ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 12ης Σεπτεμβρίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Αντικείμενο της υπό κρίση αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, την οποία υπέβαλε το Korkein Hallinto-oikeus (Ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Φινλανδία), αποτελούν οι διατάξεις του Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki (νόμου περί των χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου όσον αφορά τη φορολόγηση). Κατά τις διατάξεις αυτές, χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου είναι οι μεταφορές οι οποίες πραγματοποιούνται εντός ομίλου είτε από τη μητρική προς τη θυγατρική εταιρία είτε από τη θυγατρική προς τη μητρική. Οι χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας που προβαίνει στη μεταφορά και υπολογίζονται ως φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας που είναι δικαιούχος της μεταφοράς. Ως υποκείμενες στον φόρο αναγνωρίζονται όμως μόνο χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου μεταξύ ημεδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών.

2. Η βασική ιδέα που διαπνέει τον φινλανδικό αυτόν κανόνα δικαίου είναι να εξομοιωθεί ο όμιλος που συγκροτείται από τη μητρική και τη θυγατρική εταιρία προς εταιρία με πλείονες εγκαταστάσεις. Προς τον σκοπό αυτό πρέπει μια χρηματοοικονομική μεταφορά εντός ομίλου, στην οποία προβαίνουν εταιρίες που ανήκουν στον όμιλο μεταξύ τους, να φορολογείται άπαξ μόνον, στο μέτρο που εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας που την πραγματοποιεί και συνυπολογίζεται στο φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας που τη λαμβάνει.

3. Κατά συνέπεια, η εν λόγω φορολογική μεταχείριση της χρηματοοικονομικής μεταφοράς εντός ομίλου επιτρέπει, ιδίως, να χρησιμοποιηθεί το φορολογητέο κέρδος εταιρίας του ομίλου προς κάλυψη της ζημίας άλλης εταιρίας του ομίλου και με τον τρόπο αυτό να αποτραπεί η φορολόγηση του κέρδους.

4. Επομένως, η υπό κρίση περίπτωση είναι παρεμφερής προς αυτήν που αποτέλεσε την αφετηρία της υποθέσεως Marks & Spencer [2]. Στην υπόθεση εκείνη, οι βρετανικοί κανόνες δικαίου παρείχαν τη δυνατότητα να «καταλογισθεί», εντός του ομίλου, η ζημία εταιρίας

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837).

στο κέρδος άλλης εταιρίας, για να μειωθεί η φορολογία του κέρδους. Εν προκειμένω, συντρέχει η αντίθετη περίπτωση, δηλαδή το κέρδος μιας εταιρίας μπορεί «να καταλογισθεί» στη ζημία άλλης εταιρίας.

5. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις η προβληματική από πλευράς κοινοτικού δικαίου έγκειται στο ότι οι διασυνοριακοί όμιλοι εξαιρούνται από την εν λόγω ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Στην υπόθεση Marks & Spencer, το Δικαστήριο εντόπισε περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος όμως —με την επιφύλαξη της ειδικής περιπτώσεως κατά την οποία ζημία που προκλήθηκε στην αλλοδαπή δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά κανέναν άλλο τρόπο— ήταν δικαιολογημένος. Συναφώς στήριξε τη δικαιολογία στη συνολική εκτίμηση τριών σημείων: την εξασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, την αποφυγή του διπλού υπολογισμού της ζημίας και την παρεμπόδιση της φοροδιαφυγής.

6. Κατά συνέπεια, στην παρούσα διαδικασία πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον οι αρχές τις οποίες συνήγαγε το Δικαστήριο στην υπόθεση Marks & Spencer μπορούν να εφαρμοστούν στην υπό κρίση περίπτωση. Συναφώς ανακύπτει επίσης το ερώτημα ποια είναι η σημασία της αρχής της συνοχής του φορολογικού συστήματος, την οποία το Δικαστήριο δεν εξέτασε με την απόφαση Marks & Spencer.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

7. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ [3] ορίζει τα εξής:

«Όταν η μητρική εταιρία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρίας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία και το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της

— είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά,

— είτε φορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική, υπό

3 — Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 255, σ. 6), τροποποιηθείσα με την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, για την τροποποίηση της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ (ΕΕ 2004 L 7, σ. 41).

την προϋπόθεση ότι, σε κάθε επίπεδο, η εταιρία και η χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική της πληρούν τις απαιτήσεις που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 3, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος οφειλόμενου φόρου.»

από το φορολογητέο εισόδημά της από επιχειρηματική δραστηριότητα χρηματοοικονομική μεταφορά εντός ομίλου που καταβλήθηκε άμεσα στη θυγατρική εταιρία. Η καταβληθείσα χρηματοοικονομική μεταφορά εντός του ομίλου υπολογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της θυγατρικής εταιρίας.

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

8. Τα άρθρα 1 έως 5 του Konserniavutuksesta verotuksessa annettu laki 825/1986 (νόμου περί των χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου στο πλαίσιο της φορολογήσεως) ορίζουν τα εξής:

Ως θυγατρική εταιρία θεωρείται και η κεφαλαιουχική εταιρία της οποίας η μητρική εταιρία κατέχει, μαζί με μία ή πλείονες θυγατρικές εταιρίες, τουλάχιστον τα 9/10 του κεφαλαίου.

«1. Ο παρών νόμος ρυθμίζει, στο πλαίσιο της φορολογήσεως, την αφαίρεση της χρηματοοικονομικής μεταφοράς εντός ομίλου από τα εισοδήματα του μεταφέροντος και την εξομοίωση της μεταφοράς προς εισόδημα του δικαιούχου.

Ο κανόνας της παραγράφου 1 ισχύει αντιστοίχως και για την χρηματοοικονομική μεταφορά εντός ομίλου, την οποία πραγματοποιεί θυγατρική εταιρία προς μητρική εταιρία ή προς άλλη θυγατρική εταιρία της μητρικής.

2. Η έκφραση "χρηματοοικονομική μεταφορά εντός ομίλου" καθορίζει κάθε μεταφορά που πραγματοποιείται από κεφαλαιουχική εταιρία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία προς διευκόλυνση της δραστηριότητας που ασκεί η τελευταία αυτή εταιρία, εκτός των περιπτώσεων μεταφοράς κεφαλαίου, μη εκπιπτόμενη από τα εισοδήματα βάσει του elinkeinotulon verottamisessa annettu laki (360/1968) (φινλανδικού νόμου σχετικά με τη φορολόγηση των επαγγελματικών εισοδημάτων).

