ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 16ης Ιουλίου 1998 *

Στην υπόθεση C-264/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του House of Lords (Ηνωμένο Βασίλειο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Imperial Chemical Industries plc (ICI)

και

Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes),

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5 και 52 της Συνθήκης ΕΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, H. Ragnemalm, M. Wathelet (εισηγητή) και R. Schintgen, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, P. Jann, L. Sevón και K. M. Ιωάννου, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Tesauro
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Imperial Chemical Industries plc (ICI), εκπροσωπούμενη από τους Peter Whiteman, QC, και Christopher Vajda, barrister, ενεργούντες κατ' εντολή του δικηγορικού γραφείου Hammond Suddards, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τον Derrick Wyatt, QC, και τον Rabinder Singh, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Peter Oliver και την Hélène Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Imperial Chemical Industries plc (ICI), της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και της Επιτροπής κατά τη συνεδρίαση της 14ης Οκτωβρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 24ης Ιουλίου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιουλίου 1996, το House of Lords υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5 και 52 της Συνθήκης ΕΚ.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Imperial Chemical Industries plc (στο εξής: ICI) και των βρετανικών φορολογικών αρχών, σχετικά με την άρνηση των τελευταίων να χορηγήσουν στην ICI μείωση του φόρου λόγω εμπορικών ζημιών που υπέστη θυγατρική εταιρία holding την οποία ελέγχει η ICI μέσω ενός consortium.

3 Η ICI εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο και αποτελεί, μαζί με την Wellcome Foundation Ltd, επίσης εδρεύουσα στο κράτος μέλος αυτό, consortium μέσω του οποίου οι δύο αυτές εταιρίες κατέχουν το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας Coopers Animal Health (Holdings) Ltd (στο εξής: Holdings), κατά 49 % η ICI και κατά 51 % η Wellcome Foundation Ltd.

4 Μόνη δραστηριότητα της Holdings είναι η κατοχή μετοχών εμπορικών εταιριών, ανερχομένων σε 23, οι οποίες είναι θυγατρικές της και ασκούν τις δραστηριότητές τους σε διάφορες χώρες. Από αυτές τις 23 θυγατρικές, 4, μεταξύ των οποίων η Coopers Animal Health Ltd (στο εξής: CAH), εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, 6 σε άλλα κράτη μέλη και 13 σε τρίτες χώρες.

5 Οι εμπορικές δραστηριότητες της CAH στο Ηνωμένο Βασίλειο είχαν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση ζημιών για τις χρήσεις 1985, 1986 και 1987. Κατ' εφαρμογήν των άρθρων 258 έως 264 του Income and Corporation Taxes Act 1970 (νόμου του 1970 περί του φόρου εισοδήματος και του φόρου εταιριών, στο εξής: νόμος), η ICI ζήτησε μείωση του φόρου, ώστε να μπορέσει να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια των περιόδων που αντιστοιχούν στις ζημιογόνες χρήσεις της CAH ποσό ίσο με το 49 % (ήτοι ίσο προς το ύψος της συμμετοχής της στη Holdings) των ζημιών της τελευταίας αυτής εταιρίας.

6 Οι διατάξεις του νόμου που προβλέπουν τις προϋποθέσεις και τον τρόπο χορηγήσεως μειώσεως φόρου, όπως αυτός τον οποίο ζητεί η ICI είναι οι ακόλουθοι:

Άρθρο 258

«1. Βάσει των ακολούθων διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, το δικαίωμα μειώσεως του φόρου λόγω ζημιών ή άλλων ποσών που μπορούν να αφαιρούνται από τον φόρο εταιριών μπορεί να μεταφέρεται από εταιρία (που καλείται

"μεταφέρουσα εταιρία"), μέλος ομίλου εταιριών, κατόπιν υποβολής αιτήσεως άλλης εταιρίας (που καλείται "αιτούσα εταιρία") ανήκουσας στον ίδιο όμιλο, σ' αυτήν την αιτούσα εταιρία, με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εταιριών που τη βαρύνει, πράγμα το οποίο καλείται "φορολογική ελάφρυνση εντός του ομίλου", προβλεπόμενη στο πλαίσιο του φόρου εταιριών.

