ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 11ης Μαΐου 2023 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Άρθρο 49 ΣΛΕΕ – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Φόροι εταιριών – Φορολόγηση των ομίλων (γαλλικό καθεστώς της “intégration fiscale”) – Απαλλαγή των μερισμάτων τα οποία καταβάλλουν οι θυγατρικές εταιρίες που ανήκουν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο – Ημεδαπή μητρική εταιρία – Κεφαλαιακοί δεσμοί με εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή χωρίς να έχει συγκροτηθεί ενοποιημένος φορολογικώς όμιλος – Απαλλαγή των μερισμάτων τα οποία καταβάλλουν αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες – Μη εκπίπτοντα έξοδα και λοιπά βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή – Μη αναγνώριση φορολογικής ουδετεροποίησης ως προς τον συνυπολογισμό των εν λόγω εξόδων και λοιπών βαρών»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-407/22 και C-408/22,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d’État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2022, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 20 Ιουνίου 2022, στο πλαίσιο των δικών

Ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance

κατά

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb, T. von Danwitz (εισηγητή), A. Kumin και I. Ziemele, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Manitou BF SA, εκπροσωπούμενη από τους S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli και G. Menu-Lejeune, δικηγόρους,

– η Bricolage Investissement France SA, εκπροσωπούμενη από τους M. Dervieux και F. Donnedieu de Vabres, δικηγόρους,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. Bénard και T. Stéhelin,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ένδικων διαφορών μεταξύ του ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Υπουργού Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάκαμψης, Γαλλία) και, αφενός μεν, της Manitou BF SA (υπόθεση C-407/22), αφετέρου δε, της Bricolage Investissement France SA (υπόθεση C-408/22), σχετικά με την επιστροφή στις εν λόγω εταιρίες του μέρους του φόρου εταιριών και των επιπρόσθετων εισφορών το οποίο καταβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2011 και το φορολογικό έτος 2012 και αντιστοιχεί στο τμήμα των εξόδων και λοιπών βαρών που συνυπολογίστηκε στα εταιρικά αποτελέσματά τους λόγω μερισμάτων τα οποία εισέπραξαν από θυγατρικές εταιρίες τους εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη πλην της Γαλλίας.

Το γαλλικό δίκαιο

3 Το άρθρο 216, I, του code général des impôts (γενικού κώδικα φορολογίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των κύριων δικών (στο εξής: CGI), έχει ως εξής:

«Το καθαρό προϊόν της συμμετοχής που γεννά δικαίωμα για την εφαρμογή του καθεστώτος των μητρικών εταιριών και μνημονεύεται στο άρθρο 145, το οποίο έχει εισπράξει η μητρική εταιρία κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, μπορεί να εκπέσει από το συνολικό καθαρό κέρδος της, κατόπιν αφαιρέσεως τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών.

Το τμήμα των εξόδων και λοιπών βαρών του πρώτου εδαφίου καθορίζεται ομοιόμορφα στο 5 % του συνολικού προϊόντος των συμμετοχών, συμπεριλαμβανομένης της πίστωσης φόρου.»

4 Κατά το άρθρο 223 A του CGI:

«Μια εταιρία μπορεί να είναι η μόνη υπόχρεη για την καταβολή του φόρου εταιριών ο οποίος οφείλεται επί του συνόλου των αποτελεσμάτων του ομίλου που απαρτίζεται από την ίδια και τις εταιρίες στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 95 %, συνεχώς καθ' όλο το

οικονομικό έτος, αμέσως ή εμμέσως, μέσω εταιριών του ομίλου ή μόνιμων εγκαταστάσεων που αποτελούν μέλη του ομίλου […].

[…]

Μέλη του ομίλου μπορούν να είναι μόνον οι εταιρίες ή οι μόνιμες εγκαταστάσεις οι οποίες συναίνεσαν σε αυτό και τα αποτελέσματα των οποίων υπόκεινται σε φόρο εταιριών υπό τις προϋποθέσεις της γενικής φορολογικής νομοθεσίας ή σύμφωνα με τις ειδικότερες λεπτομέρειες του άρθρου 214. […]»

5 Το άρθρο 223 Β του CGI προβλέπει τα ακόλουθα:

«Το συνολικό αποτέλεσμα καθορίζεται από τη μητρική εταιρία και ισούται με το αλγεβρικό άθροισμα των αποτελεσμάτων κάθε εταιρίας του ομίλου, τα οποία έχουν προσδιορισθεί με βάση τους κανόνες της γενικής φορολογικής νομοθεσίας ή σύμφωνα με τις ειδικότερες λεπτομέρειες του άρθρου 214.

