# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
# ELEANOR SHARPSTON
# της 14ης Φεβρουαρίου 2008 [1]

1. Στην υπό κρίση υπόθεση το Bundesfinanzhof (Γερμανία) έχει υποβάλει στο Δικαστήριο το ερώτημα αν συμβιβάζεται με τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ το γεγονός ότι οι γερμανικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εισοδήματα από εμπορικές ή βιομηχανικές δραστηριότητες δεν έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν, κατά τη βεβαίωση των κερδών τους, τις ζημίες τους από μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις σε άλλο κράτος μέλος, επειδή τα αντίστοιχα εισοδήματα από τις επιχειρηματικές αυτές εγκαταστάσεις δεν υπόκεινται, σύμφωνα με την εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, στον γερμανικό φόρο.

## Ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

2. Σύμφωνα με τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ Γερμανίας και Λουξεμβούργου (στο εξής: Σύμβαση) [2], τα κέρδη των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων τις οποίες διαθέτει στο ένα κράτος μια εταιρία εγκατεστημένη στο άλλο κράτος φορολογούνται στο πρώτο κράτος. Αν η εταιρία είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία, τα εισοδήματα που υπόκεινται στον φόρο στο Λουξεμβούργο δεν λαμβάνονται υπόψη για τη βεβαίωση του φορολογητέου εισοδήματός της στη Γερμανία. Το Bundesfinanzhof αναφέρει ότι προσδίδει στη διάταξη αυτή την ερμηνεία ότι για το φορολογητέο εισόδημα της γερμανικής εταιρίας δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε οι ζημίες ούτε τα κέρδη της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της στο Λουξεμβούργο. Στη συνέχεια θα αναφέρομαι στην ερμηνευόμενη με τον τρόπο αυτό Σύμβαση ως η «επίδικη ρύθμιση».

3. Η Lidl Belgium GmbH & Co. KG (στο εξής: Lidl), με έδρα τη Γερμανία, ασκούσε τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες μέσω, μεταξύ άλλων, μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης στο Λουξεμβούργο. Το 1999, δηλαδή το επίμαχο οικονομικό έτος, η Lidl υπέστη ζημία από τη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση αυτή ύψους 163 382 γερμανικών μάρκων (DEM) (83 536 ευρώ), την οποία εξέπεσε καταρχάς κατά τον προσδιορισμό του συνολικού εισοδήματός της. Το Finanzamt (η ΔΟΥ) δεν επέτρεψε την

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Σύμβαση μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή των περιπτώσεων διπλής φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας και στον τομέα του δημοτικού εμπορικού φόρου και του φόρου ακίνητης περιουσίας, η οποία υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 23 Αυγούστου 1958 [*BGBl.* (Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Γερμανίας) II 1959, σ. 1270].

έκπτωση αυτή. Η υπόθεση έφθασε ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο έχει υποβάλει το ερώτημα που παρατέθηκε παραπάνω.

4. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Lidl, η Φινλανδική, η Γαλλική, η Γερμανική, η Ελληνική, η Ολλανδική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή. Όλοι οι ανωτέρω, πλην του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά και το Finanzamt, εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

## Ανάλυση της υπόθεσης

5. Όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις συμφωνούν ότι η κρίσιμη διάταξη είναι το άρθρο 43 ΕΚ (ελευθερία εγκατάστασης) και ότι (με βάση την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου) το άρθρο 56 ΕΚ (ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων) δεν ασκεί καμία επιρροή εν προκειμένω [3]. Συμφωνώ και εγώ με την άποψη αυτή.

6. Συμφωνώ επίσης με την Lidl και την Επιτροπή ότι είναι εκ πρώτης όψεως αντίθετο με το άρθρο 43 ΕΚ το γεγονός ότι μια επιχείρηση εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος δεν έχει το δικαίωμα να εκπίπτει, κατά τη βεβαίωση των κερδών της, τις ζημίες της από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, επειδή τα αντίστοιχα εισοδήματα από την επιχειρηματική αυτή εγκατάσταση δεν υπόκεινται, σύμφωνα με την εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε φορολογία στο πρώτο κράτος μέλος.

7. Η Γαλλική, η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι δεν συντρέχει παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ, αλλά δεν μπορώ να συμφωνήσω με την άποψη αυτή. Είναι προφανές ότι η γερμανική εταιρία που έχει μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο που έχει υποστεί ζημίες αντιμετωπίζεται λιγότερο ευνοϊκά από τη γερμανική εταιρία που διαθέτει ημεδαπή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που έχει υποστεί ζημίες: ενώ στη δεύτερη αυτή περίπτωση η ζημία λαμβάνεται υπόψη για τη βεβαίωση των κερδών της εταιρίας, αυτό δεν συμβαίνει στην πρώτη περίπτωση. Το στοιχείο αυτό αρκεί για να τεθεί θέμα εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ [4]. Το ζήτημα που υποβάλλεται στην κρίση του Δικαστηρίου είναι αν η επίδικη ρύθμιση μπορεί παρ' όλα αυτά να θεωρηθεί δικαιολογημένη, και ειδικότερα i) αν οι δικαιολογητικοί λόγοι τους οποίους δέχτηκε το Δικαστήριο με την απόφαση Marks & Spencer [5] σε σχέση με την έκπτωση των ζημιών των *θυγατρικών εταιριών* έχουν

3 — Η Γαλλική Κυβέρνηση έχει κάπως διαφορετική άποψη επί του θέματος, καθόσον υποστηρίζει απλώς ότι η ανάλυση και η αιτιολόγηση είναι, ούτως ή άλλως, ακριβώς η ίδια σε αμφότερες τις περιπτώσεις.