2. Η φορολογική ελάφρυνση εντός του ομίλου μπορεί επίσης να χορηγείται, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, όταν πρόκειται για μια μεταφέρουσα και μια αιτούσα εταιρία εφόσον κάποια από αυτές είναι μέλος consortium και η άλλη είναι

a) εμπορική εταιρία η οποία ανήκει στο consortium και δεν είναι κατά 75 % θυγατρική άλλης εταιρίας ή

b) εμπορική εταιρία

i) η οποία είναι κατά 90 % θυγατρική εταιρίας holding που ανήκει στο consortium και

ii) η οποία δεν είναι κατά 75 % θυγατρική άλλης εταιρίας εκτός από την εταιρία holding ή

c) εταιρία holding η οποία ανήκει στο consortium και δεν είναι κατά 75 % θυγατρική οποιασδήποτε άλλης εταιρίας.

(...)

5. Για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος άρθρου και των επομένων άρθρων του παρόντος κεφαλαίου,

a) δύο εταιρίες θεωρούνται ως μέλη ομίλου εταιριών αν η μία είναι κατά 75 % θυγατρική της άλλης ή αν αμφότερες είναι κατά 75 % θυγατρικές τρίτης εταιρίας,

b) ως "εταιρία holding" θεωρείται εκείνη η δραστηριότητα της οποίας συνίσταται αποκλειστικά ή κυρίως στην κατοχή μετοχών ή αξιογράφων εταιριών οι οποίες είναι εμπορικές εταιρίες και θυγατρικές της κατά 90 %·

c) ως "εμπορική εταιρία" θεωρείται εκείνη η δραστηριότητα της οποίας συνίσται αποκλειστικά ή κυρίως στην πραγματοποίηση εμπορικών πράξεων.

(...)

7. Στο παρόν άρθρο και στα επόμενα άρθρα του παρόντος κεφαλαίου, ο όρος "εταιρία" αφορά μόνο νομικά πρόσωπα εδρεύοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο· όσον αφορά την εκτίμηση, για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος άρθρου και των επομένων άρθρων του παρόντος κεφαλαίου, του αν μια εταιρία είναι κατά 75 % θυγατρική μιας άλλης, αυτή η άλλη εταιρία θεωρείται ότι δεν είναι κύριος

a) εταιρικού κεφαλαίου νομικού προσώπου το οποίο αυτή κατέχει άμεσα, αν ενδεχόμενο κέρδος από πώληση εταιρικών μεριδίων θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εμπορικό αντάλλαγμα στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της ή

b) εταιρικού κεφαλαίου νομικού προσώπου το οποίο αυτή κατέχει έμμεσα, άμεσος κύριος του οποίου είναι εταιρία για την οποία το ενδεχόμενο κέρδος από πώληση εταιρικών μεριδίων θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εμπορικό αντάλλαγμα ή

c) εταιρικού κεφαλαίου νομικού προσώπου μη εδρεύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο κατέχει άμεσα ή έμμεσα.

8. Για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος άρθρου και των ακολούθων άρθρων του παρόντος κεφαλαίου, μια εταιρία ανήκει σε consortium αν τα τρία τέταρτα ή περισσότερο του συνήθους εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας ανήκουν (beneficially owned) σε εταιρίες ουδεμία από τις οποίες κατέχει (beneficially owns) λιγότερο από το ένα εικοστό του κεφαλαίου αυτού, αυτές δε οι εταιρίες καλούνται μέλη του consortium.»

Άρθρο 259

«1. Αν κατά τη διάρκεια οποιασδήποτε φορολογικής περιόδου η μεταφέρουσα εταιρία πραγματοποίησε ζημίες, υπολογιζόμενες για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου 2 του άρθρου 177 του παρόντος νόμου, κατά την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων, το ποσό των ζημιών μπορεί να αφαιρεθεί, όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου εταιριών, από τα συνολικά κέρδη της αιτούσας εταιρίας που πραγματοποιήθηκαν την αντίστοιχη φορολογική περίοδο».