Το συνολικό αποτέλεσμα μειώνεται κατά το τμήμα των εξόδων και λοιπών βαρών που συνδέεται με τα προϊόντα συμμετοχής τα οποία εισπράττει εταιρία του ομίλου από εταιρία μέλος του ομίλου για διάστημα μεγαλύτερο του ενός οικονομικού έτους και με τα προϊόντα συμμετοχής τα οποία εισπράττει εταιρία του ομίλου από ενδιάμεση εταιρία, ως προς τα οποία η μητρική εταιρία αποδεικνύει ότι προέρχονται από προϊόντα συμμετοχής τα οποία καταβάλλει εταιρία μέλος του ομίλου για διάστημα μεγαλύτερο του ενός οικονομικού έτους χωρίς να έχουν ήδη γίνει εξ αυτού του λόγου διορθώσεις κατ' εφαρμογήν του παρόντος ή του τρίτου εδαφίου.

[…]»

Οι διαφορές των κύριων δικών και το προδικαστικό ερώτημα

Η υπόθεση C-407/22

6 Κατά τη διάρκεια του 2011, η Manitou BF εισέπραξε μερίσματα προερχόμενα από θυγατρικές εταιρίες της εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη πλην της Γαλλίας, τα οποία υπήγαγε στο καθεστώς των μητρικών εταιριών που προβλέπεται στα άρθρα 145 και 216 του CGI. Σύμφωνα με το άρθρο 216, I, η εν λόγω εταιρία αφαίρεσε τα εν λόγω μερίσματα από το καθαρό κέρδος της, εξαιρουμένου τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών καθοριζόμενου κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων.

7 Με διοικητική προσφυγή που άσκησε στις 24 Δεκεμβρίου 2014, η Manitou BF ζήτησε την επιστροφή του αρχικού ποσού του φόρου εταιριών που της επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος το οποίο έληξε το 2011, κατά το μέρος το οποίο αντιστοιχούσε στον συνυπολογισμό στα φορολογητέα αποτελέσματά της του προαναφερθέντος τμήματος, για τον λόγο ότι ο εν λόγω συνυπολογισμός διενεργήθηκε κατ' εφαρμογήν εθνικών διατάξεων που θίγουν την ελευθερία εγκαταστάσεως.

8 Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής προσφυγής από τη φορολογική διοίκηση, η Manitou BF άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της εκδοθείσας αποφάσεως. Με απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2017, το tribunal administratif de Montreuil (διοικητικό πρωτοδικείο Montreuil, Γαλλία) απέρριψε την ασκηθείσα προσφυγή. Με απόφαση της 27ης Μαΐου 2021, το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών, Γαλλία) ακύρωσε την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και διέταξε την επιστροφή των ζητηθέντων ποσών στη Manitou BF, κρίνοντας ότι το άρθρο 223 Β του CGI αντέβαινε στην ελευθερία εγκαταστάσεως

καθόσον δεν προέβλεπε τη δυνατότητα της μητρικής εταιρίας να ουδετεροποιήσει φορολογικώς το τμήμα των εξόδων και λοιπών βαρών που συνυπολογίστηκε και αφορούσε τα προϊόντα συμμετοχής που είχαν προέλθει από θυγατρικές εταιρίες, εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, πλην της Γαλλίας, οι οποίες πληρούσαν τα κριτήρια ένταξης στο καθεστώς της intégration fiscale (φορολογικής ενσωμάτωσης) το οποίο ορίζεται στο συγκεκριμένο άρθρο. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ως άνευ σημασίας το γεγονός ότι η μητρική εταιρία, μολονότι είχε θυγατρικές στη Γαλλία που πληρούσαν τα σχετικά κριτήρια, δεν είχε συγκροτήσει ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

