

**Υπόθεση C-749/18**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

30 Νοεμβρίου 2018

**Αιτούν δικαστήριο:**

Cour administrative (Λουξεμβούργο)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

29 Νοεμβρίου 2018

**Εφεσείουσες, αντεφεσίβλητες**

Ανώνυμη εταιρία Β

Ανώνυμη εταιρία Γ

Εταιρία περιορισμένης ευθύνης Δ

**Εφεσίβλητη, αντεφεσείουσα :**

Administration des contributions directes

**I. Αντικείμενο και ιστορικό της διαφοράς**

- 1 Η ανώνυμη εταιρία Α (πρώην ΑΑ), η οποία έχει συσταθεί κατά το γαλλικό δίκαιο και διέπεται από αυτό, ίδρυσε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου τη θυγατρική Β, που έχει με τη σειρά της επτά θυγατρικές «υποκειμένες στον φόρο στο Λουξεμβούργο» (στο εξής: εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες) και συμμετέχει σε ποσοστό άνω του 95% στο κεφάλαιο της καθεμίας. Η ανώνυμη εταιρία Β και οι επτά θυγατρικές της επέλεξαν το λουξεμβουργιανό καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως, βάσει του οποίου ο φόρος υπολογίζεται επί της ενοποιησεως των κερδών του ομίλου εταιριών.
- 2 Οι εταιρίες Γ και Δ είναι επίσης εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, θυγατρικές της ανώνυμης εταιρίας Α, η οποία έχει συσταθεί κατά το γαλλικό δίκαιο και διέπεται από αυτό. Η εταιρία Β δεν κατέχει κανένα μερίδιο συμμετοχής στο κεφάλαιο των δύο αυτών εταιριών. Με χωριστά έγγραφα της 8ης Δεκεμβρίου

2014, οι εταιρίες Β, Γ και Δ ζήτησαν να υπαχθούν στο καθεστώς της από κοινού φορολόγησης από την 1η Ιανουαρίου 2013 (πρώτο έγγραφο) και από την 1η Ιανουαρίου 2014 (δεύτερο έγγραφο).

- 3 Επικαλούνταν δε, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, sca group holding κ.λπ., C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758 (βλ. κατωτέρω, στο εξής: απόφαση sca group holding).
- 4 Με απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015, η administration des Contributions directes [φορολογική διοίκηση – τμήμα άμεσων φόρων] επισήμανε ότι το καθεστώς της από κοινού φορολόγησης νοούνταν μόνο σε περίπτωση μητρικής εταιρίας (κάθετη από κοινού φορολόγηση) με (λουξεμβουργιανή) φορολογική έδρα. Συνεπώς, απέρριψε την αίτηση, για τον λόγο ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση αυτή, δεδομένου ότι η εταιρία Β δεν κατείχε κανένα μερίδιο συμμετοχής στο κεφάλαιο των εταιριών που θα ενοποιούνταν φορολογικώς. Οι εταιρίες Β, Γ και Δ προσέφυγαν στο tribunal administratif [διοικητικό πρωτοδικείο].
- 5 Στο μεταξύ, ένας νόμος της 18ης Οκτωβρίου 2015 τροποποίησε το καθεστώς της από κοινού φορολόγησης, επεκτείνοντας ουσιαστικά την ισχύ του και στους ομίλους που αποτελούνται μόνο από θυγατρικές (οριζόντια από κοινού φορολόγηση). Ο νόμος διευκρινίζει ρητώς ότι μια εταιρία ενός ενοποιημένου ομίλου δεν μπορεί ταυτόχρονα να είναι μέλος και άλλου ενοποιημένου ομίλου. Το νέο αυτό νομικό καθεστώς εφαρμόζεται μόνον από της χρήσεως 2015 και εντεύθεν.
- 6 Με απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2017, το tribunal administratif απέρριψε την προσφυγή για τη χρήση 2013, για τον λόγο ότι η αίτηση, με ημερομηνία 8 Δεκεμβρίου 2014, δεν υποβλήθηκε εντός της απαιτούμενης προθεσμίας, ήτοι πριν από τη λήξη της χρήσεως 2013. Όσον αφορά τη χρήση 2014, το tribunal administratif έκρινε ότι δεν θα ήταν σύμφωνη προς τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ η απόρριψη της αιτήσεως υπαγωγής στην από κοινού φορολόγηση με την αιτιολογία ότι οι αιτούσες εταιρίες δεν ελέγχονταν από μητρική εταιρία εδρεύουσα ή έχουσα μόνιμη εγκατάσταση στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.
- 7 Το Cour administrative [διοικητικό εφετείο] επιλήφθηκε της υποθέσεως κατόπιν εφέσεως των εταιριών στις 15 Ιανουαρίου 2018. Το Δημόσιο άσκησε τότε αντέφεση, προσάπτοντας στο tribunal administratif ότι κακώς δέχθηκε την προσφυγή για τη χρήση 2014.