4. Η πραγματοποιούμενη μεταφορά εντός ομίλου, στο πλαίσιο της φορολογήσεως του μεταφέροντος, εξομοιούται με δαπάνη και, στο πλαίσιο της φορολογήσεως του δικαιούχου της μεταφοράς, με φορολογητέο επαγγελματικό εισόδημα κατά το φορολογικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταφορά.

3. Εάν ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία (μητρική εταιρία) είναι ιδιοκτήτρια τουλάχιστον των 9/10 του εταιρικού κεφαλαίου άλλης ημεδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας (θυγατρική εταιρία), μπορεί να αφαιρέσει

5. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει την πραγματοποιηθείσα από αυτόν χρηματοοικονομική μεταφορά εντός του ομίλου ως δαπάνη μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες και τα αντίστοιχα εισοδήματα καταχωρούνται λογιστικώς για τον μεταφέροντα και τον δικαιούχο της μεταφοράς.»

III — Ιστορικό και διαδικασία

9. Η επιχείρηση Oy AA, με έδρα τη Φινλανδία, ανήκει στον όμιλο AA, του οποίου η μητρική εταιρία, η AA Ltd, με έδρα την Αγγλία, κατέχει εμμέσως, μέσω δύο εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες ενδιαμέσων επιχειρήσεων, το 100 % των μεριδίων στην Oy AA [4].

10. Η Oy AA πραγματοποίησε, σε αντιδιαστολή προς την AA Ltd, κέρδη τα τελευταία έτη. Επειδή η επιχειρηματική δραστηριότητα της AA Ltd έχει σημασία και για την Oy AA, κρίθηκε σκόπιμο να υποστηριχθεί η εκμετάλλευση της AA Ltd μέσω χρηματοοικονομικής μεταφοράς της Oy AA. Κατά συνέπεια, η Oy AA υπέβαλε αίτηση στην Keskusverolautakunta (Κεντρική Φορολογική Επιτροπή) για την έκδοση αποφάσεως σχετικής με το ζήτημα αν η εν λόγω χρηματοοικονομική μεταφορά συνιστά μεταφορά εντός ομίλου υπό την έννοια του άρθρου 3 του φινλανδικού νόμου περί χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου.

11. Με την προκαταρκτική απόφασή της για τα φορολογικά έτη 2004 και 2005, η Keskusverolautakunta διαπίστωσε ότι μεταφορά εκ μέρους της Oy AA στην AA Ltd δεν συνιστά χρηματοοικονομική μεταφορά εντός ομίλου υπό την έννοια του νόμου περί χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου και, κατά συνέπεια, δεν συνιστά εκπίπτουσα δαπάνη στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογικής βάσεως της Oy AA για τον φόρο εισοδήματος, διότι η AA Ltd είναι αλλοδαπή εταιρία.

4 — Οι επωνυμίες των εταιριών ανωνυμοποιήθηκαν κατόπιν αιτήσεώς τους.

12. Το επιληφθέν του ενδίκου βοηθήματος της Oy AA κατά της προκαταρκτικής αποφάσεως Korkein Hallinto-oikeus ανέστειλε, με διάταξη της 23ης Μαΐου 2005, την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ, το ακόλουθο ερώτημα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«Πρέπει να ερμηνευθούν τα άρθρα 43 και 56 ΕΚ, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 58 ΕΚ και της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και για τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, υπό την έννοια ότι απαγορεύουν το θεσπιζόμενο με τη φινλανδική νομοθεσία περί μεταφορών εντός ομίλου σύστημα, το οποίο εξαρτά τη δυνατότητα εκπτώσεως των μεταφορών εντός ομίλου από την προϋπόθεση ότι ο μεταφέρων και ο δικαιούχος της μεταφοράς πρέπει να είναι ημεδαπές εταιρίες;»

IV — Νομική εκτίμηση

13. Επιβάλλεται, καταρχάς, η διαπίστωση ότι η οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, δεν ασκεί καθοριστική επιρροή στην υπό κρίση περίπτωση. Η οδηγία αυτή ρυθμίζει τη φορολογική μεταχείριση της διανομής των κερδών εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος θυγατρικής εταιρίας στη μητρική της εταιρία.

14. Εν τούτοις, η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά διανομή κερδών θυγατρικής εταιρίας στη μητρική εταιρία που μετέχει άμεσα σ' αυτήν, αλλά χρηματοοικονομική μεταφορά εταιρίας από τη μη φορολογηθείσα περιουσία της σε εταιρία η οποία είναι επικεφαλής του ομίλου και εμμέσως μόνο μετέχει σ' αυτήν. Επιπλέον, η οδηγία ρυθμίζει μόνον τη φορολογική μεταχείριση της διανομής όσον αφορά τη μητρική εταιρία, όχι όμως τις φορολογικές συνέπειες που έχει η διανομή για τη θυγατρική εταιρία.

15. Περαιτέρω, πρέπει να υπομνησθεί η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία οι άμεσοι φόροι δεν υπάγονται μεν αφεαυτών στην αρμοδιότητα της Κοινότητας, πλην όμως τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τις εξουσίες που διατηρούν τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου [5].

16. Τέλος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως και η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, που αποτελούν αμφότερες αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος, μπορούν, κατ' αρχήν, να εφαρμοσθούν παραλλήλως [6]. Όπως εξέθεσα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Bouanich [7], καμία από τις θεμελιώδεις ελευθερίες δεν περιορίζει την άλλη. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο εξέτασε περιπτώσεις οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αμφοτέρων των θεμελιωδών ελευθεριών, εν μέρει υπό το πρίσμα πρωτίστως της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [8] και εν μέρει υπό το πρίσμα πρωτίστως της ελευθερίας εγκαταστάσεως [9].

17. Πράγματι, με την απόφαση X και Y, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν έχει αυτοτελή σημασία, στο μέτρο που μία διάταξη εμπίπτει ήδη στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, εφόσον πρόκειται για την απόκτηση κεφαλαιουχικής συμμετοχής με τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής στις αποφάσεις της οικείας επιχειρήσεως [10].

5 — Απόφαση Marks & Spencer, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 29, καθώς και αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 37), της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψη 33).