9 Φρονώντας ότι το δευτεροβάθμιο δικαστήριο κακώς έκρινε ότι το άρθρο 223 B του CGI αντέβαινε στην προαναφερθείσα ελευθερία, ο ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Υπουργός Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάκαμψης) άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Conseil d'Etat (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία). Ο ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Υπουργός Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάκαμψης) προβάλλει ιδίως, πλάνη περί το δίκαιο και εσφαλμένο χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών από το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών), καθόσον το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι το αν η μητρική εταιρία έχει επιλέξει ή όχι να συγκροτήσει ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο με τις γαλλικές θυγατρικές της δεν επηρεάζει το βάσιμο του αιτήματος της Manitou BF για την επιστροφή των ποσών.

Η υπόθεση C-408/22

10 Κατά τη διάρκεια του 2012, η Bricolage Investissement France, ανήκουσα εξ ολοκλήρου στον όμιλο Adeo, έλαβε μερίσματα από πολωνική θυγατρική της η οποία της ανήκε κατά 100 %. Η Bricolage Investissement France υπήγαγε τα μερίσματα αυτά, προς τον σκοπό του προσδιορισμού του φόρου εταιριών που οφειλόταν για το φορολογικό έτος το οποίο έληξε το 2012, στο καθεστώς των μητρικών εταιριών που προβλέπεται στα άρθρα 145 και 216 του CGI. Σύμφωνα με το άρθρο 216, I, του CGI, η Bricolage Investissement France αφαίρεσε το ποσό των μερισμάτων από το καθαρό κέρδος της, εξαιρουμένου τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών καθοριζόμενου κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων.

11 Με μεταγενέστερη διοικητική προσφυγή, η Bricolage Investissement France ζήτησε από τη φορολογική διοίκηση να της χορηγήσει έκπτωση επί του συνόλου των μερισμάτων που είχε λάβει από την πολωνική θυγατρική της, χωρίς συνυπολογισμό στα φορολογητέα κέρδη του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών.

12 Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής προσφυγής της, η Bricolage Investissement France άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του tribunal administratif de Montreuil (διοικητικού πρωτοδικείου Montreuil) ζητώντας να απαλλαγεί, για ποσό ύψους 633 352 ευρώ, από τον φόρο εταιριών και τις επιπρόσθετες εισφορές που είχε καταβάλει για το φορολογικό έτος 2012. Με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2019, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την ασκηθείσα προσφυγή.

13 Με απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2021, το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών), επιληφθέν της έφεσης που άσκησε η Bricolage Investissement France, ακύρωσε την εκδοθείσα απόφαση και απάλλαξε την εταιρία από την καταβολή των επίμαχων ποσών έως το ποσό που αντιστοιχεί στην ουδετεροποίηση του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών που είχε συνυπολογιστεί στα κέρδη της, στηριζόμενο στο σκεπτικό που απορρέει από τις εκτιθέμενες στη σκέψη 8 της παρούσας αποφάσεως εκτιμήσεις.

14 O ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Υπουργός Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάκαμψης) άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Ο υπουργός υποστήριξε ότι το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών) κακώς έκρινε ότι το άρθρο 223 Β του CGI αντέβαινε στην ελευθερία εγκαταστάσεως, παραβίασε δε τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου και χαρακτήρισε εσφαλμένως τα πραγματικά περιστατικά, καθόσον έκρινε ότι η μητρική εταιρία που δεν είναι μέλος ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της, χωρίς συνυπολογισμό του ως άνω τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών, το σύνολο των μερισμάτων τα οποία εισέπραξε από τις θυγατρικές της που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος πλην της Γαλλίας και τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου άρθρου.

