ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 14ης Δεκεμβρίου 2000 *

Στην υπόθεση C-141/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hof van Beroep te Gent (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

και

Belgische Staat,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Β. Σκουρή και J.-P. Puissochet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: S. Alber
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID), εκπροσωπούμενη από τον F. Marck, δικηγόρο Αμβέρσας,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον P. Rietjens, γενικό διευθυντή στη νομική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας για την ανάπτυξη,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την H. Michard και τον H. Speyart, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Βελγικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον B. van de Walle de Ghelcke, δικηγόρο Βρυξελλών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον H. Speyart, κατά τη συνεδρίαση της 13ης Απριλίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Ιουνίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 13ης Απριλίου 1999, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Απριλίου 1999, το Hof van Beroep te Gent υπέβαλε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ) προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (στο εξής: AMID) και του Belgische Staat (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με άρνηση του τελευταίου να αναγνωρίσει υπέρ της AMID ότι οι ζημιές που η εγκατάστασή της στο Βέλγιο είχε κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος μπορούν να εκπέσουν από τα κέρδη που η ίδια εγκατάσταση είχε κατά το επόμενο οικονομικό έτος, με την αιτιολογία ότι οι ζημιές αυτές έπρεπε να καταλογιστούν στα κέρδη που η εγκατάστασή της στο Λουξεμβούργο είχε κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Κατά το άρθρο 114 του βελγικού κώδικα φόρου εισοδήματος, όπως έχει υπό το βασιλικό διάταγμα της 26ης Φεβρουαρίου 1964, για τον συντονισμό των νομικών διατάξεων περί φόρου εισοδήματος *(Moniteur belge* της 10ης Απριλίου 1964, σ. 3809, στο εξής: ΚΦΕ του 1964), από τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος φορολογίας εκπίπτουν οι ζημιές που σημειώθηκαν κατά τα πέντε προηγούμενα οικονομικά έτη.

4 Το άρθρο 66 του βασιλικού διατάγματος, της 4ης Μαρτίου 1965, για την εφαρμογή του ΚΦΕ του 1964 (*Moniteur belge* της 30ής Απριλίου 1965, σ. 4722, στο εξής: βασιλικό διάταγμα για την εφαρμογή του ΚΦΕ του 1964) ορίζει:

«Το συνολικό ποσό των κερδών που καθορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 65 επιμερίζεται, αν παρίσταται ανάγκη, αναλόγως της προελεύσεώς του στα:

1° κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στο Βέλγιο (στο εξής: βελγικά κέρδη)·

2° κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή για τα οποία ο φόρος είναι μειωμένος (στο εξής: κέρδη που φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή)·

3° κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή και απαλλάσσονται του φόρου βάσει συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: κέρδη που απαλλάσσονται με σύμβαση).

Πριν γίνει ο επιμερισμός αυτός, οι ζημιές που ενδεχομένως υπήρξαν κατά το έτος φορολογίας σε μία ή περισσότερες εγκαταστάσεις που η εταιρία διαθέτει στο Βέλγιο και στην αλλοδαπή καταλογίζονται διαδοχικώς στο συνολικό ποσό των κερδών των άλλων εγκαταστάσεων με την ακόλουθη σειρά:

a) οι ζημιές υπήρξαν σε χώρα για την οποία τα κέρδη απαλλάσσονται με σύμβαση: κατά προτεραιότητα στα κέρδη που απαλλάσσονται με σύμβαση και, στην περίπτωση που αυτά δεν επαρκούν, στα κέρδη που φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή και στη συνέχεια στα βελγικά κέρδη·

b) οι ζημιές πραγματοποιήθηκαν σε χώρα για την οποία τα κέρδη φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή: κατά προτεραιότητα στα κέρδη που φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή και, στην περίπτωση που αυτά δεν επαρκούν, στα κέρδη που απαλλάσσονται με σύμβαση και στη συνέχεια στα βελγικά κέρδη·

c) οι ζημιές πραγματοποιήθηκαν στο Βέλγιο: κατά προτεραιότητα στα βελγικά κέρδη και, στην περίπτωση που αυτά δεν επαρκούν, στα κέρδη που φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή και στη συνέχεια στα κέρδη που απαλλάσσονται με σύμβαση.»

5 Κατά το άρθρο 69 του βασιλικού διατάγματος για την εφαρμογή του ΚΦΕ του 1964, οι κατά το άρθρο 114 του ΚΦΕ του 1964 παλαιότερες ζημιές εκπίπτουν, εφόσον δεν κατέστη δυνατό να εκπέσουν παλαιότερα ή δεν καλύφθηκαν παλαιότερα με κέρδη που απαλλάσσονται με σύμβαση.