6 — Απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle (Συλλογή 1999, σ. I-3099, σκέψη 22).

7 — Προτάσεις της 14ης Ιουλίου 2005 στην υπόθεση C-265/04, Bouanich (Συλλογή 2006, σ. I-923, σημείο 71). Βλ. και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Alber, της 14ης Οκτωβρίου 1999, στην υπόθεση C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σημεία 12 επ. με περαιτέρω παραπομπές), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed, της 29ης Ιουνίου 2006, στην υπόθεση C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, σημείο 35).

8 — Βλ. τις αποφάσεις που αφορούν τις καλούμενες «golden shares» της 4ης Ιουνίου 2002, C-367/98, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2002, σ. I-4731), C-483/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2002, σ. I-4781), και C-503/99, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2002, σ. I-4809), καθώς και της 13ης Μαΐου 2003, C-463/00, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2003, σ. I-4581), και C-98/01, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2003, σ. I-4641). Βλ. και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro, της 6ης Απριλίου 2006, στις υποθέσεις C-282/04 και C-283/04, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2006, σ. I-9141, σημείο 41).

9 — Βλ. τις αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787), της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829), και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding (Συλλογή 2006, σ. I-2107).

10 — Απόφαση X και Y, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψεις 37 και 66. Έτσι και ο γενικός εισαγγελέας Léger στις προτάσεις του, της 2ας Μαΐου 2006, στην υπόθεση C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σημείο 32).

18. Θεωρώ σκόπιμο να εξετάσω πρωτίστως τη θεμελιώδη ελευθερία της οποίας ο πυρήνας θίγεται, λαμβανομένων υπόψη του σκοπού της οικείας εθνικής ρυθμίσεως και του ιστορικού της διαφοράς της κύριας δίκης [11].

19. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την εφαρμογή του νόμου για τις μεταφορές εντός ομίλου σε χρηματοοικονομική μεταφορά από μια εταιρία σε άλλη εταιρία, η οποία κατέχει εμμέσως το 100 % των μεριδίων της μεταφέρουσας εταιρίας. Βεβαίως η χρηματοοικονομική μεταφορά δεν σκοπεί στην απόκτηση κεφαλαιουχικής συμμετοχής. Η μεταφορά πραγματοποιήθηκε, εν τούτοις, από τη θυγατρική προς την κατέχουσα την πλειοψηφία των μετοχών της μητρικής εταιρίας και συνδέεται, επομένως, με την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως από τη μητρική εταιρία.

20. Έννοια και σκοπός της χρηματοοικονομικής μεταφοράς εντός του ομίλου είναι, πράγματι, η εξισορρόπηση κερδών και ζημιών εντός ομίλου που συγκροτείται από πλείονες εταιρίες. Η δομή του ομίλου, ο οποίος εκτείνεται σε πλείονα κράτη μέλη, διαμορφώθηκε προς άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Κατά συνέπεια, θίγεται στον πυρήνα της η ελευθερία εγκαταστάσεως και όχι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, ακόμη και όταν η ενέργεια αυτή λαμβάνει την εξωτερική μορφή διασυνοριακής ροής κεφαλαίων.

11 — Ομοίως, ο γενικός εισαγγελέας Alber στις προτάσεις του στην υπόθεση Baars, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σημεία 32 έως 34, ο οποίος στη συνέχεια επιχειρεί να διακρίνει ποια θεμελιώδης ελευθερία θίγεται άμεσα και ποια θίγεται έμμεσα. Υπό την έννοια αυτή και ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed στις προτάσεις Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σημείο 35).

A — *Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως*

21. Η ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνει το άρθρο 43 ΕΚ παρέχει στους υπηκόους των κρατών μελών το δικαίωμα της αναλήψεως και της ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και της συστάσεως και της διαχειρίσεως επιχειρήσεων, και ιδίως εταιριών, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζει η νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους. Σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας έχουν το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου [12].

22. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει οποιοδήποτε εθνικό μέτρο το οποίο, ακόμη και αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, ενδέχεται να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους υπηκόους των κρατών μελών της Κοινότητας, των θεμελιωδών ελευθεριών που εξασφαλίζονται από τη Συνθήκη [13].

12 — Βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 20), της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35), Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 30) και Keller Holding (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 29).

13 — Αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard (Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 37), της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus (Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32), και της 21ης Απριλίου 2005, στην υπόθεση C-140/03, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2005, σ. I-3177, σκέψη 27).

23. Κατά τον νόμο περί χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός του ομίλου, εκπίπτουν μόνον οι μεταφορές ημεδαπών εταιριών προς τις εγκατεστημένες ομοίως στην ημεδαπή μητρικές τους εταιρίες. Αντιθέτως, δεν εκπίπτουν χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου ημεδαπών εταιριών σε μητρικές εταιρίες με έδρα σε άλλο κράτος μέλος.

24. Επομένως, οι διασυνοριακοί όμιλοι υφίστανται δυσμενή μεταχείριση έναντι των ημεδαπών ομίλων. Από την πλευρά της μητρικής εταιρίας, υπάρχει εν προκειμένω δυσμενής διάκριση λόγω της έδρας της, πράγμα το οποίο, στην περίπτωση των φυσικών προσώπων, εξομοιώνεται με διάκριση λόγω ιθαγένειας. Η προσβολή δεν εξαφανίζεται ούτε εάν ληφθεί υπόψη ο αποδέκτης της επίδικης εθνικής ρυθμίσεως, δηλαδή η Oy AA. Η εντός ομίλου χρηματοοικονομική μεταφορά στην οποία προέβη η ως άνω εταιρία προς την AA Ltd υφίσταται διαφορετική μεταχείριση από αυτήν των χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός του ομίλου, τις οποίες πραγματοποιούν ημεδαπές εταιρίες προς ημεδαπές επιχειρήσεις του ομίλου. Από την πλευρά της Oy AA, υπάρχει, εν προκειμένω, άνιση μεταχείριση της διασυνοριακής ενέργειας.