7 Το αίτημα μειώσεως φόρου της ICI δεν έγινε δεκτό. Οι φορολογικές αρχές στήριξαν την άρνηση αυτή στο γεγονός ότι η Holdings δεν αποτελεί εταιρία holding υπό την έννοια της παραγράφου 5, στοιχείο b, του άρθρου 258, σε συνδυασμό με την παράγραφο 7. Έστω και αν η δραστηριότητα της Holdings συνίσταται αποκλειστικά στην κατοχή μετοχών ή τίτλων εμπορικών εταιριών που είναι θυγατρικές της κατά 90 %, η εισαγωγική φράση της παραγράφου 7 δεν επιτρέπει την υπέρ αυτής αναγνώριση της ιδιότητας εταιρίας holding, με τα εντεύθεν σχετικά πλεονεκτήματα, κατά την έννοια της παραγράφου 5, στοιχείο b, εφόσον η πλειοψηφία των θυγατρικών της, ήτοι 19 επί συνόλου 23, δεν είναι εμπορικές εταιρίες εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, η κύρια δραστηριότητά της δεν είναι αυτή με την οποία συνδέεται η ως άνω ιδιότητα.

8 Αμφισβητώντας την ερμηνεία αυτή του εθνικού δικαίου, η ICI άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως, η οποία έγινε δεκτή από το High Court και, στη συνέχεια, από το Court of Appeal.

9 Οι φορολογικές αρχές άσκησαν αναίρεση ενώπιον του House of Lords, το οποίο έκρινε ότι η άρνηση των φορολογικών αρχών δικαιολογείται από τον νόμο, έκρινε όμως ότι έπρεπε να εξετάσει την επιχειρηματολογία που βασιζόταν στο κοινοτικό δίκαιο την οποία προέβαλε η ICI βάλλοντας κατά της ως άνω απορριπτικής αποφάσεως.

10 Συναφώς, η ICI υποστήριξε ότι η προϋπόθεση να έχει η εταιρία holding ως μόνη ή κύρια δραστηριότητα την κατοχή εταιρικών μεριδίων εταιριών εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως των εταιριών μέσω ενός φορολογικού συστήματος που εισάγει διακρίσεις, οπότε αντιβαίνει προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ.

11 Η εν λόγω δυσμενής διάκριση απορρέει από το γεγονός ότι η μείωση του φόρου λόγω των ζημιών τις οποίες υπέστη εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή, που ελέγχεται από εταιρία holding εδρεύουσα στην ημεδαπή, χορηγείται, όσον αφορά τα μέλη ενός consortium, σε περίπτωση που η εταιρία holding ελέγχει αποκλειστικά ή κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες στην ημεδαπή, ενώ δεν είναι δυνατή η χορήγησή της, όταν όλες οι άλλες περιστάσεις είναι οι ίδιες, εφόσον αυτή η εταιρία holding ελέγχει κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες σε άλλα κράτη μέλη διότι επωφελήθηκε από την ελευθερία εγκαταστάσεως που της εγγυάται η Συνθήκη.

12 Κατά την ICI, προκειμένου περί τέτοιας διακρίσεως, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, ακόμα και σε περίπτωση όπως αυτή της οποίας έχει επιληφθεί το House of Lords, στην οποία η εταιρία holding ελέγχει 23 θυγατρικές, εκ των οποίων 10 μόνον εδρεύουν είτε στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε σε άλλο κράτος μέλος, να αγνοήσει την προβλεπόμενη από τον νόμο προϋπόθεση της έδρας λόγω ασυμφωνίας της προς το κοινοτικό δίκαιο.

13 Το House of Lords έκρινε ότι τα ζητήματα της συμφωνίας προς τους κανόνες της Συνθήκης των σχετικών με την έδρα των εταιριών προϋποθέσεων από τις οποίες ο νόμος εξαρτά τη χορήγηση της μειώσεως του φόρου που ζητεί η ICI και εκείνα που αφορούν τη στάση την οποία πρέπει να τηρήσει στο πλαίσιο μιας τέτοιας καταστάσεως το εθνικό δικαστήριο, αν ο νόμος αυτός αποδειχθεί

ότι αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο, επιβάλλουν ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου. Κατά συνέπεια, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Σε περίπτωση στην οποία:

i) μια εταιρία (εταιρία Α) εδρεύει σ' ένα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως,

ii) η εταιρία Α αποτελεί μέλος consortium (συμπράξεως εταιριών) μαζί με μια άλλη εταιρία (εταιρία Β), η οποία επίσης εδρεύει σ' αυτό το κράτος μέλος,

iii) οι εταιρίες Α και Β κατέχουν από κοινού μια εταιρία holding (εταιρία Γ), που επίσης εδρεύει σ' αυτό το κράτος μέλος,

iv) η εταιρία Γ έχει ορισμένες θυγατρικές εμπορικές εταιρίες, οι οποίες εδρεύουν είτε σ' αυτό το κράτος μέλος, είτε σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, είτε σε άλλα μέρη του κόσμου, και