6 Το Βασίλειο του Βελγίου έχει συνάψει με όλα τα άλλα κράτη μέλη διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Όλες οι συμβάσεις αυτές καταρτίστηκαν κατά το πρότυπο που καθιέρωσε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως. Η σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: σύμβαση) συνήφθη στις 17 Σεπτεμβρίου 1970.

7 Κατά το άρθρο 7 της συμβάσεως, «τα κέρδη επιχειρήσεως συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως εκεί. Αν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχειρήσεως φορολογούνται στο άλλο κράτος, αλλά μόνον εφόσον μπορούν να κατα-

λογιστούν στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση». Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 2, σημείο 3, της συμβάσεως, με τον όρο «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται μεταξύ άλλων ένα γραφείο ή υποκατάστημα.

8 Κατά το άρθρο 23, παράγραφος 2, σημείο 1, της συμβάσεως, τα προερχόμενα από το Λουξεμβούργο εισοδήματα, τα οποία φορολογούνται στο κράτος αυτό βάσει της συμβάσεως, απαλλάσσονται των φόρων στο Βέλγιο.

Η διαφορά της κύριας δίκης

9 Η AMID είναι ανώνυμη εταιρία βελγικού δικαίου η οποία έχει την έδρα της και τη φορολογική κατοικία της στο Βέλγιο. Η εταιρία αυτή διαθέτει επί πλέον μόνιμη εγκατάσταση στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Βάσει της συμβάσεως, τα εισοδήματα της AMID που προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάστασή της στο Λουξεμβούργο απαλλάσσονται των φόρων στο Βέλγιο.

10 Κατά το οικονομικό έτος 1981 η AMID είχε στο Βέλγιο ζημιές 2 126 926 βελγικών φράγκων, ενώ κατά το ίδιο οικονομικό έτος το υποκατάστημά της στο Λουξεμβούργο είχε κέρδη 3 541 118 φράγκων Λουξεμβούργου.

11 Δεδομένου ότι ο συμψηφισμός των βελγικών ζημιών με τα λουξεμβουργιανά κέρδη δεν ήταν δυνατός στο πλαίσιο του λουξεμβουργιανού φόρου εταιριών, η AMID, στη βελγική φορολογική της δήλωση για το οικονομικό έτος 1982, αφαίρεσε τις βελγικές ζημιές της του 1981 από τα βελγικά κέρδη της του 1982.

12 Με διορθωτική πράξη, η βελγική εφορία δεν δέχθηκε την έκπτωση αυτή με την αιτιολογία ότι, εν προκειμένω, οι βελγικές ζημιές του 1981 έπρεπε, σύμφωνα με το άρθρο 66, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο c, του βασιλικού διατάγματος για την εφαρμογή του ΚΦΕ του 1964, να καταλογιστούν στα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν τον ίδιο χρόνο στο Λουξεμβούργο, οπότε, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 69 του βασιλικού διατάγματος για την εφαρμογή του ΚΦΕ του 1964, οι ζημιές αυτές δεν μπορούσαν να εκπέσουν από τα βελγικά κέρδη του 1982.

13 Στις 8 Μαρτίου 1985 η AMID υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της πράξεως επιβολής φόρου της 8ης Οκτωβρίου 1984 η οποία ακολούθησε τη διορθωτική πράξη. Δεδομένου ότι η ένσταση αυτή απορρίφθηκε από τον περιφερειακό οικονομικό έφορο στις 11 Ιουλίου 1990, η AMID άσκησε κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως προσφυγή ενώπιον του Hof van Beroep te Gent.

14 Κατά τη διαδικασία ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η AMID ισχυρίστηκε ότι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν είναι ασυμβίβαστες με τη σύμβαση και, εξάλλου, θέτουν, κατά παράβαση της Συνθήκης ΕΚ, σε μειονεκτική θέση τις εταιρίες που έχουν υποκαταστήματα στην αλλοδαπή σε σχέση με τις εταιρίες που έχουν υποκαταστήματα μόνο στο Βέλγιο.