25. Η ως άνω άνιση φορολογική μεταχείριση μπορεί να εμποδίσει αλλοδαπές μητρικές εταιρίες στην άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, επειδή με τον τρόπο αυτόν μπορεί να αποθαρρυνθούν από την ίδρυση θυγατρικών εταιριών στη Φινλανδία. Επομένως, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός του ομίλου προς ημεδαπές μητρικές εταιρίες και προς μητρικές εταιρίες, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως υπό την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

26. Ορισμένα από τα μετέχοντα στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κράτη μέλη ισχυρίζονται επί της ουσίας ότι οι θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένων στην ημεδαπή μητρικών εταιριών και οι θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένων στην αλλοδαπή μητρικών εταιριών δεν μπορούν να συγκριθούν εκ των προτέρων. Πράγματι, οι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή μητρικές επιχειρήσεις δεν υπόκεινται αποκλειστικά στη φορολογική κυριαρχία του φινλανδικού κράτους. Κατά συνέπεια, αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο για την άνιση φορολόγηση, η οποία απορρέει από την παράλληλη άσκηση πλειόνων φορολογικών κυριαρχιών. Με το επιχείρημα αυτό, τα κράτη μέλη σκοπούν να αποκλείσουν από το πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών τη φορολόγηση διασυνοριακών ομίλων η οποία συνάδει προς το διεθνές φορολογικό δίκαιο.

27. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή η προσέγγιση αυτή. Αντιβαίνει προς τη θεμελιώδη ουσία της ελευθερίας εγκαταστάσεως ως απαγορεύσεως των διακρίσεων και των περιορισμών. Υπό την έννοια αυτή, η ελευθερία εγκαταστάσεως επιτάσσει ακριβώς τη σύγκριση μιας αμιγώς εθνικής περιπτώσεως προς μια διασυνοριακή περίπτωση και επιβάλλει υποχρέωση δικαιολογήσεως όταν διαπιστώνεται άνιση μεταχείριση. Επομένως, στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, είναι αδύνατο να θεωρηθεί η διάβαση των συνόρων αφεαυτής ως κριτήριο το οποίο αποκλείει τη δυνατότητα συγκρίσεως των περιπτώσεων. Κατά συνέπεια, το

κατ' ανάγκην σύμφυτο προς τον διασυνοριακό χαρακτήρα γεγονός ότι μια υπόθεση υπόκειται σε διαφορετικές κυριαρχικές εξουσίες δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η άνιση μεταχείριση δεν χρειάζεται δικαιολογία.

28. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε, στην υπόθεση Marks & Spencer, ότι «στο φορολογικό δίκαιο, η κατοικία των φορολογουμένων μπορεί να συνιστά παράγοντα ικανό να δικαιολογήσει εθνικούς κανόνες συνεπαγόμενους τη διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής. Ωστόσο, η κατοικία δεν αποτελεί πάντοτε δικαιολογημένο παράγοντα διακρίσεως. Συγκεκριμένα, το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε 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» [14].

29. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι δεν είναι δυνατό να συγκριθούν οι ημεδαποί με τους διασυνοριακούς ομίλους παραπέμποντας μάλιστα στην απόφαση Schempp [15]. Αντικείμενο της υποθέσεως εκείνης ήταν η δυνατότητα φορολογικής εκπτώσεως της διατροφής που κατέβαλλε ο E. Schempp στην πρώην σύζυγό του. Κατά την οικεία γερμανική ρύθμιση, ο καταβάλλων διατροφή σύζυγος μπορούσε να εκπέσει τις καταβολές εάν φορολογούνταν οι παροχές στον δικαιούχο της διατροφής σύζυγο, πράγμα που συνέβαινε στην ημεδαπή. Αντιθέτως, οι αντίστοιχες παροχές στην Αυστρία, όπου κατοικούσε η πρώην σύζυγος του E. Schempp, δεν φορολογούνταν.

30. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι ο E. Schempp αδυνατεί να εκπέσει τη διατροφή που καταβάλλει στην πρώην σύζυγό του, η οποία κατοικεί στην Αυστρία, δεν συνιστά μεταχείριση συνεπαγόμενη διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 12 ΕΚ. Πράγματι, η δυσμενής μεταχείριση την οποία προβάλλει ο E. Schempp φαίνεται να απορρέει, στην πραγματικότητα, από το γεγονός ότι το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στη διατροφή εντός του κράτους μέλους κατοικίας της πρώην συζύγου του διαφέρει από αυτό που εφαρμόζει το κράτος μέλος της δικής του κατοικίας [16].

31. Οι επίδικοι φινλανδικοί κανόνες για τις εντός ομίλου χρηματοοικονομικές μεταφορές δεν συνδέονται, αντιθέτως, με τη φορολογική μεταχείριση των μεταφορών στο κράτος της έδρας της δικαιούχου εταιρίας. Αναγνωρίζονται εκ των προτέρων ως εκπίπτουσες μόνο χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός του ομίλου, οι οποίες καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες του ομίλου. Η αξιολόγηση εθνικής ρυθμίσεως η οποία δεν συνδέεται με την έδρα της δικαιούχου εταιρίας, αλλά με τη φορολογία αντίστοιχων μεταφορών στην έδρα της εταιρίας αυτής, δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως.

14 — Απόφαση Marks & Spencer, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 37, με παραπομπή στην απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18) —«avoir fiscal».

15 — Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, Schempp (Συλλογή 2005, σ. I-6421).

16 — Απόφαση Schempp (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 32).

Β — *Δικαιολογία του περιορισμού*

32. Ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν επιδιώκει θεμιτό σκοπό σύμφωνο με τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα έπρεπε, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [17]. Περαιτέρω, πρέπει να τηρεί την υπό στενή έννοια αναλογικότητα.

33. Οι μετέχουσες στη διαδικασία κυβερνήσεις και η Επιτροπή προβάλλουν σειρά δικαιολογητικών λόγων. Παρά τη διαφορετική κατ' ιδίαν ορολογία και τον νομικό χαρακτηρισμό, μπορούν να συναχθούν, κατ' ουσίαν, τα εξής επιχειρήματα κατά της επεκτάσεως της εκπτώσεως χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου σε εταιρίες με έδρα σε άλλο κράτος μέλος.

— Συνάδει προς την αρχή της φορολογικής συνοχής και συμμετρίας το γεγονός ότι η έκπτωση στη Φινλανδία παρέχεται μόνον εάν αναγνωρισθεί στο Φινλανδικό Δημόσιο ταυτόχρονα η εξουσία να φορολογεί τα εισοδήματα της δικαιούχου εταιρίας.

— Οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να επιλέξουν ελεύθερα σε ποιο κράτος θέλουν να φορολογηθούν τα εισοδήματά τους, πράγμα που θα παραβίαζε την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ των κρατών μελών.