## **II. Επίμαχες διατάξεις**

### *A. Δίκαιο της Ένωσης*

- 8 Το κεφάλαιο 2 ΣΛΕΕ, το οποίο επιγράφεται «Το δικαίωμα εγκαταστάσεως», περιέχει, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες δύο διατάξεις:

## Άρθρο 49

«Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 54, δεύτερη παράγραφος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου της παρούσας Συνθήκης που αναφέρονται στην κυκλοφορία κεφαλαίων.»

## Άρθρο 54

«Οι εταιρείες 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 Ένωσης εξομοιώνονται, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, προς τα φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των κρατών μελών.

Ως εταιρίες νοούνται οι εταιρίες αστικού ή εμπορικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών, και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με εξαίρεση εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό.»

*B. Εσωτερικό δίκαιο**Ο λουξεμβουργιανός νόμος περί φόρου εισοδήματος*

9 Το άρθρο 164bis όριζε τα εξής:

1. Οι εδρεύουσες στην ημεδαπή κεφαλαιουχικές εταιρίες (...), των οποίων το κεφάλαιο κατέχει, τουλάχιστον κατά 95% (...) άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία (...) ή [λουξεμβουργιανή] μόνιμη εγκατάσταση μη εδρεύουσα στην ημεδαπή κεφαλαιουχικής εταιρίας (...), μπορούν, κατόπιν αιτήσεως, να φορολογούνται από κοινού με τη μητρική εταιρία ή τη (λουξεμβουργιανή) μόνιμη εγκατάσταση, ώστε τα αντίστοιχα φορολογικά τους αποτελέσματα να σωρεύονται με εκείνο της μητρικής εταιρίας ή της [λουξεμβουργιανής] μόνιμης εγκαταστάσεως (...)

4. Το καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως προϋποθέτει γραπτή αίτηση από κοινού της μητρικής εταιρίας ή της [λουξεμβουργιανής] μόνιμης

εγκαταστάσεως και των οικειών θυγατρικών. Η αίτηση πρέπει να υποβληθεί στην Administration des contributions directes πριν από τη λήξη της πρώτης χρήσεως της περιόδου για την οποία ζητείται η εφαρμογή του καθεστώτος της από κοινού φορολογήσεως, περιόδου που πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον 5 χρήσεις (...))»

- 10 Ο νόμος της 8ης Δεκεμβρίου 2015 αντικατέστησε το άρθρο 164 bis του νόμου περί φόρου εισοδήματος ως ακολούθως:

« (1) Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου νοείται ως:

(...)

5. ενοποιημένος όμιλος: είτε ένας όμιλος αποτελούμενος από την επικεφαλής του ενοποιημένου ομίλου μητρική εταιρία και την (τις) ενοποιημένη (-νες) εταιρία(-ες) (...) είτε ένας όμιλος αποτελούμενος από την επικεφαλής του ενοποιημένου ομίλου θυγατρική εταιρία και την (τις) ενοποιημένη (-νες) εταιρία(-ες) (...) Μία εταιρία δεν μπορεί να είναι ταυτοχρόνως μέλος δύο ενοποιημένων ομίλων (...))»

Στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου διευκρινίζεται ότι « Ο παρών νόμος τίθεται σε ισχύ από το φορολογικό έτος 2015».