Εκτιμήσεις αφορώσες αμφότερες τις υποθέσεις C-407/22 και C-408/22

15 Λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις των διαδίκων στις υποθέσεις των κύριων δικών, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν επηρεάζει την έκβαση των υποβληθεισών στην κρίση του υποθέσεων η απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2015, Groupe Steria (C-386/14, στο εξής: απόφαση Groupe Steria, EU:C:2015:524). Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία κράτους μέλους σχετική με καθεστώς φορολογικής ενσωματώσεως δυνάμει της οποίας αναγνωρίζεται σε μητρική εταιρία ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου το ευεργέτημα της φορολογικής ουδετεροποίησης ως προς τον συνυπολογισμό τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών, το οποίο έχει οριστεί κατ' αποκοπήν σε 5 % του καθαρού ποσού των μερισμάτων, για τα μερίσματα που καταβάλλουν σε αυτήν ημεδαπές εταιρίες που αποτελούν τμήμα του ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, ενώ τέτοια ουδετεροποίηση δεν αναγνωρίζεται, σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία, για τα μερίσματα που της διανέμουν οι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος θυγατρικές της οι οποίες, εάν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο.

16 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων του Δικαστηρίου στην εν λόγω απόφαση, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει τις ενώπιόν του διαδικασίες και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο έχει την ίδια διατύπωση σε αμφότερες τις υποθέσεις C-407/22 και C-408/22:

«Αντιτίθεται το άρθρο 49 [ΣΛΕΕ] σε νομοθεσία κράτους μέλους σχετική με καθεστώς φορολογικής ενσωματώσεως η οποία αναγνωρίζει σε μητρική εταιρία επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου το ευεργέτημα της φορολογικής ουδετεροποίησης ως προς το τμήμα των εξόδων και λοιπών βαρών που συνυπολογίζεται στα αποτελέσματά της και αφορά τα μερίσματα που εισπράττει από ημεδαπές εταιρίες εντός του ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου καθώς και, προκειμένου να ληφθεί υπόψη η [απόφαση Groupe Steria], τα μερίσματα που εισπράττει από θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, οι οποίες, εάν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο, αλλά η οποία δεν αναγνωρίζει σε ημεδαπή μητρική εταιρία που, παρά την ύπαρξη κεφαλαιακών δεσμών με άλλες εγκατεστημένες στην ημεδαπή οντότητες –δεσμοί οι οποίοι παρέχουν τη δυνατότητα συγκροτήσεως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου–, δεν επέλεξε να ανήκει σε τέτοιον όμιλο το ευεργέτημα της εν λόγω ουδετερότητας, όσον αφορά τόσο τα μερίσματα που της διανέμουν οι ημεδαπές θυγατρικές της όσο και εκείνα που προέρχονται από θυγατρικές της εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη οι οποίες πληρούν τα λοιπά, πλην του τόπου εγκαταστάσεως, κριτήρια ένταξης σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο;»

17 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 21ης Ιουλίου 2022, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-407/22 και C-408/22 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

18 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους αφορώσα καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης δυνάμει της οποίας

– μπορεί να αναγνωρισθεί στην ημεδαπή μητρική εταιρία που έχει επιλέξει τη φορολογική ενσωμάτωση με ημεδαπές θυγατρικές της η δυνατότητα να τύχει της φορολογικής ουδετεροποίησης του συνυπολογισμού στα φορολογητέα κέρδη του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών που καθορίζεται κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του καθαρού ποσού των μερισμάτων τα οποία εισπράττει από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της οι οποίες, αν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο,

– ενώ η εν λόγω ουδετεροποίηση δεν αναγνωρίζεται σε ημεδαπή μητρική εταιρία που δεν έχει επιλέξει την ως άνω φορολογική ενσωμάτωση παρά την ύπαρξη κεφαλαιακών δεσμών με άλλες ημεδαπές εταιρίες, η οποία καθιστά δυνατή τη φορολογική ενσωμάτωση.

19 Το άρθρο 49, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ ορίζει ότι, στο πλαίσιο των διατάξεων που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 2 του τίτλου IV του τρίτου μέρους της Συνθήκης ΛΕΕ, απαγορεύονται οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