15 Το Hof van Beroep te Gent εκτίμησε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη επιβολής φόρου είναι σύμφωνη με τη σύμβαση. Ωστόσο, διαπίστωσε ότι η AMID υπέκειτο στον φόρο εταιριών για τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν τόσο στο Βέλγιο όσο και στη μόνιμη εγκατάστασή της στο Λουξεμβούργο, χωρίς ποτέ να μπορέσει να αφαιρέσει από τα φορολογητέα κέρδη τις ζημιές που είχε στο Βέλγιο το 1981. Όμως, αν η AMID είχε το υποκατάστημά της όχι στο Λουξεμβούργο αλλά στο Βέλγιο, οι ζημιές που η εταιρία αυτή είχε το 1981 στο Βέλγιο θα μπορούσαν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά της. Το βελγικό δικαστήριο εκτίμησε ότι τίθεται το ζήτημα αν

η βελγική φορολογική ρύθμιση εμποδίζει κατά τον τρόπο αυτόν την ελευθερία εγκαταστάσεως που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hof van Beroep te Gent αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί επί του ακολούθου προδικαστικού ερωτήματος:

«Αντιτίθεται το άρθρο 52 της Συνθήκης της 25ης Μαρτίου 1957 για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας στη νομοθεσία κράτους μέλους κατά την οποία, για την επιβολή φόρου εταιριών, οι ζημιές που εταιρία αυτού του κράτους μέλους είχε σε αυτό το κράτος κατά τη διάρκεια παλαιότερου οικονομικού έτους μπορούν να εκπέσουν από τα κέρδη που είχε η εταιρία αυτή κατά τη διάρκεια μεταγενέστερου οικονομικού έτους μόνον όταν οι ζημιές αυτές δεν μπορούν να καταλογιστούν στα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν κατά το παλαιότερο οικονομικό έτος από μόνιμη εγκατάσταση που η εταιρία αυτή έχει σε άλλο κράτος μέλος, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα ότι οι ζημιές που καταλογίζονται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορούν να εκπέσουν, ούτε σε αυτό το κράτος μέλος ούτε στο άλλο κράτος μέλος, από το υποκείμενο στον φόρο εταιριών εισόδημα της εταιρίας αυτής, ενώ αν η μόνιμη εγκατάσταση βρισκόταν στο ίδιο κράτος μέλος με την εταιρία οι πιο πάνω ζημιές κάλλιστα θα μπορούσαν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας αυτής;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας μια εταιρία ημεδαπού δικαίου που εδρεύει στην ημεδαπή μπορεί να αφαιρέσει από τα υποκείμενα στον φόρο εταιριών ετήσια κέρδη της τις ζημιές του προηγούμενου έτους μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι ζημιές αυτές δεν μπόρεσαν να καταλογιστούν στα κέρδη που είχε κατά το παλαιότερο αυτό έτος μια από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον οι ζημιές, καταλογιζόμενες κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα σε κανένα από τα σχετικά κράτη

μέλη, ενώ θα μπορούσαν να εκπέσουν αν οι εγκαταστάσεις της εν λόγω εταιρίας βρίσκονταν μόνο στο κράτος μέλος της έδρας της.

18 Η Επιτροπή αμφισβήτησε με τις παρατηρήσεις της το αν είναι σύμφωνες με τη σύμβαση οι βελγικές διατάξεις που εφαρμόστηκαν στην υπόθεση της κύριας δίκης. Ωστόσο, δεν συντρέχει λόγος να δοθεί απάντηση στο σημείο αυτό, καθόσον το αιτούν δικαστήριο δεν υπέβαλε ερώτημα σχετικά (βλ., ιδίως, την απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, C-435/97, WWF κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-5613, σκέψη 29) και καθόσον, ούτως ή άλλως, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα στο πλαίσιο του άρθρου 177 της Συνθήκης να αποφανθεί επί της ερμηνείας διατάξεων που δεν είναι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (βλ., ιδίως, τη διάταξη της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-162/98, Hartmann, Συλλογή 1998, σ. I-7083, σκέψεις 8, 9, 11 και 12).

19 Κατόπιν αυτού, πρέπει να υπομνηστεί εκ προοιμίου ότι, ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως τα κράτη αυτά πρέπει να ασκούν τη σχετική τους αρμοδιότητα τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21· της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 19, και της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32).

20 Επί πλέον, κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 52 της Συνθήκης αναγνωρίζει στους υπηκόους των 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 ημεδαπούς, περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ), για τις εταιρίες που έχουν ιδρυθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία 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 σχετικό 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 συνδέσεώς τους με την έννομη τάξη ενός κράτους (βλ., ιδίως, τις 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, και την προαναφερθείσα απόφαση ICI, σκέψη 20).

21 Τέλος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, ναι μεν, κατά το γράμμα τους, οι διατάξεις περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως σκοπεύουν ιδίως να εξασφαλίσουν το ευεργέτημα της εθνικής μεταχειρίσεως εντός του κράτους μέλους υποδοχής, πλην όμως απαγορεύουν και στο κράτος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει ιδρυθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του, εταιρίας που άλλωστε καλύπτεται από τον ορισμό του άρθρου 58 της Συνθήκης (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, Daily Mail and General Trust, Συλλογή 1988, σ. 5483, σκέψη 16, και της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-200/98, X και Y, Συλλογή 1999, σ. I-8261, σκέψη 26).