v) η εταιρία Α στερείται του δικαιώματος να ζητήσει μείωση των φορολογικών υποχρεώσεών της σε συνάρτηση με τις ζημίες που είχε μια (επίσης εδρεύουσα σ' αυτό το κράτος μέλος) θυγατρική της εταιρίας Γ, διότι η εθνική νομοθεσία, ερμηνευόμενη στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, θέτει ως προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες της εταιρίας Γ πρέπει να αφορούν αποκλειστικά ή κυρίως την κατοχή μετοχών θυγατρικών εταιριών οι οποίες εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος,

αποτελεί η προϋπόθεση που διαλαμβάνεται στο στοιχείο v περιορισμό της βάσει του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ ελευθερίας εγκαταστάσεως; Αν ναι, δικαιολογείται ωστόσο μια τέτοια μεταχείριση βάσει του κοινοτικού δικαίου;

2) Αν η προϋπόθεση που διαλαμβάνεται στο στοιχείο ν αποτελεί αδικαιολόγητο περιορισμό κατά το κοινοτικό δίκαιο, επιβάλλει το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΚ στα εθνικά δικαστήρια να ερμηνεύουν τη σχετική εθνική νομοθεσία, στο μέτρο του δυνατού, έτσι ώστε να συμφωνεί προς το κοινοτικό δίκαιο, έστω κι αν ούτε η εταιρία Α ούτε η εταιρία Β ούτε η εταιρία Γ επικαλείται δικαιώματα βάσει του κοινοτικού δικαίου και έστω και αν η ερμηνεία του εθνικού δικαίου που θα ήταν σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο έχει ως αποτέλεσμα τη φορολογική ελάφρυνση σε περιπτώσεις που δραστηριότητες της εταιρίας Γ είναι κυρίως η κατοχή μετοχών θυγατρικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες εκτός της Κοινότητας ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου; Ή έχει το άρθρο 5 ως αποτέλεσμα μόνον ότι η εθνική νομοθεσία, παρά την ερμηνεία της, εφαρμόζεται υπό την επιφύλαξη των επιταγών του κοινοτικού δικαίου οσάκις ανακύπτει σχετικό ζήτημα;»

Επί του παραδεκτού των υποβαλλομένων ερωτημάτων

14 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εξέφρασε αμφιβολίες όσον αφορά τη σκοπιμότητα της υποβολής του πρώτου ερωτήματος σχετικά με τη λύση που πρέπει να δοθεί στη διαφορά της κύριας δίκης. Υποστήριξε ότι, ακόμα και αν διαπιστωνόταν ότι ο νόμος συνεπάγεται ασυμβίβαστο προς το άρθρο 52 της Συνθήκης περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, τούτο δεν θα είχε καμία επίπτωση στη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης. Πράγματι, η προβλεπόμενη από τον νόμο μείωση του φόρου δεν θα μπορούσε να χορηγηθεί στην ICI εν πάση περιπτώσει, καθόσον η πλειοψηφία των ελεγχόμενων από την Holdings εταιριών, ήτοι 13 σε σύνολο 23, δεν εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη αλλά σε τρίτες χώρες.

15 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, μόνο στα εθνικά δικαστήρια, στην κρίση των οποίων υποβάλλεται η διαφορά και τα οποία πρέπει να αναλαμβάνουν την ευθύνη της εκδοθησομένης αποφάσεως, εναπόκειται να εκτιμούν, ενόψει των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών κάθε υποθέσεως, τόσο το αν είναι αναγκαία η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθούν, όσο και τη λυσιτέλεια των υποβαλλομένων στο Δικαστήριο ερωτημάτων (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-127/92, Enderby, Συλλογή 1993, σ. I-5535, σκέψη 10· της 3ης Μαρτίου 1994, C-332/92, C-333/92 και C-335/92, Eurico Italia κ.λπ., Συλλογή 1994, σ. I-711, σκέψη 17, και της 7ης Ιουλίου 1994, C-146/93, MacLachlan, Συλλογή 1994,

σ. I-3229, σκέψη 20). Η απόρριψη αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου είναι δυνατή όταν είναι πρόδηλον ότι η ζητούμενη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της κύριας δίκης (αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Συουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 10, και της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-143/94, Furlanis, Συλλογή 1995, σ. I-3633, σκέψη 12).