### III. Οι απόψεις των διαδίκων

#### A. Οι εταιρίες Β, Γ και Δ

- 11 Οι εφεσείουσες προσάπτουν στο tribunal administratif ότι κακώς αποφάνθηκε ότι η αίτηση υπαγωγής στο καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως για τη χρήση 2013 έπρεπε να υποβληθεί πριν από τη λήξη της χρήσεως 2013. Θεωρούν ότι η αναγνώριση υποχρέωσης των ενδιαφερομένων εταιριών να υποβάλουν την αίτησή τους για οριζόντια από κοινού φορολόγηση πριν από τη λήξη της χρήσεως 2013 ισοδυναμεί με την επιβολή υπερβολικού και δυσανάλογου βάρους σε αυτές, από την άποψη της αρχής της πρακτικής αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου.
- 12 Οι εφεσείουσες επικαλούνται την απόφαση SCA Group Holding. Υπογραμμίζουν τις ομοιότητες μεταξύ του επίμαχου ολλανδικού καθεστώτος στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση εκείνη και του λουξεμβουργιανού καθεστώτος της από κοινού φορολογήσεως, όπως ίσχυε πριν από τη μεταρρύθμισή του με τον νόμο της 8ης Δεκεμβρίου 2015, ιδίως στον βαθμό που αμφότερα απέκλειαν την οριζόντια από κοινού φορολόγηση. Υπενθυμίζουν ότι η απόφαση του Δικαστηρίου έχει γενική ισχύ και ότι η ερμηνεία η οποία δόθηκε στις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου παράγει αποτελέσματα όχι μόνο για το μέλλον, αλλά και *ex tunc*, οπότε ο δικαστής θα την εφαρμόσει ακόμη και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν πριν από την απόφαση, αφήνοντας ανεφάρμοστη κάθε ενδεχομένως αντίθετη διάταξη του εθνικού νόμου.

- 13 Δεδομένου ότι το καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως όπως ίσχυε έως τη χρήση 2015 είναι αντίθετο προς το ενωσιακό δίκαιο, οι εφεσείουσες υποστηρίζουν ότι θα πρέπει να αρθούν οι αθέμιτες συνέπειες αυτού του καθεστώτος και ότι θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της πρακτικής αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου η μη υπαγωγή τους στο ευεργετικό καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως ήδη από την 1η Ιανουαρίου 2013 με το πρόσχημα ότι δεν πληρούνται μια αμιγώς τυπική προϋπόθεση, ήτοι η τήρηση της προθεσμίας για την υποβολή της σχετικής αιτήσεως, εφόσον πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια τέτοια προϋπόθεση είναι εξαιρετικά δύσκολο να πληρωθεί λαμβανομένων υπόψη της πρακτικής των λουξεμβουργιανών διοικητικών αρχών και της νομολογίας των λουξεμβουργιανών δικαστηρίων, ως είχαν το 2013.

### **B. Το Δημόσιο**

- 14 Το Δημόσιο ζητεί να επικυρωθεί η πρωτόδικη απόφαση, στο μέτρο που απορρίφθηκε η αίτηση σχετική με τη χρήση 2013.
- 15 Αντιθέτως, προσάπτει στο tribunal administratif ότι κακώς έκανε δεκτή την προσφυγή όσον αφορά τη χρήση 2014.
- 16 Εκτιμά καταρχάς ότι ο τότε ισχύων νόμος δεν προέβλεπε καν οριζόντια ενοποίηση μεταξύ θυγατρικών εταιριών του ίδιου ομίλου. Μόνον κατόπιν του νόμου της 18ης Δεκεμβρίου 2015 το καθεστώς τροποποιήθηκε και κατέστη δυνατή η οριζόντια ενοποίηση από της χρήσεως 2015 και εντεύθεν.
- 17 Εξάλλου, το Δημόσιο υπογραμμίζει ότι, ακόμη και αν εφάρμοζε αναδρομικά τον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 2015, γεγονός παραμένει ότι αυτός προβλέπει ότι «[μ]ία εταιρία δεν μπορεί να είναι ταυτοχρόνως μέλος δύο ενοποιημένων ομίλων». Κατά το Δημόσιο, η μεταβολή μιας κάθετης ενοποίησης, εντελώς κλασικού τύπου, σε οριζόντια ενοποίηση συνεπάγεται σιωπηρώς αποχώρηση από τον υφιστάμενο όμιλο και, σε δεύτερο στάδιο, δημιουργία ενός νέου φορολογικώς ενοποιημένου ομίλου. Η ηγετική εταιρία, η οποία συνιστά τον βασικό άξονα του ομίλου και το σημείο αναφοράς για τα ζητήματα αυτά, θα πρέπει κατά συνέπεια να αντικατασταθεί από μια άλλη ηγετική εταιρία, που θα αποτελεί εφεξής τον πυλώνα του νεοσύστατου ομίλου, όπερ δεν έγινε εν προκειμένω.