4 — Για νομολογιακά προηγούμενα που θα μπορούσαν να στηρίξουν, εφόσον χρειαζόταν, την άποψη αυτή βλ. τις αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID (Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψεις 21 έως 23), και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services BVBA (Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 53).

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

εφαρμογή στην περίπτωση της έκπτωσης των ζημιών των *μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων* και ii), σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν η επίδικη ρύθμιση συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

8. Με την απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η νομοθεσία κράτους μέλους η οποία δεν παρέχει στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία τη δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες που υφίσταται η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική της, ενώ παρέχει τη δυνατότητα αυτή για τις ζημίες που έχει υποστεί μια εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης ο οποίος αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ. Στη συνέχεια πάντως το Δικαστήριο έκρινε ότι ο περιορισμός ήταν δικαιολογημένος ενόψει i) του σκοπού της διαφύλαξης της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης, ii) του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών και iii) του κινδύνου φοροαποφυγής, υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι ο περιορισμός αυτός δεν υπερέβαινε το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο.

9. Η Lidl, η Γερμανία και η Επιτροπή ισχυρίζονται [6] ότι οι δικαιολογητικοί αυτοί λόγοι δεν ισχύουν όταν πρόκειται για νομοθεσία που περιορίζει τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης. Η Φινλανδία, η Γαλλία, η Ελλάδα, οι Κάτω Χώρες (ως επικουρικό επιχείρημα) και το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζουν κατ' ουσία ότι οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις εμπίπτουν στην ίδια κατηγορία με τις αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες, οπότε δεν υπάρχει λόγος διαφοροποίησης από την απόφαση Marks & Spencer.

10. Στην απόφαση εκείνη το Δικαστήριο, πριν εξετάσει τους τρεις δικαιολογητικούς λόγους, αποφάνθηκε ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί αν δικαιολογείται ο περιορισμός ότι η έκπτωση που προβλέπεται για τους ομίλους εταιριών ισχύει μόνο για τις ζημίες που υφίστανται οι ημεδαπές εταιρίες, «πρέπει να εξετασθούν οι συνέπειες της άνευ όρων επεκτάσεως ενός πλεονεκτήματος όπως [η έκπτωση για τους ομίλους εταιριών]» [7]. Στο πλαίσιο ακριβώς αυτό το Δικαστήριο εξέτασε και δέχτηκε (διατυπώνοντας δύο επιφυλάξεις σχετικά με την ανάγκη διασφάλισης της αναλογικότητας) τους τρεις δικαιολογητικούς λόγους που είχαν προτείνει το Ηνωμένο Βασίλειο και τα άλλα κράτη μέλη που είχαν υποβάλει παρατηρήσεις. Δεν βλέπω για ποιο λόγο θα έπρεπε να μην εφαρμοστούν τα ίδια κριτήρια κατά την εξέταση του ζητήματος αν συμβιβάζεται με τη Συνθήκη το μέτρο που περιορίζει τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων ημεδαπής εταιρίας στις ζημίες μόνο που έχουν υποστεί οι ημεδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις της εταιρίας αυτής. Από την άποψη της εταιρίας, η δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών των αλλοδαπών θυγατρικών της μέσω του συνυπολογισμού των ζημιών του ομίλου δεν διαφέρει προφανώς καθόλου από τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αλλοδαπής μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης. Πράγματι, ο σκοπός της έκπτωσης των ζημιών του ομίλου έγκειται στην αποφυγή της δυσμενούς μεταχείρισης

6 — Κατά την ανάπτυξη ορισμένων τουλάχιστον επιχειρημάτων.

7 — Σκέψεις 40 και 41.

των επιχειρήσεων οι οποίες, αντί να ιδρύουν υποκαταστήματα, αποφασίζουν να αναπτύξουν τη δραστηριότητά τους με την ίδρυση θυγατρικών εταιριών [8].

11. Αντίθετα, δεν μπορεί να θεωρηθεί δεδομένο ότι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση που αφορά μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση και όχι θυγατρική έχουν εφαρμογή όλοι ή κάποιοι [9] από τους τρεις αυτούς δικαιολογητικούς λόγους.