— Επειδή δεν είναι βέβαιο ότι οι μεταφορές προς τη δικαιούχο εταιρία στην αλλοδαπή πράγματι φορολογούνται, τα εισοδήματα θα μπορούσαν ενδεχομένως, μεταξύ άλλων, να παραμείνουν εντελώς αφορολόγητα (διττή μη φορολόγηση ή «λευκά εισοδήματα»).

1. Η συνοχή του φορολογικού συστήματος

34. Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει, κατ' αρχήν, ότι η ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη [18]. Ωστόσο, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο σ' αυτή τη δικαιολογία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκρι-

17 — Απόφαση Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 35), 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), και N. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 40).

18 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28), και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 21). Βλ. και αποφάσεις Manninen, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 42, και Keller Holding, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 40.

μένη φορολογική επιβάρυνση [19]. Την περαιτέρω προϋπόθεση ότι η φορολογική επιβάρυνση και η απαλλαγή πρέπει να αφορούν έναν και τον ίδιο φορολογούμενο [20] φαίνεται ότι εγκατέλειψε το Δικαστήριο με την απόφαση Manninen [21].

35. Στην πράξη, το Δικαστήριο εξάρτησε τη δικαιολογία εθνικού φορολογικού συστήματος, το οποίο έχει εφαρμογή μόνο σε εθνικές υποθέσεις, από το αν ο περιορισμός αυτός είναι επιβεβλημένος για την εξασφάλιση της συνοχής και αν δεν αντιμετωπίζει διαφορετικά εθνικές και αλλοδαπές υποθέσεις άνευ λόγου [22]. Πράγματι, όπως ορθώς επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro με τις προτάσεις του στην υπόθεση Marks & Spencer, η τήρηση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος έχει ως λειτουργία την προστασία της ακεραιότητας των συστημάτων αυτών για τη διαμόρφωση των οποίων αρμόδια είναι τα κράτη μέλη, υπό την προϋπόθεση ότι δεν εμποδίζει πέρα του αναγκαίου μέτρου την ένταξη των συστημάτων αυτών στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς [23].

36. Εάν υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι άσκησαν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τους βρίσκονται σε παρεμφερή θέση προς υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι ευνοούνται από το εθνικό φορολογικό σύστημα, η εθνική ρύθμιση πρέπει να εφαρμοστεί και στις περιπτώσεις με διασυνοριακό στοιχείο, εφόσον με τον τρόπο αυτόν δεν τίθεται σε κίνδυνο η συνοχή του εθνικού συστήματος. Τούτο επιτάσσει η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως που απορρέει από την ελευθερία εγκαταστάσεως [24].

37. Σημείο αφετηρίας για τον έλεγχο της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως είναι συναφώς ο σκοπός που επιδιώκεται με την εθνική ρύθμιση [25]. Ένα μέτρο δεν είναι δικαιολογημένο όταν ο σκοπός που επιδιώκεται με τη ρύθμιση μπορεί να επιτευχθεί και χωρίς τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ εθνικών και διεθνών καταστάσεων ή όταν και μια λιγότερο έντονη διαφορά ως προς τη μεταχείριση καταλήγει στον ίδιο σκοπό.

38. Σκοπός του νόμου για τις εντός ομίλου χρηματοοικονομικές μεταφορές είναι να θεωρηθεί ο όμιλος ως οικονομική ενότητα, επομένως, να εξομοιωθεί ο αποτελούμενος από μητρικές και θυγατρικές εταιρίες όμιλος προς επιχείρηση με πλείονες εγκαταστάσεις.

19 — Αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18), ICI, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 29, Manninen, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 42, και Keller Holding, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 40.

20 — Κριτικά έναντι της προηγούμενης νομολογίας οι προτάσεις μου, της 18ης Μαρτίου 2004, στην υπόθεση Manninen, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σημεία 53 επ.

21 — Τις εκτιμήσεις αυτές συμμερίζεται και ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed στις προτάσεις του στην υπόθεση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σημείο 88).

22 — Βλ. υπό την έννοια αυτή τις αποφάσεις Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 45 και 46) και Keller Holding (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψεις 41 έως 43).

23 — Προτάσεις της 7ης Απριλίου 2005 στην υπόθεση Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σημείο 66).

24 — Ορθώς τονίζει ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed στις προτάσεις του στην υπόθεση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σημείο 89) ότι το Δικαστήριο, κατά τον έλεγχο της συνοχής, εξέφρασε τις θεμελιώδεις αρχές της απαγορεύσεως των διακρίσεων.

25 — Αποφάσεις De Lasteyrie du Saillant (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 67) και Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 43), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Maduro στην υπόθεση Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σημείο 72).

Η εθνική ρύθμιση καθιστά δυνατόν, όπως ακριβώς η επίδικη στην υπόθεση Marks & Spencer έκπτωση του ομίλου (group relief), να συνυπολογίζονται κέρδη και ζημίες ακόμη και όταν καταλογίζονται σε διαφορετικά νομικά πρόσωπα.

39. Εάν η ζημία εταιρίας δεν μπορούσε να αντισταθμιστεί αμέσως με το κέρδος το οποίο της μετέφερε άλλη εταιρία, το κέρδος αυτό θα έπρεπε να φορολογηθεί. Η ζημία της άλλης εταιρίας του ομίλου θα μπορούσε να μεταφερθεί μόνο σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος για να συνυπολογισθεί με τα ίδια κέρδη. Επομένως, με την εντός ομίλου χρηματοοικονομική μεταφορά, οι όμιλοι αποκτούν το πλεονέκτημα της ρευστότητας το οποίο διαθέτει και επιχείρηση που κατέχει εγκαταστάσεις.

40. Προς τον σκοπό αυτόν, χρηματοοικονομική μεταφορά εντός ομίλου, την οποία πραγματοποιούν μεταξύ τους εταιρίες που ανήκουν στον όμιλο, πρέπει να φορολογείται άπαξ μόνον, στο μέτρο που εκπίπτει, για τη μεταφέρουσα επιχείρηση, από το φορολογητέο εισόδημα και προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα της δικαιούχου εταιρίας.