16 Ωστόσο δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο στην υπόθεση της κύριας δίκης. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει την ύπαρξη διαφορετικών απόψεων επί της ερμηνείας της προϋποθέσεως που θέτει το άρθρο 258, παράγραφος 5, κατά την οποία, για τη σύσταση εταιρίας holding κατά την έννοια του νόμου, η υπό σύσταση εταιρία πρέπει να κατέχει αποκλειστικά ή κυρίως εταιρικά μερίδια εταιριών που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο· ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο κάνει μνεία της εννοίας του ελέγχου της πλειοψηφίας των εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικών, οπότε μία από τις δυνατές ερμηνείες περιλαμβάνει την ανάγκη εξακριβώσεως της συμφωνίας του νόμου προς το άρθρο 52 της Συνθήκης.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα ερωτήματα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξεταστούν.

Επί της ουσίας

Επί του πρώτου ερωτήματος

18 Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 52 της Συνθήκης εμποδίζει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία, όσον αφορά τις εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος εταιρίες που μετέχουν σε consortium μέσω του οποίου ελέγχουν εταιρία holding, εξαρτά το δικαίωμα μειώσεως του φόρου από την προϋπόθεση η δραστηριότητα της εταιρίας holding να συνίσταται στην κατοχή αποκλειστικά ή κυρίως μετοχών θυγατρικών εγκατεστημένων στο οικείο κράτος μέλος.

19 Πρέπει να υπομνηστεί εκ προοιμίου ότι, καίτοι ο τομέας των αμέσων φόρων ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη αυτά ωστόσο οφείλουν να ασκούν τις σχετικές αρμοδιότητές τους τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ. τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21· της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36, και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 19).

20 Στη συνέχεια, πρέπει να υπογραμμιστεί καταρχάς ότι, κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία το άρθρο 52 αναγνωρίζει στους υπηκόους των άλλων κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά 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, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Για τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18, και της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13).

21 Επιπλέον, πρέπει να διευκρινιστεί ότι ναι μεν οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως κύριο σκοπό, βάσει του γράμματός τους, να εξασφαλίσουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών έναντι των ημεδαπών, απαγορεύουν όμως επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του και καλύπτεται, εξάλλου, από τον ορισμό του άρθρου 58 της Συνθήκης (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, Daily Mail and General Trust, Συλλογή 1988, σ. 5483, σκέψη 16).

22 Επιβάλλεται η διαπίστωση συναφώς ότι η επίμαχη νομοθεσία στην υπόθεση της κύριας δίκης στερεί από τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες που μετέχουν στο consortium, οι οποίες χρησιμοποίησαν το δικαίωμα της ελεύθερης εγκαταστάσεως για να δημιουργήσουν, μέσω εταιρίας holding, θυγατρικές σε άλλα

κράτη μέλη, τη δυνατότητα μειώσεως του φόρου τους σε συνάρτηση με τις ζημίες μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής της εταιρίας holding όταν η τελευταία εταιρία ελέγχει κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

23 Επομένως, η νομοθεσία αυτή χρησιμοποιεί το κριτήριο της έδρας των ελεγχόμενων θυγατρικών, προβλέποντας διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη φορολογία των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών του consortium. Πράγματι, επιφυλάσσει τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, το οποίο αποτελεί η φορολογική ελάφρυνση εντός του ομίλου, μόνο στις εταιρίες που ελέγχουν αποκλειστικά ή κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες στην ημεδαπή.

24 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί η ύπαρξη ενδεχόμενης δικαιολογίας αυτής της άνισης μεταχειρίσεως έναντι των διατάξεων της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