12. Όσον αφορά τον πρώτο δικαιολογητικό λόγο, φρονώ ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών θα μπορούσε να σημαίνει ότι οι οικονομικές δραστηριότητες της εγκατεστημένης εντός ενός κράτους μέλους μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται μόνο στους φορολογικούς κανόνες του πρώτου κράτους μέλους, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες [10]. Το κράτος μέλος που αφορούσε η υπόθεση Marks & Spencer (το Ηνωμένο Βασίλειο) δεν διεκδικούσε εξουσίες φορολόγησης των αλλοδαπών θυγατρικών των εγκατεστημένων στο έδαφός του εταιριών. Στην υπό κρίση υπόθεση, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, αν δεν υπήρχε η Σύμβαση, θα είχε το δικαίωμα φορολόγησης μιας αλλοδαπής μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης, αλλά παραιτήθηκε από το δικαίωμα αυτό, καθόσον πρόβλεψε την απαλλαγή των κερδών της από τον φόρο. Το αποτέλεσμα είναι το ίδιο. Όπως δέχτηκε το Δικαστήριο με την απόφαση Marks & Spencer, «το να δοθεί στις εταιρίες η ευχέρεια να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα διακύβευε αισθητά την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους και θα μειωνόταν εντός του δευτέρου κράτους, μέχρι του ποσού των ζημιών που μεταβιβάσθηκαν» [11]. Ομοίως, το αποτέλεσμα εν προκειμένω θα ήταν η ανατροπή της συμμετρίας μεταξύ της φορολόγησης και των φοροαπαλλαγών που έχουν συμφωνηθεί από τη Γερμανία και το Λουξεμβούργο και έχουν ενσωματωθεί στη Σύμβαση, αν η Γερμανία ήταν υποχρεωμένη να επιτρέπει την έκπτωση των ζημιών μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης που διαθέτει μια γερμανική επιχείρηση στο Λουξεμβούργο, μολονότι έχει παραιτηθεί από το δικαίωμα φορολόγησης των κερδών των μόνιμων αυτών εγκαταστάσεων.

13. Όσον αφορά τον δεύτερο δικαιολογητικό λόγο, το Δικαστήριο δέχτηκε, με την απόφαση Marks & Spencer, ότι τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να εμποδίζουν τον κίνδυνο διττής έκπτωσης των ζημιών, ότι ο κίνδυνος αυτός υφίσταται σε περίπτωση που η έκπτωση των ζημιών του ομίλου καλύπτει και τις ζημίες των αλλοδαπών θυγατρικών και ότι ο κίνδυνος αυτός μπορεί να αποφευχθεί με τη θέσπιση του κανόνα ότι απαγορεύεται η έκπτωση σε σχέση με τις ζημίες αυτές [12].

14. Ούτε εδώ υπάρχει κανείς λόγος να μην εφαρμοστεί η αρχή αυτή σε μια περίπτωση

8 — Βλ. σημείο 16 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro στην υπόθεση Marks & Spencer.

9 — Το ζήτημα αν οι τρεις δικαιολογητικοί λόγοι πρέπει να εξετάζονται σωρευτικά εξετάζεται παρακάτω.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 45.

11 — Σκέψη 46.

12 — Σκέψεις 47 και 48.

όπως η προκείμενη. Είναι σαφές ότι υπάρχει το ενδεχόμενο διττής έκπτωσης. Ο κίνδυνος αυτός είναι μάλιστα μεγαλύτερος στην περίπτωση ζημίας μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης που εξακολουθεί να λειτουργεί από ό,τι στην περίπτωση ζημίας μιας θυγατρικής που (όπως συνέβαινε στην υπόθεση Marks & Spencer) έχει πωληθεί σε τρίτους ή έχει διακόψει τις δραστηριότητές της. Στην πρώτη περίπτωση, αν η ζημία επιτρεπόταν να εκπίπτει στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει η εταιρία, θα υπήρχε ο κίνδυνος να προβληθεί αξίωση έκπτωσης εκ νέου στο κράτος μέλος της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης, μόλις η εγκατάσταση αυτή καθίστατο κερδοφόρα, χωρίς το κράτος μέλος της έδρας της εταιρίας να έχει καμία δυνατότητα να αναζητήσει το όφελος που είχε αποκομίσει η εν λόγω εταιρία. Πράγματι, από την απάντηση του εκπροσώπου της Lidl σε ερώτηση του εισηγητή δικαστή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι η ζημία λόγω της οποίας υποβλήθηκε η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης έχει πλέον συμψηφιστεί με κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στο Λουξεμβούργο [13]. Όπως εξέθεσε το Δικαστήριο στην απόφαση Marks & Spencer, τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να εμποδίζουν τον κίνδυνο διττής έκπτωσης των ζημιών και ο κίνδυνος αυτός αποτρέπεται με έναν κανόνα ο οποίος αποκλείει τη φορολογική ελάφρυνση για τις ζημίες αυτές [14].