20 Κατά πάγια νομολογία, πρέπει να θεωρούνται ως περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως όλα τα μέτρα τα οποία απαγορεύουν, κωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας την οποία διασφαλίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2022, Cilevičs κ.λπ., C-391/20, EU:C:2022:638, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει συνεπώς την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Επομένως, καίτοι, κατά το γράμμα τους, οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ έχουν ως σκοπό τη διασφάλιση, εντός του κράτους μέλους υποδοχής, της ίσης μεταχείρισης των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, εντούτοις οι διατάξεις αυτές αντιτίθενται επίσης στην εκ μέρους του κράτους μέλους καταγωγής παρεμπόδιση της εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος ενός υπηκόου του πρώτου κράτους μέλους ή μιας εταιρίας ιδρυθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτού (απόφαση Groupe Steria, σκέψη 14 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι η άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως εμποδίζεται αν, δυνάμει της νομοθεσίας κράτους μέλους, ημεδαπή εταιρία που διατηρεί θυγατρική ή μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση η οποία είναι δυσμενέστερη από τη μεταχείριση ημεδαπής εταιρίας που διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση ή θυγατρική στο πρώτο κράτος μέλος (απόφαση Groupe Steria, σκέψη 15 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Δυνάμει εθνικών διατάξεων που είναι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών, τα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή μητρική εταιρία από θυγατρική της –είτε αυτή είναι ημεδαπή είτε αλλοδαπή– εκπίπτουν από το καθαρό κέρδος της μητρικής εταιρίας, εξαιρουμένου τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών καθοριζόμενου κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του καθαρού ποσού των εν λόγω μερισμάτων. Πράγματι, τα έξοδα και τα λοιπά βάρη που απορρέουν από τις συμμετοχές από τις οποίες προέρχονται τα φοροαπαλλασσόμενα μερίσματα θεωρούνται ως μη εκπίπτοντα από τα κέρδη της μητρικής εταιρίας.

24 Ωστόσο, ο συνυπολογισμός αυτός του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών στο κέρδος της μητρικής εταιρίας ουδετεροποιείται φορολογικώς υπέρ της μητρικής εταιρίας ενός ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, κατά την έννοια του άρθρου 223 Α του CGI, σε σχέση με τα μερίσματα που έχουν διανείμει οι θυγατρικές εταιρίες της που ανήκουν στον όμιλο αυτόν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 223 Β του CGI.

25 Από τη συγκεκριμένη ρύθμιση προκύπτει ότι τα μερίσματα τα οποία εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρία ενός ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου και τα οποία έχουν διανείμει οι θυγατρικές εταιρίες της που ανήκουν στον ίδιο όμιλο εκπίπτουν πλήρως από τα καθαρά κέρδη της μητρικής εταιρίας αυτής και, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται πλήρως από τον φόρο εταιριών στο εν λόγω κράτος μέλος.

26 Οι ως άνω διατάξεις ήταν επίμαχες στην απόφαση Groupe Steria, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, εφόσον, δυνάμει κανονιστικής ρύθμισης τέτοιου είδους, μόνον οι ημεδαπές εταιρίες μπορούν να περιληφθούν σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο, το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό πλεονέκτημα προβλέπεται αποκλειστικώς και μόνον για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης. Το Δικαστήριο απεφάνθη ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία κράτους μέλους σχετική με καθεστώς φορολογικής ενσωματώσεως δυνάμει της οποίας αναγνωρίζεται σε μητρική εταιρία ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου το ευεργέτημα της φορολογικής ουδετεροποίησης ως προς τον συνυπολογισμό τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών, το οποίο έχει οριστεί κατ' αποκοπήν σε 5 % του καθαρού ποσού των μερισμάτων, για τα μερίσματα που καταβάλλουν σε αυτήν ημεδαπές εταιρίες που αποτελούν τμήμα του ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, ενώ τέτοια ουδετεροποίηση δεν αναγνωρίζεται, σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία, για τα μερίσματα που της διανέμουν οι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος θυγατρικές της οι οποίες, εάν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο.

27 Από τις αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, μετά την απόφαση Groupe Steria, μπορεί να αναγνωρισθεί σε μητρική εταιρία ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου το ευεργέτημα της φορολογικής ουδετεροποίησης του συνυπολογισμού τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών, καθορισθέντος κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του καθαρού ποσού των μερισμάτων που εισέπραξε η ίδια και από αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες, εάν ήταν ημεδαπές, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο.