25 Συναφώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου διατείνεται ότι, στον τομέα των αμέσων φόρων, οι θέσεις των εδρευουσών στην ημεδαπή και των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών κατά κανόνα δεν είναι συγκρίσιμες, προβάλλοντας δύο είδη δικαιολογιών. Καταρχάς, η επίμαχη νομοθεσία αποσκοπεί στη μείωση του κινδύνου φοροδιαφυγής, που συνδέεται, εν προκειμένω, με το ενδεχόμενο τα μέλη ενός consortium να οργανώνουν τη μεταφορά επιβαρύνσεων των εδρευουσών στην αλλοδαπή θυγατρικών σε θυγατρική εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο και να φροντίζουν, αντιστρόφως, ώστε τα κέρδη να εγγράφονται στα αποτελέσματα χρήσεως των εδρευουσών στην αλλοδαπή θυγατρικών. Επομένως, η επίμαχη νομοθεσία αποσκοπεί στην αποφυγή του ενδεχομένου η σύσταση θυγατρικών στο εξωτερικό να χρησιμοποιείται για την απόκρυψη φορολογητέων εσόδων από τις βρετανικές φορολογικές αρχές. Κατόπιν, η νομοθεσία αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή μειώσεως των εσόδων που θα προέκυπτε από το γεγονός και μόνον της υπάρξεως θυγατρικών που εδρεύουν στην αλλοδαπή και συνδέεται με την αδυναμία των βρετανικών φορολογικών αρχών να αντισταθμίσουν τη μείωση του φόρου που προκύπτει από τη μείωση του φόρου των εδρευουσών στην ημεδαπή θυγατρικών με φορολόγηση των θυγατρικών που είναι εγκατεστημένες εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

26 Όσον αφορά τη δικαιολογία που στηρίζεται στον κίνδυνο φοροδιαφυγής, αρκεί να υπογραμμιστεί ότι η επίμαχη νομοθεσία στην κύρια δίκη δεν έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά

αφορά, γενικά, κάθε περίπτωση στην οποία η πλειονότητα των θυγατρικών εταιριών ενός ομίλου είναι εγκατεστημένες για οποιοδήποτε λόγο εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου. Όμως, η εγκατάσταση εταιρίας εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου δεν σημαίνει αυτοδικαίως και φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι εν πάση περιπτώσει η εταιρία αυτή υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως.

27 Επιπλέον, στην προκειμένη υπόθεση, ο κίνδυνος της μεταφοράς επιβαρύνσεων τον οποίο αποσκοπεί να αποτρέψει η ως άνω νομοθεσία ουδόλως συνδέεται με την ύπαρξη ή όχι πλειοψηφίας θυγατρικών εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο ή στην αλλοδαπή. Πράγματι, αρκεί να υφίσταται έστω και μια θυγατρική εδρεύουσα στην αλλοδαπή για να είναι δυνατή η επέλευση του κινδύνου τον οποίο επικαλείται η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

28 Όσον αφορά το επιχείρημα σχετικά με την αδυναμία αντισταθμίσεως της απώλειας φόρων που απορρέει από τη μείωσή τους σε συνάρτηση με τις ζημίες των εδρευουσών στην ημεδαπή θυγατρικών με τη φορολόγηση των κερδών των εγκατεστημένων εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου θυγατρικών, πρέπει να σημειωθεί ότι η εντεύθεν μείωση των φορολογικών εσόδων δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των λόγων που παραθέτει το άρθρο 56 της Συνθήκης και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος της οποίας να μπορεί να γίνει επίκληση προς δικαιολόγηση άνισης μεταχειρίσεως η οποία είναι, καταρχήν, ασυμβίβαστη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης.

29 Ασφαλώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να δικαιολογεί ρύθμιση ικανή να περιορίσει τις θεμελιώδεις αρχές (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305). Εντούτοις, στις προαναφερθείσες υποθέσεις υφίστατο άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών, αφενός, και της φορολογήσεως των ποσών που όφειλαν να καταβάλουν οι ασφαλιστές κατ' εφαρμογή συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και θανάτου, αφετέρου, σχέση η οποία έπρεπε να διατηρηθεί με σκοπό τη διατήρηση της συνοχής του οικείου φορολογικού συστήματος. Εν προκειμένω, δεν υφίσταται καμία άμεση σχέση τέτοιας φύσεως μεταξύ, αφενός, της μειώσεως του φόρου της εταιρίας του consortium σε συνάρτηση με τις ζημίες μιας των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικών της και, αφετέρου, της φορολογήσεως των κερδών των εγκατεστημένων εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου θυγατρικών.