15. Όσον αφορά τον τρίτο δικαιολογητικό λόγο, ο οποίος αφορά τον κίνδυνο φοροαποφυγής, το Δικαστήριο εξέθεσε στην απόφαση Marks & Spencer ότι η δυνατότητα μεταβίβασης των ζημιών μιας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία συνεπάγεται τον κίνδυνο να οργανώνονται οι μεταβιβάσεις των ζημιών στο πλαίσιο ενός ομίλου εταιριών προς τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη που εφαρμόζουν τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές και στα οποία, κατά συνέπεια, η φορολογητέα αξία των ζημιών είναι υψηλότερη. Αντίθετα από ό,τι συμβαίνει με τις θυγατρικές, όπου είναι πιθανό ότι η μεταβίβαση των ζημιών θα οργανώνεται συστηματικά εντός των ομίλων εταιριών με σκοπό τη μεταβίβαση των ζημιών προς τις εταιρίες του ομίλου που είναι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη που εφαρμόζουν τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές [15], στην περίπτωση των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων είναι σαφές ότι δεν υπάρχουν περιθώρια για τέτοια «ευκαιριακή επιλογή φορολογικής αρμοδιότητας», αν οι εγκατεστημένες σε κράτος μέλος εταιρίες έχουν τη δυνατότητα να εκπίπτουν τις ζημίες των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεών τους που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Ο λόγος είναι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι τα μέτρα που διευκολύνουν τη «μεταβίβαση» των ζημιών από μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση αντί από μια θυγατρική ούτε είναι αναγκαία ούτε θα μπορούσαν, θεωρητικά, να ληφθούν: οι ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης αποτελούν ζημίες της «μητρικής» εταιρίας, η οποία καταβάλλει τον φόρο. Έτσι, οι ζημίες των ημεδαπών μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων μπορούν να εκπίπτουν άμεσα και αμέσως. Η μόνη διαφορά μεταξύ της «εγχώριας» αυτής κατάστασης και της προκείμενης έγκειται στην κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων:

13 — Επειδή η ζημία επήλθε το 1999, αλλά η έκπτωσή της στο Λουξεμβούργο δεν ήταν δυνατή μέχρι το 2003, η Lidl βρισκόταν ακόμη σε μειονεκτική θέση, καθόσον δεν μπορούσε να συμψηφίσει νωρίτερα τη ζημία με κέρδη που πραγματοποίησε στη Γερμανία. Το ζήτημα της ρευστότητας θα εξεταστεί λεπτομερέστερα παρακάτω, κατά την εξέταση της αναλογικότητας.

14 — Σκέψεις 47 και 48.

15 — Πρέπει πάντως να τονιστεί ότι δεν φαίνεται να υπήρχε σκοπός φοροαποφυγής μέσω ενός τέτοιου «εμπορίου ζημιών» στην υπόθεση Marks & Spencer, καθόσον από τα πραγματικά περιστατικά της προκύπτει ότι η υπόθεση αφορούσε μόνο κάθετες μεταβιβάσεις ζημιών από τη θυγατρική στη μητρική εταιρία.

αν η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, με το οποίο έχει συναφθεί σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όπως είναι η κρίσιμη εν προκειμένω Σύμβαση, το κράτος εκείνο θα είναι το αποκλειστικά αρμόδιο κράτος για τη φορολόγηση των εισοδημάτων της εν λόγω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης. Αυτό δεν σημαίνει ότι η ζημία δεν επηρεάζει την εταιρία που καταβάλλει τον φόρο, καθόσον μειώνει άμεσα το φορολογητέο εισόδημά της στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει. Η φορολογική αρμοδιότητα του άλλου κράτους δημιουργεί απλώς ένα δεύτερο συνδετικό στοιχείο για την ίδια ζημία και, επομένως, δημιουργεί το ενδεχόμενο διττής έκπτωσης. Πιστεύω δηλαδή ότι σε περιπτώσεις όπως η προκείμενη ο τρίτος δικαιολογητικός λόγος που αναφέρεται στην απόφαση Marks & Spencer δεν προσθέτει τίποτα στον πρώτο και στον δεύτερο.

16. Επομένως συμφωνώ από πολλές απόψεις με τη Φινλανδία, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελλάδα, τις Κάτω Χώρες, τη Σουηδία, το Ηνωμένο Βασίλειο και την Επιτροπή ότι η εθνική νομοθεσία που περιορίζει τη δυνατότητα των εταιριών να εκπίπτουν τις ζημίες των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων που έχουν σε άλλα κράτη μέλη πρέπει να στηρίζεται στους εξής δικαιολογητικούς λόγους: πρώτον, στην ανάγκη διαφύλαξης της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών και, δεύτερον, στην ανάγκη αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών.

17. Το Bundesfinanzhof εκθέτει, με τη διάταξη περί παραπομπής, ότι αμφιβάλλει αν το Δικαστήριο εννοούσε, στην απόφαση Marks & Spencer, ότι οι τρεις αυτοί δικαιολογητικοί λόγοι προβλέπονται σωρευτικά, δηλαδή ότι πρέπει να συντρέχουν και οι τρεις.