## **IV. Εκτίμηση του Cour administrative**

### **A Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα**

- 18 Το λουξεμβουργιανό καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως ορίζεται ως «ειδικό καθεστώς φορολογήσεως της ενοποίησης των κερδών ενός ομίλου εταιριών», το οποίο προβλέπεται για λόγους φορολογικής ουδετερότητας. Παρέχει σε έναν όμιλο εταιριών την ευχέρεια να ενοποιήσουν τα φορολογικά τους αποτελέσματα υπό την επικεφαλής του ενοποιημένου ομίλου μητρική εταιρία, ώστε να προκύψει το φορολογικώς ενοποιημένο αποτέλεσμα που θα είναι

φορολογητέο μόνο στο πρόσωπο της επικεφαλής του ενοποιημένου ομίλου μητρικής εταιρίας.

- 19 Εν προκειμένω, προβάλλεται το αίτημα να υπαχθούν οι εταιρίες Γ και Δ στο καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως με την εταιρία Β ως επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου μητρική εταιρία. Εφόσον δεν αμφισβητείται ότι η τελευταία αυτή εταιρία δεν είναι μητρική εταιρία των δύο πρώτων εταιριών, αλλά, όπως και αυτές, θυγατρική της εταιρίας Α, εδρεύουσας στη Γαλλία και ηγετικής εταιρίας του ομίλου, το αίτημα αυτό των εφεσειουσών αποβλέπει στη δημιουργία ενός ομίλου οριζόντιας από κοινού φορολογήσεως μεταξύ θυγατρικών εταιριών της αυτής μητρικής εταιρίας που δεν εδρεύει και δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.
- 20 Η λουξεμβουργιανή νομοθεσία δεν επέτρεπε τότε μια τέτοια ενοποίηση.
- 21 Το tribunal administratif ορθώς παρέπεμψε στην απόφαση SCA Group Holding, η οποία αφορούσε το ολλανδικό καθεστώς της ενιαίας φορολογικής μονάδας, στο πλαίσιο αιτήματος που υπέβαλαν τρεις εταιρίες με έδρα τις Κάτω Χώρες να ενοποιηθούν υπό μία φορολογική μονάδα, ενώ οι τρεις αυτές εταιρίες ελέγχονταν από εταιρία εδρεύουσα στη Γερμανία. Το tribunal administratif συνήγαγε το συμπέρασμα ότι, κατά το πρότυπο της επίμαχης ολλανδικής νομοθεσίας, η απαγόρευση σε μητρική εταιρία, η οποία δεν εδρεύει στην ημεδαπή αλλά είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να δημιουργήσει ενιαία φορολογική μονάδα με τις ημεδαπές θυγατρικές της, όπως αυτή απορρέει από τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία πριν από την τροποποίησή της με τον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 2015, είναι αντίθετη προς το ενωσιακό δίκαιο, και ειδικότερα προς τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.
- 22 Το Cour administrative εκτιμά κατά συνέπεια ότι, λαμβανομένου υπόψη του τρόπου με τον οποίο το Δικαστήριο ανέλυσε, στην απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη ολλανδικό καθεστώς της ενιαίας φορολογικής μονάδας, υφίστανται σοβαρές αμφιβολίες ως προς το αν η λουξεμβουργιανή νομοθεσία, πριν από την τροποποίησή της με τον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 2015, ήτα συμβατή με την ελευθερία εγκαταστάσεως που καθιερώνουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.