41. Όσον αφορά το συμφέρον συμψηφισμού μεταξύ κερδών και ζημιών διαφόρων συνδεδεμένων εταιριών, διασυνοριακοί όμιλοι βρίσκονται, κατ' αρχήν, σε παρεμφερή θέση προς αυτή των ομίλων οι οποίοι αποτελούνται μόνον από ημεδαπές εταιρίες. Κατά συνέπεια, η χρηματοοικονομική μεταφορά θα πρέπει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζεται ως εκπίπτουσα και όταν παρέχεται σε συνδεδεμένες εταιρίες με έδρα σε άλλο κράτος μέλος.

42. Εν τούτοις, αυτό θα ήταν σύμφωνο προς το σύστημα μόνον εάν η φορολόγηση της μεταφοράς είναι εξασφαλισμένη όσον αφορά τη δικαιούχο εταιρία. Εν εναντία περιπτώσει, αυτό θα κατέληγε σε φορολογικό πλεονέκτημα χωρίς αντίστοιχες αντισταθμίσεις μέσω άμεσα συνδεόμενης με αυτό επιβαρύνσεως.

43. Οι μετέχουσες στη διαδικασία κυβερνήσεις προβάλλουν συναφώς ότι το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μεταφέρουσα εταιρία δεν ασκεί καμία επιρροή στη φορολογία της δικαιούχου εταιρίας στο κράτος της έδρας της. Αυτό όμως δεν εμποδίζει το προαναφερθέν κράτος να συνδέει τη φορολογική έκπτωση της μεταφοράς με την απόδειξη ότι η μεταφορά υπόκειται πράγματι στον φόρο κατά τη φορολόγηση της δικαιούχου εταιρίας. Η επίδικη φινλανδική ρύθμιση δεν καθιστά δυνατή την απόδειξη, αλλά αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως των μεταφορών προς αλλοδαπές εταιρίες. Επομένως, υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την εξασφάλιση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

44. Στο συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να αντιταχθεί ότι τέτοιες χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου δεν φορολογούνται πλέον στη Φινλανδία αλλά στην αλλοδαπή. Πράγματι, κατά παγία νομολογία, η μείωση

των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί για τη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο, κατ' αρχήν, αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία [26]. Κατά συνέπεια, μια εθνική ρύθμιση δεν μπορεί να θεωρηθεί συνεκτική για τον λόγο και μόνον ότι αποκλείει τη μείωση των φορολογικών εσόδων.

45. Επομένως, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος απορρέει από την άνιση μεταχείριση χρηματοοικονομικών μεταφορών μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών ομίλου, αφενός, και χρηματοοικονομικών μεταφορών μεταξύ ημεδαπών εταιριών, αφετέρου, δεν δικαιολογείται από λόγους εξασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής. Πρέπει όμως να εξετασθεί ακόμη αν υπάρχουν άλλοι δικαιολογητικοί λόγοι, ιδίως η εξασφάλιση της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών.

2. Διατήρηση της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών

46. Στην απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη τρία δικαιολογητικά στοιχεία (éléments justificatifs) και από τα στοιχεία αυτά, θεωρούμενα από κοινού (pris ensemble), κατέληξε «ότι μια περιοριστική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, αφενός, επιδιώκει θεμιτούς σκοπούς σύμφωνους με τη Συνθήκη και απορρέοντες από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επιτεύξεως των εν λόγω σκοπών» [27].

47. Τα τρία δικαιολογητικά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν ήσαν:

— η διατήρηση της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών,

— ο κίνδυνος διττής εκπτώσεως της ζημίας και

— ο κίνδυνος φοροδιαφυγής.

48. Από την προπαρατεθείσα διατύπωση προκύπτει ότι και τα τρία στοιχεία είναι στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους και δεν μπορούν να αντιμετωπισθούν μεμονωμένα. Τον πυρήνα των στοιχείων αυτών διαμορφώνει συναφώς η διατήρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας.

26 — Αποφάσεις Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 49) και Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 44).

27 — Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 51).

49. Η άμεση φορολογία εμπίπτει, όπως έχει διαπιστωθεί, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών [28]. Ελλείψει εναρμονίσεως μέσω του κοινοτικού δικαίου, στα κράτη μέλη εναπόκειται επίσης να καθορίσουν τα κριτήρια για την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μέσω της συνάψεως συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή μέσω μονομερών μέτρων [29].

50. Συναφώς δεν είναι παράλογο για τα κράτη μέλη να προσανατολίζονται, στο πλαίσιο της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας, στη διεθνή πρακτική και τα υποδείγματα συμβάσεων που έχει καταρτίσει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) [30].

51. Το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας, φορολογώντας τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή επί των παγκοσμίων εισοδημάτων τους και τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή αποκλειστικώς επί των κερδών που προέρχονται από τη δραστηριότητά τους εντός του εν λόγω κράτους, ενεργεί σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας την οποία καθιερώνει το διεθνές φορολογικό δίκαιο και αναγνωρίζει το κοινοτικό δίκαιο [31].

52. Στην απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο διαπίστωσε περιορισμό της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως ως εξής: «[...], το να δοθεί στις εταιρίες η ευχέρεια να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα διακύβευε αισθητά την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους και θα μειωνόταν εντός του δευτέρου κράτους, μέχρι του ποσού των ζημιών που μεταβιβάσθηκαν [32].»

53. Η διαπίστωση αυτή ισχύει και για την περίπτωση κατά την οποία η μεταφορά κερδών, όπως προβλέπεται στον νόμο περί χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου, καταλαμβάνει τις διασυνοριακές μεταφορές. Θα ετίθετο ομοίως σε κίνδυνο η κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως κατά την αρχή της εδαφικότητας εάν οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούσαν να επιλέξουν ελεύθερα σε ποιο κράτος μέλος θα υπέκειντο σε φορολόγηση, στο μέτρο που θα μπορούσαν να αφαιρέσουν το κέρδος εταιρίας από τη βάση επιβολής του φόρου της και θα το προσέθεταν στη βάση επιβολής του φόρου εταιρίας του ομίλου εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους εταιρίας.

28 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 15.

29 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30), της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 93), της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D. (Συλλογή 2005, σ. I-5821, σκέψεις 50 και 51), της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, Van Hilten-Van der Heijden (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 47), και απόφαση N (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 43 και 44).

30 — Αποφάσεις Futura Participations και Singer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 22), Van Hilten-Van der Heijden (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29, σκέψη 48) και N (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 45).