28 Κατά συνέπεια, από τη ρύθμιση αυτή, εφαρμοζόμενη υπό το πρίσμα της αποφάσεως Groupe Steria, προκύπτει ότι τα μερίσματα τα οποία εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία που ανήκει σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο και τα οποία διανέμονται σε αυτήν από τις ημεδαπές θυγατρικές της που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, καθώς και από τις αλλοδαπές θυγατρικές της οι οποίες, αν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το

επέλεγαν, να ενταχθούν στον εν λόγω όμιλο, εκπίπτουν πλήρως από τα καθαρά κέρδη της μητρικής εταιρίας και, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται πλήρως από τον φόρο εταιριών στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

29 Αντιθέτως, τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει ημεδαπή μητρική εταιρία που δεν ανήκει σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο και τα οποία προέρχονται τόσο από ημεδαπές όσο και από αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες της απαλλάσσονται μόνο εν μέρει από τον φόρο αυτόν, λόγω του συνυπολογισμού στα κέρδη της μητρικής εταιρίας του καθοριζόμενου σε ποσοστό 5 % τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών.

30 Εν προκειμένω, και σε αντίθεση με την επίμαχη περίπτωση στην απόφαση Groupe Steria, η Manitou BF και η Bricolage Investissement France δεν ανήκουν σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο κατά την έννοια του άρθρου 223 A του CGI. Ωστόσο, λόγω των κεφαλαιακών δεσμών καθεμιάς τους με άλλες εταιρίες εγκατεστημένες στη Γαλλία, είχαν τη δυνατότητα, εφόσον το επέλεγαν, να περιληφθούν σε τέτοιον όμιλο μαζί με τις τελευταίες αυτές εταιρίες, ήτοι, όσον αφορά τη Manitou BF, λόγω των κεφαλαιακών δεσμών της με τις ημεδαπές θυγατρικές της, και, όσον αφορά την Bricolage Investissement France, λόγω των κεφαλαιακών δεσμών της με την ημεδαπή μητρική της.

31 Γεγονός παραμένει ότι, σύμφωνα με την επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών εθνική ρύθμιση, μόνον οι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης και να περιληφθούν σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Επομένως, η Manitou BF και η Bricolage Investissement France δεν είχαν τη δυνατότητα να δημιουργήσουν τέτοιο όμιλο με τις θυγατρικές τους που ήταν εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη πλην της Γαλλίας.

32 Ειδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, μια ημεδαπή μητρική εταιρία μπορεί να επιλέξει ανά πάσα στιγμή να υπαχθεί στο συγκεκριμένο καθεστώς μαζί με τις θυγατρικές της που βρίσκονται στη Γαλλία και πληρούν τα κριτήρια για την ένταξή τους σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο. Επιπλέον, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη ρύθμιση, η ημεδαπή μητρική εταιρία μπορεί να επιλέξει ελεύθερα το εύρος της φορολογικής ενσωμάτωσης, χωρίς να υποχρεούται να συμπεριλάβει όλες τις ημεδαπές θυγατρικές της που πληρούν τα σχετικά κριτήρια.

33 Αντιθέτως, η ημεδαπή μητρική εταιρία δεν έχει τη δυνατότητα να επιλέξει να υπαχθεί στο καθεστώς της φορολογικής ενσωμάτωσης μόνο μαζί με εκείνες τις θυγατρικές της που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη και πληρούν τα κριτήρια ένταξης σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο, πλην του κριτηρίου του τόπου εγκαταστάσεως, αλλά πρέπει κατ' ανάγκη να συγκροτήσει ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο με τουλάχιστον μία από τις ημεδαπές εταιρίες που πληρούν τα σχετικά κριτήρια.

34 Προκύπτει ότι, ενώ στην ημεδαπή μητρική εταιρία που έχει θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες στη Γαλλία μπορεί πάντοτε να αναγνωρισθεί η δυνατότητα να τύχει του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνίσταται στην ουδετεροποίηση του συνυπολογισμού του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών, ασκώντας τη δυνατότητα αυτή εντός ενός ελεύθερα καθοριζόμενου από την ίδια εύρους, στην ημεδαπή μητρική εταιρία με θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη δεν μπορεί εντούτοις να αναγνωρισθεί η δυνατότητα να τύχει του πλεονεκτήματος αυτού, εκτός εάν αποτελούσε προηγουμένως μέρος ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου στη Γαλλία με ημεδαπές εταιρίες.