*B. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα*

- 23 Είναι αλήθεια ότι ο νόμος της 18ης Δεκεμβρίου 2015 τροποποίησε το καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως, εισάγοντας, παράλληλα με το προϋφιστάμενο καθεστώς της κάθετης από κοινού φορολογήσεως μεταξύ της επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου μητρικής εταιρίας που εδρεύει στην ημεδαπή ή της μόνιμης λουξεμβουργιανής εγκαταστάσεώς της και των θυγατρικών ή υποθυγατρικών της που εδρεύουν στην ημεδαπή, το καθεστώς της οριζόντιας από κοινού φορολογήσεως μεταξύ της επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου θυγατρικής εταιρίας και άλλων θυγατρικών εταιριών μιας μη επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου μητρικής εταιρίας, εδρεύουσας ή μη εδρεύουσας στην ημεδαπή.

- 24 Εξάλλου, η γενική αυτή τροποποίηση άρχισε να εφαρμόζεται μόνο «από το φορολογικό έτος 2015». Λόγω της αρχής της μη αναδρομικότητας του νόμου, το Cour administrative κρίνει ότι οι τροποποιήσεις αυτές δεν μπορούν να εφαρμοστούν αναδρομικά πέραν των ορίων που ρητώς τίθενται για προηγούμενες φορολογικές χρήσεις, δηλαδή εν προκειμένω μόνο για τις χρήσεις 2013 έως 2014.
- 25 Το Cour administrative εκτιμά ότι τα καθεστάτα κάθετης και οριζόντιας από κοινού φορολόγησεως είναι δομές που αποκλείονται αμοιβαίως κατά τρόπο ώστε ο συνδυασμός των δύο καθεστώτων στον ίδιο φορολογικώς ενοποιημένο όμιλο είναι ανεπίτρεπτος και η μετάβαση από το ένα καθεστώς στο άλλο επιφέρει τη λήξη του προϋφιστάμενου φορολογικώς ενοποιημένου ομίλου.
- 26 Συνεπώς, ακόμη και αν στο πρώτο ερώτημα αρμόζει καταφατική απάντηση, γεγονός παραμένει ότι το Cour administrative θα κατέληγε κατ' ανάγκην στο συμπέρασμα ότι η προϋπαρξη του καθέτως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, εντός του οποίου η εταιρία Β είχε τον ρόλο ηγετικής εταιρίας επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου, εμποδίζει την ίδια εταιρία να γίνει μέλος άλλου οριζοντίως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, αναλαμβάνοντας τον ρόλο θυγατρικής εταιρίας επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου. Το Cour administrative πρέπει επομένως να επικυρώσει την απορριπτική απόφαση επί της αιτήσεως χορηγήσεως του καθεστώτος της από κοινού φορολόγησεως, για τον λόγο ότι, εφόσον ο καθέτως ενοποιημένος φορολογικώς όμιλος δεν είχε διαλυθεί, ορθώς η φορολογική διοίκηση απέρριψε την αίτηση των εφεσείουσών για τη σύσταση ενός άλλου οριζοντίως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, που θα περιελάμβανε την εταιρία Β.
- 27 Όπως όμως παραδέχεται το ίδιο το Δημόσιο και υπογραμμίζουν επίσης οι εφεσείουσες, η διάλυση του καθέτως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου θα αντέβαινε στην ελάχιστη απαιτούμενη διάρκεια των πέντε ετών της φορολογικής αυτής ενοποιήσεως, πράγμα που θα συνεπαγόταν διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου χωριστά για καθεμία από αυτές τις θυγατρικές και για την εταιρία Β.
- 28 Επιπλέον, είναι εύστοχο και το επιχείρημα που προβάλλουν οι εφεσείουσες υποστηρίζοντας ότι η λύση αυτή θα δημιουργούσε νέα αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση εις βάρος των μη εδρευουσών στην ημεδαπή μητρικών εταιριών. Συγκεκριμένα, ένας αμιγώς λουξεμβουργιανός όμιλος εταιριών θα είχε τη δυνατότητα να δημιουργήσει κάθετη φορολογική ενοποίηση με επικεφαλής του ενοποιημένου ομίλου την τελική μητρική εταιρία, οπότε η συμμετοχή ενός αδελφού κλάδου άλλων θυγατρικών στον φορολογικώς ενοποιημένο όμιλο δεν θα θεωρούνταν ως δημιουργία ενός νέου ομίλου, αλλά ως απλή μεταβολή του προϋπάρχοντος ομίλου. Αντιθέτως, στην περίπτωση ενός ομίλου εταιριών με μη ημεδαπή μητρική εταιρία, ο οποίος θα έπρεπε, όπως εν προκειμένω, για να δημιουργήσει κάθετη φορολογική ενοποίηση στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, να χρησιμοποιήσει μια ενδιάμεση θυγατρική ως ηγετική εταιρία, δεν θα επιτρεπόταν στον όμιλο αυτό να προσθέσει στην υφιστάμενη φορολογική