18. Δεν αμφισβητείται ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση Marks & Spencer, αναφέρθηκε στα «τρία δικαιολογητικά στοιχεία, θεωρούμενα από κοινού», πράγμα που συνηγορεί υπέρ της εν λόγω άποψης. Στην υπόθεση C-470/04, N, πάντως το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η «διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό» χωρίς να αναφερθεί στους άλλους δικαιολογητικούς λόγους [16]. Στην υπόθεση C-231/05, Oy AA, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η νομοθεσία κράτους μέλους που απαγορεύει σε μια θυγατρική εταιρία η οποία έχει την έδρα της σ' αυτό το κράτος μέλος να εκπέσει από τα φορολογητέα εισοδήματά της χρηματοοικονομική μεταφορά υπέρ της μητρικής εταιρίας της, εκτός αν η μητρική αυτή εταιρία έχει την έδρα της στο ίδιο κράτος μέλος, θα μπορούσε καταρχήν να στηριχθεί στους δύο από τους τρεις δικαιολογητικούς λόγους που αναφέρονται στην απόφαση Marks & Spencer, και συγκεκριμένα στον πρώτο και στον τρίτο [17]. Στη δε υπόθεση Amurta, το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι δεν είχε γίνει επίκληση του δεύτερου και του τρίτου δικαιολογητικού λόγου που είχαν αναγνωριστεί με την απόφαση Marks & Spencer, εξέτασε εντούτοις (και απέρριψε) στη συνέχεια το επιχείρημα που βασιζόταν στην ανάγκη εξασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών [18]. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται προφανώς να συντρέχουν οπωσδήποτε και

16 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04 (Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψη 42).

17 — Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05 (Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψεις 51 έως 60).

18 — Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05 (Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψεις 57 έως 59).

οι τρεις αυτοί δικαιολογητικοί λόγοι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Κατά τη γνώμη μου, η επίμαχη εν προκειμένω νομοθεσία θα μπορούσε καταρχήν να στηριχτεί στον πρώτο και στον δεύτερο δικαιολογητικό λόγο που αναγνωρίστηκαν με την απόφαση Marks & Spencer, δηλαδή στον σκοπό της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών και στον σκοπό της αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών.

19. Για να είναι δικαιολογημένο ένα περιοριστικό μέτρο, πρέπει επίσης να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι ένα τέτοιο μέτρο πρέπει να είναι κατάλληλο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο.

20. Στην προκείμενη περίπτωση δεν υπάρχει καμία ένδειξη για το ότι η επίδικη ρύθμιση δεν είναι κατάλληλη για την επίτευξη των προαναφερθέντων σκοπών. Αντίθετα, δεν μπορώ να δεχτώ ότι δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο ή, με άλλα λόγια, ότι δεν ήταν δυνατό να επιτευχθεί το ίδιο αποτέλεσμα με λιγότερο περιοριστικά μέτρα.

21. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η συμφωνία προς την αρχή της αναλογικότητας είναι ιδιαίτερα σημαντική όταν μια εθνική νομοθεσία αποκλείει, με απόλυτο τρόπο, τη δυνατότητα να τυγχάνουν οι διασυνοριακές πράξεις της ίδιας μεταχειρίσεως με τις πραγματοποιούμενες στην ημεδαπή [19]. Στις περιπτώσεις αυτές, στις οποίες η οικεία εθνική νομοθεσία είναι εξ ορισμού ιδιαίτερα περιοριστική, έχει ακόμη μεγαλύτερη σημασία η εξακρίβωση του αν ο σκοπός της θα μπορούσε να επιτευχθεί με λιγότερο περιοριστικά μέτρα.

22. Στην προκείμενη περίπτωση, η επίδικη ρύθμιση απαγορεύει σε μια εταιρία να συμψηφίζει με τα κέρδη της τις ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής σε άλλο κράτος μέλος. Το αποτέλεσμα είναι ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η εταιρία θα φορολογείται για ποσό που θα υπερβαίνει το σύνολο των καθαρών κερδών της. Πρόκειται, κατ' εμέ, για προδήλως δυσανάλογο μέσο για την επίτευξη του σκοπού της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών και του σκοπού της αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών.

23. Επιπλέον, είναι σαφές ότι μπορούν να ληφθούν λιγότερο περιοριστικά μέτρα. Δεν αμφισβητείται ότι πριν από το 1999 η γερμανική νομοθεσία [20] προέβλεπε ρητά τη δυνατότητα των εταιριών να εκπίπτουν τα ποσά κατά τα οποία η ζημία των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεών τους στα άλλα κράτη μέλη υπερέβαινε τα κέρδη των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι η έκπτωση θα μεταφερόταν στα επόμενα έτη, κατά τα

19 — Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 28).

20 — Άρθρο 2a, παράγραφος 3, του Einkommensteuergesetz (νόμου για τη φορολογία εισοδήματος) του 1997 (*BGBl.* 1997 I, σ. 821).

οποία η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση θα πραγματοποιούσε κέρδη.

24. Ο κανόνας αυτός, ο οποίος επέτρεπε την έκπτωση των ζημιών προβλέποντας συγχρόνως ότι η έκπτωση της ζημίας θα λαμβανόταν υπόψη κατά τις μεταγενέστερες κερδοφόρες φορολογικές χρήσεις, θα αποτελούσε προφανώς ένα λιγότερο περιοριστικό μέτρο, ενόψει της αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών, από τον κανόνα που αποκλείει κάθε δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αυτών. Μολονότι ο κανόνας της έκπτωσης της ζημίας και μεταφοράς της έκπτωσης συνεπάγεται την ανατροπή, σε κάποιο βαθμό, της συμμετρίας και δεν καθιστά συνεπώς δυνατή την πλήρη επίτευξη του σκοπού της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης, η ασυμμετρία αυτή είναι απλώς προσωρινή, εφόσον η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση καταστεί στη συνέχεια κερδοφόρα. Επιπλέον, θα μπορούσε να προβλεφθεί η αυτόματη επανενσωμάτωση των ποσών που εξέπεσαν στο παρελθόν, αν η επανενσωμάτωση αυτή δεν πραγματοποιούνταν εντός πέντε π.χ. ετών ή αν η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση έπαυε να λειτουργεί υπό τη μορφή αυτή [21].

25. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι αυτός ο κανόνας της έκπτωσης της ζημίας και μεταφοράς της περιορίζει λιγότερο το θεμελιώδες δικαίωμα εγκατάστασης του φορολογούμενου από ό,τι η ολοσχερής απαγόρευση έκπτωσης από τα κέρδη της εταιρίας των ζημιών των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεών της σε άλλα κράτη μέλη. Ταυτόχρονα όμως αποτελεί το ενδεδειγμένο μέσο για την επίτευξη του σκοπού της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών και του σκοπού της αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών. Φρονώ επομένως ότι ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί προφανώς την ανάγκη αναλογικότητας περισσότερο από ό,τι η λύση στην οποία κατέληξε το Δικαστήριο με την απόφαση Marks & Spencer.

26. Στην απόφαση Marks & Spencer το ίδιο το Δικαστήριο εξέθεσε ότι το επίμαχο στην υπόθεση εκείνη περιοριστικό μέτρο (το γεγονός ότι η έκπτωση των ζημιών για τους ομίλους εταιριών δεν ίσχυε και για τις αλλοδαπές θυγατρικές) έβαινε πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του κύριου μέρους των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρου, εφόσον είχαν εξαντληθεί οι δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών εντός του κράτους στο οποίο ήταν εγκατεστημένη η θυγατρική [22]. Επομένως, μπορεί να συναχθεί (μολονότι η απόφαση του Δικαστηρίου είναι εξαιρετικά λακωνική επί του σημείου αυτού) το συμπέρασμα ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι υπό διαφορετικές περιστάσεις το περιοριστικό μέτρο θα ήταν σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας.

27. Θα πρέπει πάντως να υπενθυμιστεί ότι η υπόθεση Marks & Spencer αφορούσε ζημίες θυγατρικών εταιριών που είχαν λυθεί ή πωληθεί. Επομένως, δεν υπήρχε καμία

21 — Αυτό είναι το περιεχόμενο της πρότασης της Επιτροπής για οδηγία του Συμβουλίου όσον αφορά ένα καθεστώς συνυπολογισμού από τις επιχειρήσεις των ζημιών που εμφανίζουν οι μόνιμες εγκαταστάσεις και οι θυγατρικές τους που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη, COM(90) 595 τελικό· 24 Ιανουαρίου 1991 (ΕΕ 1991, C 53, σ. 30): βλ. άρθρα 5 έως 8 και την αιτιολογική έκθεση.

22 — Σκέψη 55. Το Δικαστήριο καθιερώνει δύο κριτήρια: εξάντληση των δυνατοτήτων φορολογικής ελάφρυνσης για τις ζημίες για το τρέχον και τα προηγούμενα οικονομικά έτη και μη ύπαρξη δυνατότητας «να ληφθούν υπόψη οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της στο πλαίσιο μελλοντικών χρήσεων».

δυνατότητα (τουλάχιστον στην περίπτωση της λύσης της εταιρίας) να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα οι τυχόν εκπτώσεις ζημιών που θα είχαν επιτραπεί [23]. Υπό τις περιστάσεις εκείνες είναι μάλλον κατανοητό το ότι το Δικαστήριο διατύπωσε με τον τρόπο αυτό την απάντησή του και δεν συμπλήρωσε την ανάλυσή του με μια λεπτομερή εξέταση του ζητήματος αν το μειονέκτημα που συνιστά από άποψη ρευστότητας η υποχρέωση μεταφοράς των ζημιών σε μελλοντικές χρήσεις αντί να παρέχεται η δυνατότητα άμεσης έκπτωσής τους δεν ήταν υπερβολικά περιοριστικό μέσο επίτευξης των επιδιωκόμενων σκοπών.

28. Αντίθετα, σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη, η οποία αφορά μια λειτουργούσα μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών σε μελλοντικές χρήσεις εντός του κράτους της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης συνιστά θεμιτή εναλλακτική λύση έναντι της παροχής της δυνατότητας έκπτωσης στο κράτος της έδρας της εταιρίας. Ακόμη και στην περίπτωση που η μεταφερόμενη ζημία συμψηφίζεται σε μεταγενέστερη χρήση, εν τω μεταξύ η εταιρία θα έχει αντιμετωπίσει εξ ορισμού προβλήματα από άποψη ρευστότητας.