30 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης εμποδίζει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία, όσον αφορά τις εγκατεστημένες εντός του κράτους μέλους αυτού εταιρίες που είναι μέλη consortium μέσω του οποίου κατέχουν εταιρία holding και ασκούν το δικαίωμα της ελεύθερης εγκαταστάσεως για να δημιουργήσουν μέσω της ως άνω εταιρίας holding θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη, εξαρτά το δικαίωμα μειώσεως του φόρου από την προϋπόθεση η δραστηριότητα της εταιρίας holding να συνίσταται στην κατοχή αποκλειστικά ή κυρίως μετοχών θυγατρικών εταιριών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους αυτού.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

31 Με το δεύτερο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ζητεί στην ουσία τη διευκρίνιση του περιεχομένου της αγαστής υποχρεώσεως συνεργασίας περί της οποίας γίνεται λόγος στο άρθρο 5 της Συνθήκης. Πιο συγκεκριμένα, εφόσον η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι ότι η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση στην κύρια δίκη είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο, καθόσον καθιστά αδύνατη τη μείωση του φόρου στην περίπτωση στην οποία η ανήκουσα στο consortium εταιρία holding ελέγχει κυρίως θυγατρικές που εδρεύουν εντός της Κοινότητας, προϋπόθεση η οποία δεν πληρούται μόνο με τις θυγατρικές που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οφείλει επίσης να μην εφαρμόσει αυτή τη νομοθετική ρύθμιση ή να την ερμηνεύσει κατά τρόπο σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο στην περίπτωση στην οποία η εταιρία holding ελέγχει κυρίως θυγατρικές που εδρεύουν σε τρίτες χώρες.

32 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με το αν η δραστηριότητα της εταιρίας holding που ανήκει στο consortium συνίσταται αποκλειστικά ή κυρίως στην κατοχή εταιρικών μεριδίων θυγατρικών που εδρεύουν ή δεν εδρεύουν σε τρίτες χώρες δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου.

33 Κατά συνέπεια, αφενός, τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης δεν εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία δεν επιτρέπει τη μείωση φόρου μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας που υπάγεται σε consortium όταν η

δραστηριότητα της εταιρίας holding που ελέγχεται από το consortium συνίσταται αποκλειστικά ή κυρίως στην κατοχή εταιρικών μεριδίων θυγατρικών που εδρεύουν σε τρίτες χώρες· αφετέρου, εν προκειμένω δεν έχει εφαρμογή ούτε το άρθρο 5 της Συνθήκης.

34 Επομένως, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όταν η διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο αφορά κατάσταση που εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτάσσει το εθνικό δικαστήριο ούτε να ερμηνεύσει τη νομοθεσία του σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες ούτε να μην εφαρμόσει τη νομοθεσία αυτή. Στην περίπτωση που ένα και το αυτό νομοθετικό κείμενο δεν πρέπει να εφαρμοστεί σε κατάσταση εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, όταν το κείμενο αυτό μπορεί ωστόσο να εφαρμόζεται σε κατάσταση που δεν εμπίπτει στο κοινοτικό δίκαιο, εναπόκειται στο αρμόδιο όργανο του οικείου κράτους να άρει την εν λόγω νομική ανασφάλεια στον βαθμό που αυτή μπορεί να θίξει δικαιώματα απορρέοντα από τους κοινοτικούς κανόνες.

35 Συνεπώς, σε περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, το άρθρο 5 της Συνθήκης δεν επιβάλλει στον εθνικό δικαστή ούτε να ερμηνεύσει τη νομοθεσία του σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο ούτε να μην εφαρμόσει τη νομοθεσία αυτή σε κατάσταση που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με διάταξη της 24ης Ιουλίου 1996, το House of Lords, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ εμποδίζει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία, όσον αφορά τις εγκατεστημένες εντός του κράτους μέλους αυτού εταιρίες που είναι μέλη consortium μέσω του οποίου κατέχουν εταιρία holding και ασκούν το δικαίωμα της ελεύθερης εγκαταστάσεως για να δημιουργήσουν μέσω της ως άνω εταιρίας holding θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη, εξαρτά το δικαίωμα μειώσεως του φόρου από την προϋπόθεση η δραστηριότητα της εταιρίας holding να συνίσταται στην κατοχή αποκλειστικά ή κυρίως μετοχών θυγατρικών εταιριών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους αυτού.**

2) **Σε περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΚ δεν επιβάλλει στον εθνικό δικαστή ούτε να ερμηνεύσει τη νομοθεσία του σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο ούτε να μην εφαρμόσει τη νομοθεσία αυτή σε κατάσταση που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου.**

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini Moitinho de Almeida

Murray Edward Jann

Sevón Ιωάννου

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 16 Ιουλίου 1998.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

G. C. Rodríguez Iglesias