ενοποίηση μια άλλη αδελφή εταιρία θυγατρικών, για τον λόγο και μόνον ότι η τελική μητρική εταιρία θα ήταν εταιρία μη εδρεύουσα στην ημεδαπή.

- 29 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, το Cour administrative αμφιβάλλει ως προς το αν η υποχρέωση τερματισμού της προϋπάρχουσας κάθετης φορολογικής ενοποίησης προκειμένου να είναι δυνατή η δημιουργία οριζοντίως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως, που καθιερώνεται από τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ. Διερωτάται μήπως η ελευθερία εγκαταστάσεως συνεπάγεται ότι πρέπει να γίνει δεκτό, αφενός, ότι επιτρέπεται η τροποποίηση προϋφιστάμενου ομίλου κάθετης ενοποίησης μέσω της προσθήκης αδελφών εταιριών της λουξεμβουργιανής ηγετικής εταιρίας και, αφετέρου, ότι, όσο η ίδια εταιρία επιτελεί τον ρόλο εταιρίας επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου, θεωρείται ότι εξακολουθεί να υφίσταται ο ίδιος ενοποιημένος όμιλος, το δε ζήτημα αν ο ρόλος της εταιρίας αυτής ως μητρικής εταιρίας επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου μεταβάλλεται, λόγω της προσθήκης των αδελφών εταιριών, στον ρόλο επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου εθνικής θυγατρικής δεν πρέπει να ασκεί επιρροή, όσο εξακολουθεί αυτή να είναι η επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου εταιρία, στο επίπεδο της οποίας όλα τα αποτελέσματα του φορολογικώς ενοποιημένου ομίλου έχουν ενοποιηθεί.

*Γ. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα*

- 30 Αν στα δύο πρώτα ερωτήματα αρμόζει καταφατική απάντηση, το Cour administrative θα έπρεπε να εξασφαλίσει την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαιώματος προσβάσεως στον προϋπάρχοντα φορολογικώς ενοποιημένο όμιλο, το οποίο θα αναγνωριζόταν στις εφεσείουσες από το Δικαστήριο δυνάμει των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ, αφήνοντας ανεφάρμοστες τις αντίθετες προς το ενωσιακό δίκαιο ουσιαστικές προϋποθέσεις της εθνικής νομοθεσίας.
- 31 Παρά ταύτα, οι εφεσείουσες όφειλαν επίσης να τηρήσουν τις διαδικαστικές προϋποθέσεις και λεπτομέρειες και, ειδικότερα, τη νόμιμη προθεσμία υποβολής της αιτήσεως πριν από τη λήξη της τρέχουσας χρήσεως. Όσον αφορά τη χρήση 2014, οι εφεσείουσες έχουν τηρήσει την προθεσμία αυτή, αφού η από 8 Δεκεμβρίου 2014 αίτησή τους υποβλήθηκε πριν από τη λήξη της προθεσμίας αυτής, ήτοι στις 22 Δεκεμβρίου 2014. Ως προς την χρήση 2013, το Cour administrative συντάσσεται με τη διαπίστωση του tribunal administratif ότι η σχετική αίτηση περιήλθε στη φορολογική διοίκηση εκπροθέσμως. Πράγματι, υποβλήθηκε στις 22 Δεκεμβρίου 2014, ενώ έπρεπε να περιέλθει στη διοίκηση πριν από τη λήξη της χρήσεως 2013.
- 32 Το cour administrative υπενθυμίζει τις ουσιαστικές αρχές οι οποίες έχουν τεθεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως δε με την απόφασή του της 8ης Μαρτίου 2001, metallgesellschaft κ.λπ. (c-397/98 και c-410/98, eu:c:2001:134), για την επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου. Τονίζει, εντούτοις, ότι η νομολογία αυτή του Δικαστηρίου διέπει τα ζητήματα που έχουν σχέση με προσφυγές των φορολογούμενων για επιστροφές ήδη προσδιορισθέντων και καταβληθέντων



φόρων, των οποίων όμως η είσπραξη αναγνωρίστηκε σε μεταγενέστερο στάδιο ως ασυμβίβαστη με το ενωσιακό δίκαιο.