22 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όσον αφορά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση κράτους μέλους περιορίζει, για τις εταιρίες ημεδαπού δικαίου που εδρεύουν στην ημεδαπή και έχουν ασκήσει το δικαίωμά τους ελεύθερης εγκαταστάσεως για να δημιουργήσουν υποκαταστήματα σε άλλα κράτη μέλη, τη δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών που είχαν κατά παλαιότερο οικονομικό έτος στο κράτος μέλος καταγωγής όταν οι εταιρίες αυτές είχαν κατά το ίδιο οικονομικό έτος κέρδη σε άλλο κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, ενώ ο συμψηφισμός των ίδιων ζημιών θα ήταν δυνατός αν οι εγκαταστάσεις των εν λόγω εταιριών βρίσκονταν μόνο στο κράτος μέλος καταγωγής.

23 Κατά συνέπεια, η ρύθμιση αυτού του κράτους μέλους εισάγει, με τον καταλογισμό των εγχώριων ζημιών στα κέρδη που απαλλάσσονται με σύμβαση, διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των εταιριών δικαίου της ημεδαπής που έχουν εγκαταστάσεις μόνο στην ημεδαπή και εκείνων που έχουν εγκαταστάσεις σε άλλο κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, όταν οι εταιρίες αυτές έχουν μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος καταγωγής και όταν μια σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συνδέει τα δύο κράτη, οι εταιρίες κινδυνεύουν, όπως αναγνωρίζει η ίδια η Βελγική Κυβέρνηση, να υποστούν ένα φορολογικό μειονέκτημα το οποίο δεν θα υφίσταντο αν όλες οι εγκαταστάσεις τους βρίσκονταν στο κράτος μέλος καταγωγής.

24 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν αποτελεί εμπόδιο αντίθετο προς το άρθρο 52 της Συνθήκης. Συγκεκριμένα, η ρύθμιση αυτή πρέπει να αξιολογηθεί μέσα στο γενικό της πλαίσιο. Η κυβέρνηση αυτή εκθέτει ότι, ναι μεν η συγκεκριμένη περίπτωση που έχει τεθεί υπό την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου συνεπάγεται ένα μειονέκτημα για την AMID, πλην όμως, αν υποτεθεί ότι η ίδια επιχείρηση έχει κέρδη στο Βέλγιο και ότι η εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο έχει ζημιές, το φορολογητέο ποσό θα μειωθεί στο Βέλγιο· επί πλέον, οι ζημιές αυτές θα μπορούν να καταλογιστούν εντός του Λουξεμβούργου στα κέρδη που θα υπάρξουν αργότερα. Στην περίπτωση αυτή, η θέση της εν λόγω επιχειρήσεως θα είναι καλύτερη από τη θέση των επιχειρήσεων χωρίς εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Έτσι, το άρθρο 66 του βασιλικού διατάγματος για την εφαρμογή του ΚΦΕ του 1964 έχει καθιερώσει, για να αντιμετωπίσει την περιπλοκότητα των πολυάριθμων καταστάσεων στις οποίες μπορούν να βρεθούν οι επιχειρήσεις όσον αφορά τη φορολογική νομοθεσία, ένα αποτελεσματικό σύστημα καταλογισμού των ζημιών, με τον κίνδυνο άλλοτε να επιφυλάσσεται δυσμενής μεταχείριση και άλλοτε να επιφυλάσσεται ευνοϊκή μεταχείριση σε μια βελγική εταιρία της οποίας μία ή περισσότερες εγκαταστάσεις βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη. Στην πραγματικότητα, το σύστημα αυτό δεν επηρεάζει την επιλογή των επιχειρήσεων να αποκτήσουν εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Αν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι μια επιχείρηση, τη στιγμή που αποφασίζει να αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, δεν γνωρίζει αν θα έχει διαρκώς ζημιές ή κέρδη και, επί πλέον, δεν γνωρίζει με βεβαιότητα αν οι ζημιές θα προέρχονται από τη νέα μόνιμη εγκατάσταση ή από την κύρια έδρα της, το εν λόγω σύστημα δεν δημιουργεί εμπόδιο αντίθετο προς τη Συνθήκη.