31 — Απόφαση Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 39). Βλ. για την κατανομή κατά την αρχή του παγκοσμίου εισοδήματος και του κράτους της προελεύσεως, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed, της 23ης Φεβρουαρίου 2006, στην υπόθεση C-374/04, Test Claimants in the ACT Group Litigation (η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, σημεία 49 έως 51).

32 — Απόφαση Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 46).

54. Το δεύτερο δικαιολογητικό στοιχείο που αναγνώρισε η απόφαση Marks & Spencer, η αποφυγή της διττής εκπτώσεως της ζημίας, συνδέεται στενά με την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως.

55. Η κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως υπό το πρίσμα της εδαφικότητας (έδρα της επιχειρήσεως ή πηγή των εισοδημάτων στο εθνικό έδαφος) σκοπεί στην παραχώρηση στο κράτος του κατά προτεραιότητα δικαιώματος φορολογήσεως συγκεκριμένων εισοδημάτων. Επομένως, παράλληλα προς τους κανόνες περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, υφίσταται ένα σύστημα διεθνούς φορολογικής αρμοδιότητας. Το σύστημα αυτό —έστω και αν ως προς τα κατ' ιδίαν στοιχεία του δεν είναι χωρίς κενά— πρέπει, κατ' αρχήν, να εξασφαλίζει ότι όλα τα εισοδήματα φορολογούνται τουλάχιστον άπαξ και μόνον άπαξ [33].

56. Εάν ήταν δυνατόν να συνυπολογισθούν πλειστάκις οι ζημίες με τα κέρδη, τα κέρδη θα παρέμεναν πλήρως αφορολόγητα, καίτοι στην πραγματικότητα δεν αντιστοιχούν σε ζημία. Τούτο συνιστά παραβίαση της αρχής της μοναδικής φορολογήσεως, στην οποία στηρίζεται η διεθνής κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως.

57. Και η αναγνώριση διασυνοριακών χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου θα μπορούσε να καταλήξει σε (διττή) μη φορολόγηση εισοδημάτων, εάν οι μεταφορές μπορούσαν να αφαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημα της μεταφέρουσας εταιρίας, μολονότι αυτές δεν υπόκεινται στον φόρο στην έδρα της δικαιούχου εταιρίας.

58. Κατά τους ισχυρισμούς της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, αυτό πρέπει να συμβαίνει και στην υπό κρίση περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης. Πράγματι, κατά το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, οι μεταφορές εντός ομίλου δεν εμπίπτουν σε καμία κατηγορία φορολογητέων εισοδημάτων και θα μπορούσαν, επομένως, να μη φορολογηθούν κατά τη φορολόγηση της δικαιούχου εταιρίας AA Ltd, πράγμα το οποίο αμφισβητεί η Oy AA.

59. Παρά τη συγκεκριμένη μεταχείριση μεταφορών εντός ομίλου που πραγματοποιούνται υπέρ των βρετανικών εταιριών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια ρύθμιση η οποία γενικώς αναγνωρίζει τη δυνατότητα εκπτώσεως μόνο για χρηματοοικονομικές μεταφορές μεταξύ ημεδαπών εταιριών είναι ικανή, αφηρημένα, να αποκλείσει τη διττή μη φορολόγηση. Πράγματι, σε περίπτωση καθαρώς ενδοκρατικής μεταφοράς, ένα κράτος μέλος μπορεί εν πάση περιπτώσει να εξασφαλίσει ότι οι μεταφορές υπόκεινται σε φορολόγηση. Πρέπει να διευκρινιστεί αμέσως το περαιτέρω ζήτημα αν τα μέτρα της μορφής αυτής βαίνουν πέρα του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού [34].

33 — Η εν λόγω άπαξ φορολόγηση μπορεί —κατά την εφαρμογή ενδεχομένως της αντισταθμίσεως— να πραγματοποιηθεί και κατά συντονισμένο τρόπο από δύο κράτη.

34 — Βλ., κατωτέρω, σημείο 67.

60. Ο κίνδυνος της φοροδιαφυγής ως τρίτο δικαιολογητικό στοιχείο συνδέεται στενά με τα δύο άλλα δικαιολογητικά στοιχεία. Ως φοροδιαφυγή θα μπορούσε να θεωρηθεί το ότι οι εντός ομίλου χρηματοοικονομικές μεταφορές πραγματοποιούνται προς εταιρίες με έδρα σε κράτη μέλη στα οποία οι μεταφορές αυτές δεν υπόκεινται σε φόρο. Συναφώς, ο δικαιολογητικός αυτός λόγος συμπίπτει με το δεύτερο δικαιολογητικό στοιχείο.

61. Στην απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο θεώρησε περαιτέρω ως περίπτωση φοροδιαφυγής το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις, με τη μεταβίβαση ζημιών από χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή σε χώρες με υψηλό φορολογικό συντελεστή, «διαφεύγουν» προς το κράτος στο οποίο οι ζημίες έχουν την υψηλότερη φορολογητέα αξία και με τον τρόπο αυτό μειώνουν στο μέγιστο τη φορολογική επιβάρυνση. Ως φοροδιαφυγή υπό την έννοια αυτή θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί το γεγονός ότι εισοδήματα που πραγματοποιούνται μέσω μεταφορών εντός ομίλου μεταφέρονται σκοπίμως σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή.

62. Κατ' ακριβολογία, δεν πρόκειται πάντως και στην περίπτωση της παρεμποδίσεως τέτοιας «φοροδιαφυγής» για αυτοτελή δικαιολογητικό λόγο, ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει τον περιορισμό μιας θεμελιώδους ελευθερίας. Το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις προσπαθούν να επωφεληθούν από τις διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων είναι μια θεμιτή μορφή οικονομικής δραστηριότητας και, σε εσωτερική αγορά στην οποία η φορολόγηση των επιχειρήσεων δεν είναι εναρμονισμένη, αναπόφευκτη. Επομένως, μια επιχείρηση δεν μπορεί να κωλύεται να μεταφέρει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο προσφέρει ευνοϊκότερους όρους φορολογήσεως [35].

63. Μόνον όταν η ως άνω «φορολογική βελτιστοποίηση» υποσκάπτει ταυτόχρονα την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως των κρατών μελών μπορούν να δικαιολογηθούν οι περιορισμοί των θεμελιωδών ελευθεριών.