35 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση συνεπάγεται ότι αποκλείεται από την αναγνώριση φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως είναι η ουδετεροποίηση, η μητρική εταιρία η οποία έχει θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και η οποία δεν ανήκει σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο, είναι δε η μεταχείριση αυτή ικανή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως από τη μητρική εταιρία, καθόσον αποτελεί αντικίνητρο για την ίδρυση θυγατρικών εταιριών σε άλλα κράτη μέλη (πρβλ. απόφαση Groupe Steria, σκέψη 20).

36 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση, για να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, πρέπει να αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των περιπτώσεων, το Δικαστήριο έχει κρίνει, σε σχέση με τις επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών διατάξεις, ότι το γεγονός ότι τα πλήρως απαλλασσόμενα από τον φόρο μερίσματα τα οποία εισπράττει η μητρική εταιρία προέρχονται από θυγατρικές εταιρίες που ανήκουν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο στον οποίο ανήκει και η οικεία μητρική εταιρία δεν αποτελεί αντικειμενική διαφορά μεταξύ μητρικών εταιριών η οποία δικαιολογεί τη διαπιστούμενη διαφορετική μεταχείριση (απόφαση Groupe Steria, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στην περίπτωση ρύθμισης που προβλέπει, μέσω ουδετεροποίησης του συνυπολογισμού του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών στα κέρδη της μητρικής εταιρίας, την πλήρη απαλλαγή των εισπραττόμενων μερισμάτων από τον φόρο, η περίπτωση των εταιριών που ανήκουν σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο είναι συγκρίσιμη με εκείνη των εταιριών που δεν ανήκουν σε τέτοιο όμιλο, είτε πρόκειται για τη μητρική εταιρία είτε πρόκειται για θυγατρική της. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, αφενός, η μητρική εταιρία υποβάλλεται σε έξοδα και λοιπά βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή της στη θυγατρική εταιρία και, αφετέρου, τα πραγματοποιούμενα από τη θυγατρική εταιρία κέρδη από τα οποία προέρχονται τα διανεμόμενα μερίσματα ενδέχεται κατ' αρχήν να αποτελέσουν αντικείμενο διπλής ή αλλεπάλληλης φορολόγησης (πρβλ. απόφαση Groupe Steria, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, ωστόσο, στηριζόμενη στις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 24), και της 12ης Ιουνίου 2014, SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 31), ότι η περίπτωση ενός φορολογουμένου που έχει επιλέξει την υπαγωγή του σε καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης δεν μπορεί να είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη με εκείνη ενός φορολογουμένου που δεν έχει επιδιώξει να υπαχθεί στο καθεστώς αυτό, πολλώ δε μάλλον εφόσον πληρούσε τις αντικειμενικές προϋποθέσεις προς τούτο.

40 Συναφώς, το Δικαστήριο τόνισε βεβαίως, στην απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 24), ότι η περίπτωση μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να συγκροτήσει ενιαία φορολογική μονάδα με ημεδαπή θυγατρική της είναι συγκρίσιμη αντικειμενικά, από την άποψη του σκοπού ενός καθεστώτος φορολογικής ενσωμάτωσης, με την περίπτωση της ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να συγκροτήσει ενιαία φορολογική μονάδα με αλλοδαπή θυγατρική της, καθόσον η μητρική εταιρία επιδιώκει σε αμφότερες τις περιπτώσεις να τύχει των πλεονεκτημάτων που προσφέρει το εν λόγω καθεστώς, το οποίο

επιτρέπει, μεταξύ άλλων, την ενοποίηση, στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας, των κερδών και ζημιών των εταιριών της ενιαίας φορολογικής μονάδας και εγγυάται ότι οι εντός του ομίλου πράξεις είναι φορολογικώς ουδέτερες.