25 Η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται εξάλλου ότι, εν προκειμένω, οι βελγικές επιχειρήσεις που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με τις επιχειρήσεις που έχουν συγκεντρώσει όλες τις εργασίες τους στο Βέλγιο. Το συνολικό εισόδημα των τελευταίων επιχειρήσεων υπολογίζεται ολόκληρο στο Βέλγιο και φορολογείται με τους συντελεστές που ισχύουν εκεί. Οι βελγικές εταιρίες που έχουν εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή φορολογούνται, για τα εισοδήματα των τελευταίων, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις του κράτους μέλους όπου βρίσκονται οι εγκαταστάσεις αυτές, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, όσον αφορά τη φορολογική τους μεταχείριση, οι δύο κατηγορίες επιχειρήσεων βρίσκονται πάντοτε σε διαφορετική κατάσταση, οπότε η εφαρμογή συστήματος που καταλήγει σε διαφορετικά αποτελέσματα δεν αποτελεί οπωσδήποτε δυσμενή διάκριση.

26 Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.

27 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι το βελγικό φορολογικό σύστημα είναι συχνότερα ευνοϊκό για τις εταιρίες που έχουν εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, το σύστημα αυτό δεν εμποδίζει, όταν αποδεικνύεται μειονεκτικό για τις εταιρίες αυτές, να υπάρξει τελικά άνιση μεταχείριση έναντι των εταιριών που δεν έχουν εγκαταστάσεις εκτός Βελγίου και, έτσι, δημιουργεί εμπόδιο για την ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία εγγυάται το άρθρο 52 της Συνθήκης (βλ., με το αυτό πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 21).

28 Όσον αφορά το επιχείρημα που στηρίζεται στις διαφορές μεταξύ των βελγικών εταιριών που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή και εκείνων που δεν έχουν, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι διαφορές που επικαλέστηκε η Βελγική Κυβέρνηση ουδαμώς μπορούν να εξηγήσουν γιατί, όσον αφορά την έκπτωση των ζημιών, οι πρώτες εταιρίες δεν μπορούν να τύχουν της ίδιας μεταχειρίσεως με τις δεύτερες.

29 Συγκεκριμένα, μια βελγική εταιρία η οποία, χωρίς να διαθέτει εγκαταστάσεις εκτός Βελγίου, έχει ζημιές κατά ένα συγκεκριμένο οικονομικό έτος βρίσκεται, από φορολογικής απόψεως, σε κατάσταση ανάλογη με εκείνη μιας βελγικής εταιρίας η οποία, διαθέτοντας εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο, έχει ζημιές στο Βέλγιο και κέρδη στο Λουξεμβούργο κατά το ίδιο οικονομικό έτος.

30 Εφόσον δεν αποδείχθηκε ότι η αντικειμενική κατάσταση είναι διαφορετική, δεν μπορεί να γίνει δεκτή διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την έκπτωση των ζημιών κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών.

31 Ελλείψει δικαιολογίας, η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι αντίθετη προς τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ.

32 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Βελγική Κυβέρνηση δεν προσπάθησε να δικαιολογήσει με άλλους λόγους εκτός από εκείνον που εκτίθεται στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως τη διαφορετική αυτή μεταχείριση με γνώμονα τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης.

33 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας μια εταιρία ημεδαπού δικαίου που εδρεύει στην ημεδαπή μπορεί να αφαιρέσει από τα υποκείμενα στον φόρο εταιριών ετήσια κέρδη της τις ζημιές του προηγούμενου έτους μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι ζημιές αυτές δεν μπόρεσαν να καταλογιστούν στα κέρδη που είχε κατά το παλαιότερο αυτό έτος μια από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον οι ζημιές, καταλογιζόμενες κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα σε κανένα από τα σχετικά κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσαν να εκπέσουν αν οι εγκαταστάσεις της εν λόγω εταιρίας βρίσκονταν μόνο στο κράτος μέλος της έδρας της.

Επί των δικαστικών εξόδων

34 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που υπέβαλαν 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 (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 13ης Απριλίου 1999 το Hof van Beroep te Gent, αποφαίνεται:

Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας μια εταιρία ημεδαπού δικαίου που εδρεύει στην ημεδαπή μπορεί να αφαιρέσει από τα υποκείμενα στον φόρο εταιριών ετήσια κέρδη της τις ζημιές του προηγούμενου έτους μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι ζημιές αυτές δεν μπόρεσαν να καταλογιστούν στα κέρδη που είχε κατά το παλαιότερο αυτό έτος μια από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον οι ζημιές, καταλογιζόμενες κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα σε κανένα από τα σχετικά κράτη μέλη, ενώ θα μπορούσαν να εκπέσουν αν οι εγκαταστάσεις της εν λόγω εταιρίας βρίσκονταν μόνο στο κράτος μέλος της έδρας της.

Gulmann Σκουρής Puissochet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Δεκεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

C. Gulmann