64. Η αναγνώριση της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως κατά το κριτήριο της αρχής της εδαφικότητας ως δικαιολογητικού λόγου δεν αντιβαίνει επίσης προς την αρχή ότι οι περιορισμοί των θεμελιωδών ελευθεριών δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τον σκοπό της αποφυγής της μειώσεως των φορολογικών εσόδων [36]. Η αρχή αυτή αποκλείει απλώς τη δυνατότητα περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών για καθαρώς φορολογικούς λόγους. Εν τούτοις, πρόκειται εδώ για το θεμελιώδες συμφέρον να παραχωρηθεί στα κράτη μέλη τουλάχιστον η δυνατότητα φορολογήσεως σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας.

65. Συνοψίζοντας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο περιορισμός της δυνατότητας αφαιρέσεως των εντός ομίλου μεταφορών

35 — Βλ., για τα ανακύπτοντα στο πλαίσιο αυτό ζητήματα της μεταφοράς φορολογικής έδρας, την πρόσφατη απόφαση N (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5).

36 — Αποφάσεις Manninen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 49) και Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 44).

μόνο στις μεταφορές προς ημεδαπές εταιρίες είναι κατάλληλος να εξασφαλίσει την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, να αποκλείσει τη μη φορολόγηση μεταφερθέντων εισοδημάτων και να αντιμετωπίσει τη φοροδιαφυγή. Εξασφαλίζει ότι εισοδήματα τα οποία πραγματοποίησαν εταιρίες του ομίλου στη Φινλανδία υπόκεινται στο κράτος αυτό σε φορολογία σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας.

66. Πρέπει ακόμη να εξετασθεί αν η ρύθμιση υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και αν τηρεί την αρχή της αναλογικότητας εν στενή εννοία.

67. Εάν επρόκειτο μόνο για τον αποκλεισμό του κινδύνου μη υποβολής σε φόρο των μεταφερθέντων εισοδημάτων και της φοροδιαφυγής, ο γενικός περιορισμός της δυνατότητας αφαιρέσεως των χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου στις μεταφορές προς ημεδαπές εταιρίες θα ήταν εν πάση περιπτώσει υπερβολικά ευρύς. Πράγματι, οι δύο αυτοί σκοποί μπορούν να επιτευχθούν και μέσω ρυθμίσεως η οποία περιορίζει σε μικρότερο βαθμό την ελευθερία εγκαταστάσεως. Επομένως, η φορολογική έκπτωση της χρηματοοικονομικής μεταφοράς εντός ομίλου —όπως προεκτέθηκε— θα μπορούσε να συνδέεται με την απόδειξη ότι τα εισοδήματα πράγματι φορολογούνται κατά τη φορολόγηση της δικαιούχου εταιρίας.

68. Η διατήρηση της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως, με την οποία συνδέονται άμεσα τα δύο άλλα δικαιολογητικά στοιχεία, δεν θα μπορούσε εν τούτοις να επιτευχθεί μέσω αντίστοιχης λιγότερο περιοριστικής εθνικής ρυθμίσεως. Ένας κανόνας κατά τον οποίο το κράτος της έδρας της εταιρίας η οποία πραγματοποιεί τη μεταφορά εντός ομίλου πρέπει να επιτρέπει την έκπτωση στην περίπτωση της φορολογήσεως της δικαιούχου εταιρίας δεν θα απέκλειε τη μεταβίβαση της εξουσίας φορολογήσεως.

69. Κατόπιν σταθμίσεως των διαφόρων συμφερόντων, φαίνεται ότι μια ρύθμιση όπως αυτή που προβλέπει ο φινλανδικός νόμος για τις εντός ομίλου μεταφορές τηρεί και την εν στενή εννοία αναλογικότητα.

70. Με την απόφαση Marks & Spencer [37] το Δικαστήριο έκρινε βεβαίως, στη συγκεκριμένη εξαιρετική περίπτωση της διαφοράς εκείνης, δυσανάλογη τη μη αναγνώριση της διασυνοριακής μεταφοράς ζημιών, δηλαδή όταν η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική εταιρία έχει εξαντλήσει κάθε δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών και οι ζημίες δεν θα μπορούν πλέον να ληφθούν υπόψη ούτε στο μέλλον. Υπό τις συνθήκες αυτές, υποχωρεί το συμφέρον για τη διατήρηση της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως έναντι της ελευθερίας εγκαταστάσεως και πρέπει να καταστεί δυνατή η

37 — Βλ. απόφαση Marks & Spencer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 53 έως 56).

μεταφορά της ζημίας στην εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία.

71. Από τα στοιχεία του ιστορικού της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει πάντως ότι η περίπτωση της Oy AA συνιστά αντίστοιχη εξαιρετική περίπτωση όπως στην υπόθεση Marks & Spencer. Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται κανένας λόγος να εξετασθεί αν για λόγους αναλογικότητας επιβάλλονται παρεκκλίσεις από την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως.

Γ — *Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων*

72. Οι κανόνες για τις εντός ομίλου χρηματοοικονομικές μεταφορές εντός ομίλου θα μπορούσαν βεβαίως, παράλληλα προς την ελευθερία εγκαταστάσεως, να αξιολογηθούν και υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, όπως αυτή καθιερώνεται στα άρθρα 56 και 58 ΕΚ. Ανεξαρτήτως της εδαφικής και χρονικής ισχύος, η οποία δεν ασκεί, στην παρούσα υπόθεση, επιρροή, έχουν, εν προκειμένω, εφαρμογή οι ίδιες αρχές όπως κατά την εξέταση της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Κατά συνέπεια, και οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οι οποίοι συνδέονται με τις ρυθμίσεις για τις μεταφορές εντός ομίλου, δικαιολογούνται για να διατηρηθεί η κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως των κρατών μελών.

V — Πρόταση

73. Βάσει των προηγουμένων αναλύσεων, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα του Korkein Hallinto-oikeus η ακόλουθη απάντηση:

«Δεν αντιβαίνει προς τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, προς τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ καθώς και προς την οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, υπό τις συνθήκες που εκτέθηκαν στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ρύθμιση όπως η φινλανδική ρύθμιση περί χρηματοοικονομικών μεταφορών εντός ομίλου, κατά την οποία προϋπόθεση για τη δυνατότητα εκπτώσεως της μεταφοράς εντός ομίλου κατά τη φορολόγηση είναι ότι τόσο ο μεταφέρων όσο και ο δικαιούχος της μεταφοράς είναι εταιρίες εγκατεστημένες στη Φινλανδία.»