41 Ομοίως, το Δικαστήριο επισήμανε, στην απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, SCA Group Holding κ.λπ, C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψεις 29 έως 31), ότι οι περιπτώσεις ημεδαπών μητρικών εταιριών οι οποίες κατέχουν ημεδαπές υποθυγατρικές είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες όσον αφορά έναν τέτοιο σκοπό, ανεξαρτήτως του αν οι μητρικές κατέχουν τις εν λόγω υποθυγατρικές μέσω ημεδαπών ή αλλοδαπών θυγατρικών, στον βαθμό που το καθεστώς της ενιαίας φορολογικής οντότητας επιδιώκεται και στις δύο περιπτώσεις για το σύνολο που συγκροτούν η μητρική εταιρία και οι υποθυγατρικές της.

42 Ωστόσο, στο μέτρο που, αφενός, μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία δεν έχει τη δυνατότητα να σχηματίσει ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο με εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος θυγατρικές της, το γεγονός ότι δεν έχει συγκροτήσει τέτοιο όμιλο με μία τουλάχιστον από τις τυχόν θυγατρικές της ή άλλες ημεδαπές οντότητες που πληρούν τα σχετικά κριτήρια δεν επιτρέπει τη διαπίστωση ότι η μητρική εταιρία δεν επιδιώκει να δημιουργήσει έναν τέτοιο όμιλο ή να υπαχθεί σε ευεργετικό καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης μαζί με μία ή περισσότερες από τις αλλοδαπές θυγατρικές της.

43 Αφετέρου, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις εκτιμήσεις που παρατίθενται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, η περίπτωση των εταιριών που ανήκουν σε ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο πρέπει να θεωρηθεί συγκρίσιμη με εκείνη των εταιριών που δεν ανήκουν σε τέτοιο όμιλο, όσον αφορά ρύθμιση που δεν προβλέπει τη φορολογική ενσωμάτωση, αλλά την πλήρη απαλλαγή των εισπραττόμενων μερισμάτων από τον φόρο, συνεπεία του επίμαχου στις υποθέσεις των κύριων δικών φορολογικού πλεονεκτήματος.

44 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών διαφορετική μεταχείριση αφορά περιπτώσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες.

45 Όσον αφορά το κατά πόσον η διαφορετική αυτή μεταχείριση θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, αρκεί να σημειωθεί ότι ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε η Γαλλική Κυβέρνηση επικαλέστηκαν την ύπαρξη τέτοιων επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος.

46 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους αφορώσα καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης δυνάμει της οποίας

– μπορεί να αναγνωρισθεί στην ημεδαπή μητρική εταιρία που έχει επιλέξει τη φορολογική ενσωμάτωση με ημεδαπές θυγατρικές της η δυνατότητα να τύχει της φορολογικής ουδετεροποίησης του συνυπολογισμού στα φορολογητέα κέρδη του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών που καθορίζεται κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του καθαρού ποσού των μερισμάτων τα οποία εισπράττει από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της οι οποίες, αν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο,

– ενώ η εν λόγω ουδετεροποίηση δεν αναγνωρίζεται σε ημεδαπή μητρική εταιρία που δεν έχει επιλέξει την ως άνω φορολογική ενσωμάτωση παρά την ύπαρξη κεφαλαιακών δεσμών με άλλες ημεδαπές εταιρίες, η οποία καθιστά δυνατή τη φορολογική ενσωμάτωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους αφορώσα καθεστώς φορολογικής ενσωμάτωσης δυνάμει της οποίας

– **μπορεί να αναγνωρισθεί στην ημεδαπή μητρική εταιρία που έχει επιλέξει τη φορολογική ενσωμάτωση με ημεδαπές θυγατρικές της η δυνατότητα να τύχει της φορολογικής ουδετεροποίησης του συνυπολογισμού στα φορολογητέα κέρδη του τμήματος των εξόδων και λοιπών βαρών που καθορίζεται κατ' αποκοπήν σε ποσοστό 5 % του καθαρού ποσού των μερισμάτων τα οποία εισπράττει από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της οι οποίες, αν ήταν εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επέλεγαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο,**

– **ενώ η εν λόγω ουδετεροποίηση δεν αναγνωρίζεται σε ημεδαπή μητρική εταιρία που δεν έχει επιλέξει την ως άνω φορολογική ενσωμάτωση παρά την ύπαρξη κεφαλαιακών δεσμών με άλλες ημεδαπές εταιρίες, η οποία καθιστά δυνατή τη φορολογική ενσωμάτωση.**

(υπογραφές)