- 33 Είναι ωστόσο εύστοχο το επιχείρημα που προβάλλουν οι εφεσείουσες, ότι η παράβαση των κανόνων του ενωσιακού δικαίου θα μπορούσε να θεραπευθεί ακόμη και σε στάδιο προγενέστερο της επιστροφής παρανόμως εισπραχθέντων φόρων, με την εκ των προτέρων χορήγηση ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος το οποίο είχε αρχικά πιο περιορισμένη εμβέλεια κατά παραβίαση του ενωσιακού δικαίου, αφού μάλιστα μια τέτοια λύση θα μπορούσε να εφαρμοστεί άμεσα και να είναι έτσι η πλέον αποτελεσματική για την εξάλειψη των αθέμιτων συνεπειών της παραβίασεως του ενωσιακού δικαίου.

## V. Προδικαστικά ερωτήματα

- 34 Το Cour administrative υποβάλλει κατά συνέπεια στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τρία ερωτήματα:

1. Έχουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους που προβλέπει καθεστώς από κοινού φορολογήσεως και, από τη μία πλευρά, επιτρέπει την ενοποίηση των φορολογικών αποτελεσμάτων εταιριών του ιδίου ομίλου, ο οποίος μπορεί να έχει δημιουργηθεί μόνο με κάθετη φορολογική ενοποίηση μεταξύ, αφενός, της εδρεύουσας στην ημεδαπή μητρικής εταιρίας ή της εγχώριας μόνιμης εγκαταστάσεως που έχει η μη εδρεύουσα στην ημεδαπή μητρική εταιρία και, αφετέρου, των ημεδαπών θυγατρικών της, ενώ, από την άλλη πλευρά, δεν επιτρέπει μια αμιγώς οριζόντια φορολογική ενοποίηση αποκλειστικώς θυγατρικών εταιριών, τόσο στην περίπτωση που η μητρική εταιρία δεν εδρεύει στην ημεδαπή ούτε έχει εγχώρια μόνιμη εγκατάσταση όσο και στην περίπτωση που η μητρική εταιρία, εδρεύουσα στην ημεδαπή ή μη, δεν διαθέτει εγχώρια μόνιμη εγκατάσταση;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την ίδια αυτή νομοθεσία κράτους μέλους σχετικά με καθεστώς από κοινού φορολογήσεως, και, πιο συγκεκριμένα, ότι απαγορεύουν τόσο τον αυστηρό διαχωρισμό μεταξύ των καθεστώτων κάθετης ενοποιήσεως (μεταξύ ηγετικής εταιρίας και των άμεσων ή έμμεσων θυγατρικών της) και οριζόντιας ενοποιήσεως (μεταξύ δύο ή περισσότερων ημεδαπών θυγατρικών μιας ηγετικής εταιρίας που παραμένει εκτός της περιμέτρου της από κοινού φορολογήσεως), ο οποίος απορρέει από τη νομοθεσία αυτή, όσο και τη συνακόλουθη υποχρέωση να τερματιστεί τυχόν προϋφιστάμενη κάθετη ενοποίηση προκειμένου να είναι δυνατή η δημιουργία οριζοντίως ενοποιημένου όμιλου, σε περίπτωση που

- είχε προηγηθεί κάθετη φορολογική ενοποίηση με εδρεύουσα στο οικείο κράτος μέλος ηγετική εταιρία ενοποιημένου ομίλου σε εθνικό επίπεδο (η οποία εκπροσωπεί ταυτόχρονα την ενδιάμεση θυγατρική σε σχέση με την τελική μητρική εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος) και με εδρεύουσες στην ημεδαπή θυγατρικές της ηγετικής εταιρίας, λόγω της αναγνωρίσεως, από τη

νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, μόνον της δυνατότητας κάθετης ενοποίησης, προκειμένου να είναι δυνατός ο προσπορισμός οφέλους από το καθεστώς αυτό, παρά το ότι η τελική μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος,

- δεν αναγνωρίζεται σε αδελφές εταιρίες της ηγετικής εταιρίας ενοποιημένου ομίλου του οικείου κράτους μέλους (και επομένως επίσης θυγατρικές της τελικής μητρικής εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος) δικαίωμα προσβάσεως στον προϋφιστάμενο ενοποιημένο όμιλο ακριβώς λόγω της ασυμβατότητας μεταξύ των δύο καθεστώτων κάθετης και οριζόντιας από κοινού φορολογήσεως και
- η ένταξη των εν λόγω αδελφών εταιριών στο καθεστώς ενοποίησης των φορολογικών αποτελεσμάτων μεταξύ εταιριών του ομίλου θα συνεπαγόταν την κατάργηση της προϋφιστάμενης κάθετης από κοινού φορολογικής ενοποίησης – με τις συναφείς αρνητικές φορολογικές συνέπειες λόγω της μη τηρήσεως της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία ελάχιστης διάρκειας η οποία απαιτείται κατά την εθνική νομοθεσία προκειμένου να υπάρχει ενοποίηση – και τη δημιουργία μιας νέας οριζόντιας φορολογικής ενοποίησης, ενώ εντούτοις η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου (στο επίπεδο της οποίας ενοποιούνται τα αποτελέσματα των φορολογικώς ενοποιημένων εταιριών) παραμένει η ίδια;

3. Σε περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση και στο δεύτερο ερώτημα, έχουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την αρχή της πρακτικής αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την ίδια αυτή νομοθεσία κράτους μέλους σχετικά με καθεστώς από κοινού φορολογήσεως και, ειδικότερα, την εφαρμογή προθεσμίας, δυνάμει της οποίας κάθε αίτηση αποδοχής στο καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως πρέπει υποχρεωτικώς να υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή πριν από τη λήξη της πρώτης χρήσεως για την οποία ζητείται η εφαρμογή του, τούτο δε σε περίπτωση που,

- σύμφωνα με τις καταφατικές απαντήσεις στα δύο πρώτα ερωτήματα, η νομοθεσία αυτή απέκλειε κατά τρόπο ασυμβίβαστο προς την ελευθερία εγκαταστάσεως την οριζόντια από κοινού φορολογική ενοποίηση μεταξύ μόνο των θυγατρικών της ίδιας μητρικής εταιρίας και τη μεταβολή ενός υφιστάμενου καθεστώτος καθέτως ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου μέσω της προσθήκης αδελφών εταιριών της επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου εταιρίας,
- η πρακτική των εθνικών διοικητικών αρχών και η νομολογία των εθνικών δικαστηρίων του οικείου κράτους μέλους δέχονταν παγίως, πριν από την έκδοση της αποφάσεως [του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης] της 12ης Ιουνίου 2014 (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-39/13, C-40/13 και C-41/13), ότι δεν ενίθετο ζήτημα κύρους της ως άνω νομοθεσίας,

- πλείονες εταιρίες υπέβαλαν, κατόπιν της δημοσίευσεως της αποφάσεως της 12ης Ιουνίου 2014 και πριν ακόμη από τη λήξη του 2014, αίτηση για να ενταχθούν σε υφιστάμενο φορολογικώς ενοποιημένο όμιλο μέσω της αποδοχής οριζόντιας από κοινού φορολογήσεως με την επικεφαλής μητρική εταιρία του υφιστάμενου ενοποιημένου ομίλου, επικαλούμενες την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, και
- η αίτηση αυτή αφορά όχι μόνο τη χρήση 2014, η οποία έτρεχε ακόμη κατά το χρονικό σημείο της υποβολής της αιτήσεως, αλλά και την προηγούμενη χρήση του έτους 2013, από της οποίας οι εμπλεκόμενες εταιρίες πληρούσαν όλες τις συμβατές με το ενωσιακό δίκαιο ουσιαστικές προϋποθέσεις για υπαγωγή τους στο καθεστώς της από κοινού φορολογήσεως;

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