29. Το Δικαστήριο έχει πλήρη επίγνωση της σπουδαιότητας που έχει η ρευστότητα για τις επιχειρήσεις. Όπως έχει αποφανθεί επανειλημμένα, η μη παροχή ενός πλεονεκτήματος ως προς τη ρευστότητα σε μια περίπτωση με διασυνοριακό χαρακτήρα, μολονότι το πλεονέκτημα αυτό παρέχεται σε ανάλογη περίπτωση που αφορά εγχώρια κατάσταση, αποτελεί περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης [24]. Το σημείο αυτό τονίστηκε με ιδιαίτερη έμφαση στην απόφαση Marks & Spencer. Με την εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο αποφάνθηκε ρητά ότι η κρίσιμη στην υπόθεση εκείνη ευνοϊκή ρύθμιση των ζημιών εντός του ομίλου, καθόσον επιτάχυνε την εκκαθάριση των ζημιών των ελλειμματικών επιχειρήσεων μέσω του άμεσου συμψηφισμού των ζημιών αυτών με τα κέρδη άλλων εταιριών του ομίλου, παρείχε στον όμιλο ταμειακό πλεονέκτημα. Ο αποκλεισμός του πλεονεκτήματος αυτού, όσον αφορά τις ζημίες που υφίστατο η εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους θυγατρική, μπορούσε να εμποδίσει την εκ μέρους της μητρικής εταιρίας άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης, αποτρέποντάς την από τη σύσταση θυγατρικών εντός άλλων κρατών μελών. Επομένως, ο αποκλεισμός αυτός συνιστούσε περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης [25].

30. Τα ανωτέρω εκτιθέμενα αφορούσαν το (αρχικό στάδιο της ανάλυσης του ζητήματος) αν η μη δυνατότητα έκπτωσης των διασυνοριακών ζημιών είναι αντίθετη με το άρθρο 43 ΕΚ. Είναι πάντως περίεργο το γεγονός ότι το Δικαστήριο, μολονότι δέχτηκε σαφώς τη σημασία που μπορεί να έχει η μη χορήγηση ενός πλεονεκτήματος ως προς τη ρευστότητα και μολονότι τη χαρακτήρισε (ορθά) ως εκ πρώτης όψεως παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ, δεν εξέτασε επίσης ρητά μήπως, στις

23 — Στις προτάσεις της επί της προαναφερθείσας στην υποσημείωση 17 υποθέσεως Oy AA, η γενική εισαγγελέας Kokott εξέφρασε την άποψη ότι τα εκτιθέμενα από το Δικαστήριο στην απόφαση Marks & Spencer σχετικά με την αναλογικότητα οφείλονται κυρίως στα τελείως ιδιαίτερα πραγματικά περιστατικά της εν λόγω υπόθεσης (σημεία 70 και 71). Η άποψη αυτή με βρίσκει σύμφωνη.

24 — Βλ. π.χ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψεις 44, 54 και 76), της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψεις 36 έως 38), της 8ης Ιουνίου 2004, C-268/03, De Baeck (Συλλογή 2004, σ. I-5961, σκέψη 24), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψεις 96, 97, 153 και 154), και της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz (Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 29).

25 — Σκέψεις 32 έως 34.

περιπτώσεις που ο περιορισμός είναι δικαιολογημένος, η μη χορήγηση ενός πλεονεκτήματος ως προς τη ρευστότητα, πράγμα που αποτελεί την αναπόφευκτη συνέπεια, αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

31. Η Γερμανία, η Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζουν ότι υπάρχουν σημαντικές πρακτικές δυσκολίες που δεν επιτρέπουν την καθιέρωση ενός συστήματος που να προβλέπει την έκπτωση των ζημιών σε συνδυασμό με τη δυνατότητα εκ των υστέρων φορολόγησης. Όπως όμως εξέθεσα παραπάνω, η προϊσχύσασα γερμανική νομοθεσία προέβλεπε προφανώς ένα τέτοιο σύστημα: συγκεκριμένα, η Lidl και η Επιτροπή ισχυρίστηκαν, χωρίς να αντικρουστούν επ' αυτού, ότι στη Γερμανία ίσχυε νομοθεσία που οδηγούσε στο ίδιο αποτέλεσμα από το 1969 [26] μέχρι την κατάργησή της το 1999 [27]. Επιπλέον, σύμφωνα με μια πρόσφατη ανακοίνωση της Επιτροπής [28], πέντε κράτη μέλη προβλέπουν σήμερα την έκπτωση των ζημιών των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, ακόμη και όταν για τα κέρδη προβλέπεται εξαίρεση σύμφωνα με σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Με βάση τα δεδομένα αυτά, είναι δύσκολο να ληφθεί σοβαρά υπόψη το επιχείρημα ότι υπάρχουν σημαντικές πρακτικές δυσκολίες για την καθιέρωση ενός τέτοιου συστήματος [29]. Εν πάση περιπτώσει, οι πρακτικές δυσκολίες δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την προσβολή ελευθερίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη [30].

32. Συμφωνώ συνεπώς με τη Lidl, τη Φινλανδική Κυβέρνηση και την Επιτροπή ότι η εθνική νομοθεσία βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών και της αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών.

33. Τέλος, η Γερμανία ισχυρίζεται (τελείως) επικουρικά ότι, αν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι έχει παραβιαστεί η ελευθερία εγκατάστασης, θα πρέπει να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της απόφασής του.

34. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για ένα

26 — Άρθρο 2 του Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (νόμου για τα φορολογικά μέτρα που εφαρμόζονται στις επενδύσεις των γερμανικών επιχειρήσεων στην αλλοδαπή) της 18ης Αυγούστου 1969 (*BGBl.* 1969 I, σ. 1211, ειδικότερα σ. 1214).

27 — Η κατάργηση επήλθε με τον Steuerentlastungsgesetz (νόμο για τις φορολογικές απαλλαγές) των ετών 1999/2000/2002, της 24ης Μαρτίου 1999 (*BGBl.* 1999 I, σ. 402).

28 — Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή: Η φορολογική μεταχείριση των ζημιών σε περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα [COM(2006) 824 τελικό, 19 Δεκεμβρίου 2006]· βλ. σημείο 2.2.β.2.

29 — Πρέπει να σημειωθεί ότι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλίστρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), επιτρέπει στα κράτη μέλη να ζητούν από τις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών όλα τα στοιχεία που τους δίδουν τη δυνατότητα να προσδιορίσουν επακριβώς το ποσό του φόρου εταιριών.

30 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19 απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 29, η οποία παραπέμπει στο σημείο 30 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer: «Όταν αποδεικνύεται ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός μπορεί να επιτευχθεί με άλλα μέσα, η αρχή της αναλογικότητας αποκλείει τη δυνατότητα επικλήσεως απλών διοικητικών δυσχερειών προς δικαιολόγηση δυσμενών διακρίσεων, οι οποίες, όταν είναι αντίθετες προς τις προαναφερθείσες ελευθερίες, δεν μπορούν να δικαιολογούνται παρά μόνο με την επίκληση ιδιαίτερα βάσιμων επιχειρημάτων». Βλ. επίσης την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24 απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 155 έως 157.

κράτος μέλος η προδικαστική απόφαση του Δικαστηρίου δεν δικαιολογούν καθαυτές τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της απόφασης αυτής και ότι ο περιορισμός αυτός επιβάλλεται μόνο όταν συντρέχουν πολύ ειδικές περιστάσεις, όπως π.χ. όταν α) υπάρχει κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων λόγω ιδίως του μεγάλου αριθμού των εννόμων σχέσεων που έχουν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρυθμίσεων που θεωρούνταν έγκυρες και β) είναι σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές οδηγήθηκαν σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας ενδέχεται να έχει συμβάλει η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής [31].

35. Στην υπό κρίση υπόθεση συμφωνώ με τη Lidl ότι δεν συντρέχει η δεύτερη από τις παραπάνω σωρευτικώς προβλεπόμενες προϋποθέσεις. Δεν μπορώ να δεχτώ ότι η Γερμανία, όταν κατάργησε την προηγούμενη νομοθεσία και έτσι επανέφερε ουσιαστικά σε ισχύ την επίδικη ρύθμιση, οδηγήθηκε στη λήψη του μέτρου αυτού λόγω της αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο του άρθρου 43 ΕΚ. Το 1999 το Δικαστήριο είχε ήδη αποφανθεί ότι η εθνική νομοθεσία που απαγορεύει ουσιαστικά την έκπτωση των ζημιών για ομίλους εταιριών είναι αντίθετη στο άρθρο 43 ΕΚ, όταν οι περισσότερες θυγατρικές είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη [32], και ότι οι εταιρίες που ασκούν το δικαίωμα τους προς εγκατάσταση είναι ελεύθερες να επιλέγουν αν θα ιδρύσουν θυγατρικές ή υποκαταστήματα (μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις) και η ελευθερία τους αυτή δεν επιτρέπεται να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις που δημιουργούν διακρίσεις [33]. Επιπλέον, η πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου όσον αφορά ένα καθεστώς συνυπολογισμού από τις επιχειρήσεις των ζημιών που εμφανίζουν οι μόνιμες εγκαταστάσεις τους και οι θυγατρικές τους που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη [34], η οποία εκδόθηκε το 1991, καθιστά σαφή την άποψη της Επιτροπής: η εθνική νομοθεσία που δεν επιτρέπει στις επιχειρήσεις να λαμβάνουν υπόψη τις ζημίες των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεών τους που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά [35].

36. Κατά συνέπεια, δεν έχω πεισθεί ότι συντρέχει εν προκειμένω κάποιος δικαιολογητικός λόγος για να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της απόφασης του Δικαστηρίου.

31 — Βλ., ως πιο πρόσφατη, την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-313/05, Brzeziński (Συλλογή 2007, σ. I-513, σκέψεις 57 και 58).

32 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695).

33 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 22).

34 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21.

35 — Βλ. την πρώτη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου και το σημείο 1 του Explanatory Memorandum.

**Πρόταση**

37. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα του Bundesfinanzhof ως εξής:

«Δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 43 ΕΚ το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπει στις εταιρίες να εκπίπτουν, κατά τη βεβαίωση των φορολογητέων κερδών τους, τις ζημίες τους από μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις τους σε άλλο κράτος μέλος, επειδή τα αντίστοιχα εισοδήματα από τις επιχειρηματικές αυτές εγκαταστάσεις δεν υπόκεινται, σύμφωνα με την εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε φόρο στο πρώτο κράτος μέλος.»