία η δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο θα εκπίπτει τις ζημίες των αλλοδαπών θυγατρικών της (βλ. επ' αυτού τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Oy AA, σκέψη 56, και Lidl Belgium, σκέψη 34).

- 33 Κατά συνέπεια, η ανάγκη διαφύλαξης της κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών συνιστά πράγματι δικαιολογητικό λόγο για ένα φορολογικό καθεστώς όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 34 Αφού το καθεστώς αυτό είναι κατάλληλο για τη διασφάλιση της επίτευξης του σκοπού αυτού, πρέπει να εξεταστεί επίσης μήπως υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. επ' αυτού, μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 53).
- 35 Η X Holding και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ισχυρίζονται συναφώς ότι η δημιουργία ενιαίας φορολογικής μονάδας εντός της ημεδαπής ισοδυναμεί με φορολογική εξομίωση των ημεδαπών θυγατρικών προς μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις. Υποστηρίζουν ότι, κατ' αναλογία, οι αλλοδαπές θυγατρικές θα μπορούσαν να αντιμετωπίζονται, στο πλαίσιο μιας διασυννοριακής ενιαίας φορολογικής μονάδας, όπως και οι αλλοδαπές μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις. Οι ζημίες μιας αλλοδαπής μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης μπορούν να εκπίπτουν προσωρινά από τα κέρδη της μητρικής εταιρίας σύμφωνα με ένα μηχανισμό προσωρινής μεταφοράς των ζημιών, σε συνδυασμό με την υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη η έκπτωση αυτή κατά τις επόμενες χρήσεις. Η εφαρμογή του μηχανισμού αυτού στις αλλοδαπές θυγατρικές θα μπορούσε να αποτελεί λιγότερο επαχθές μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού από ό,τι η απαγόρευση δημιουργίας από την ημεδαπή μητρική εταιρία ενιαίας φορολογικής μονάδας με τις αλλοδαπές θυγατρικές της.
- 36 Η επιχειρηματολογία αυτή πρέπει πάντως να απορριφθεί.
- 37 Όπως τόνισε συγκεκριμένα και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 51 των προτάσεών της, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος αποφασίζει να επιτρέψει τον προσωρινό συνυπολογισμό των ζημιών μιας αλλοδαπής μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης στην κύρια έδρα της εταιρίας δεν σημαίνει ότι η δυνατότητα αυτή πρέπει να παρέχεται και για τις αλλοδαπές θυγατρικές της ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

- 38 Πράγματι, οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και οι αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες δεν τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση, όσον αφορά την κατανομή των φορολογικών εξουσιών που προκύπτει από σύμβαση όπως η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, και συγκεκριμένα από τα άρθρα της 7, παράγραφος 1, και 23, παράγραφος 2. Ενώ δηλαδή η θυγατρική εταιρία, ως αυτοτελές νομικό πρόσωπο, υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο εδρεύει, δεν ισχύει το ίδιο για τη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, καθόσον η εγκατάσταση αυτή υπόκειται καταρχήν εν μέρει στη φορολογική δικαιοδοσία του κράτους μέλους καταγωγής.
- 39 Το Δικαστήριο έχει βέβαια αποφανθεί, σε υποθέσεις που αφορούσαν άλλες περιπτώσεις, ότι η ελευθερία επιλογής που παρέχει στους επιχειρηματίες το άρθρο 43, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΕΚ ως προς τον προσδιορισμό της καταλληλότερης νομικής μορφής για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους εντός άλλου κράτους μέλους δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις που να δημιουργούν διακρίσεις (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 22, και Ου ΑΑ, σκέψη 40, και απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-253/03, CLT-UFA, Συλλογή 2006, σ. I-1831, σκέψη 14).
- 40 Το κράτος μέλος καταγωγής παραμένει πάντως ελεύθερο να καθορίζει τις προϋποθέσεις και το ύψος της φορολογίας των διαφόρων μορφών εγκατάστασης των ημεδαπών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην αλλοδαπή, υπό τον όρο ότι η μεταχείριση την οποία τους επιφυλάσσει δεν είναι δυσμενής σε σχέση με τη μεταχείριση των αντίστοιχων ημεδαπών επιχειρηματικών εγκαταστάσεων (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψεις 51 και 53). Αφού, όπως έγινε δεκτό με τη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης, οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και οι αλλοδαπές θυγατρικές δεν τελούν σε συγκρίσιμες καταστάσεις, όσον αφορά την κατανομή των φορολογικών εξουσιών, το κράτος μέλος καταγωγής δεν είναι συνεπώς υποχρεωμένο να εφαρμόζει στις αλλοδαπές θυγατρικές το ίδιο φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζει στις αλλοδαπές μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις.
- 41 Επομένως, σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στην οποία το φορολογικό πλεονέκτημα συνίσταται στη δυνατότητα των ημεδαπών μητρικών εταιριών και των ημεδαπών θυγατρικών τους να φορολογούνται σαν να αποτελούσαν ενιαία φορολογική μονάδα, οποιαδήποτε επέκταση του πλεονεκτήματος αυτού σε διασυνοριακές καταστάσεις θα είχε ως αποτέλεσμα, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 32 της παρούσας απόφασης, να παρέχει στις μητρικές εταιρίες τη δυνατότητα

ελεύθερης επιλογής του κράτους μέλους στο οποίο θα μπορούν να ζητούν τον συνυπολογισμό των ζημιών της αλλοδαπής θυγατρικής τους (βλ., κατ' αναλογία, την προπαρατεθείσα απόφαση Ου ΑΑ, σκέψη 64).

42 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα φορολογικό καθεστώς όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη τελεί σε αναλογία προς τους σκοπούς που επιδιώκει.

43 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ η νομοθεσία κράτους μέλους που παρέχει στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να δημιουργεί, μαζί με την εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική της, ενιαία φορολογική μονάδα, αλλά απαγορεύει τη δημιουργία τέτοιας ενιαίας φορολογικής μονάδας με εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές, εφόσον τα κέρδη των εταιριών αυτών δεν εμπίπτουν στη φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Δεν αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ η νομοθεσία κράτους μέλους που παρέχει στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να δημιουργεί, μαζί με την

εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική της, ενιαία φορολογική μονάδα, αλλά απαγορεύει τη δημιουργία τέτοιας ενιαίας φορολογικής μονάδας με εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές, εφόσον τα κέρδη των εταιριών αυτών δεν εμπίπτουν στη φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους.

(υπογραφές)