Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MELCHIOR WATHELET
της 3ης Σεπτεμβρίου 2015 [1]

Υπόθεση C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
κατά
Finanzamt Sankt Augustin
[αίτηση του Finanzgericht Köln (Γερμανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Ελευθερία εγκαταστάσεως — Άρθρο 49 ΣΛΕΕ — Έκπτωση από τα κέρδη εταιρίας των ζημιών επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος — Φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει την επανενσωμάτωση των ζημιών αυτών σε περίπτωση μεταβιβάσεως της εν λόγω εγκαταστάσεως»

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ. Πιο συγκεκριμένα, αφορά τη θεματική, με την οποία το Δικαστήριο έχει ασχοληθεί επανειλημμένως ήδη από την απόφαση Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), της εκπτώσεως, από εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, των ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως την οποία η εταιρία αυτή διατηρεί σε άλλο κράτος μέλος.

I – **Το νομικό πλαίσιο**

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

2. Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ εγγυάται την ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά το άρθρο αυτό:

«[…] οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών 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 εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 54, παράγραφος 2, 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.»

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

Β — *Το γερμανικό δίκαιο*

3. Το άρθρο 2 bis, παράγραφος 3, πρώτη έως τέταρτη περίοδος, του γερμανικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), κατά την ισχύουσα για τις φορολογικές χρήσεις 1997 και 1998 εκδοχή του, προβλέπει:

«[1.] Αν τα αποτελέσματα χρήσεως από βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε ξένο κράτος απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, η ζημία που συνδέεται με τα αποτελέσματα αυτά κατά τις διατάξεις του εθνικού φορολογικού δικαίου εκπίπτει, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, από τον υπολογισμό του συνολικού ύψους των αποτελεσμάτων, στο μέτρο που, αν τα αποτελέσματα δεν απαλλάσσονταν από τον φόρο εισοδήματος, ο φορολογούμενος θα μπορούσε να συμψηφίσει ή να εκπέσει την εν λόγω ζημία και στο μέτρο που η ζημία αυτή υπερβαίνει το ύψος των θετικών αποτελεσμάτων χρήσεως από βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες άλλων εγκαταστάσεων ευρισκόμενων στο ίδιο ξένο κράτος, τα οποία απαλλάσσονται δυνάμει της ίδιας συμβάσεως. [2] Εφόσον δεν εχώρησε έκπτωση της ζημίας κατά τα ανωτέρω, είναι δυνατή έκπτωση των ζημιών αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 10 quinquies. [3.] Αν, σε μεταγενέστερη φορολογική χρήση, είναι θετικά τα συνολικά αποτελέσματα χρήσεως από βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες των ευρισκόμενων στο εν λόγω ξένο κράτος μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος δυνάμει της συμβάσεως, η εκπιπτόμενη με βάση την πρώτη και τη δεύτερη περίοδο ζημία επανενσωματώνεται στο συνολικό ύψος των αποτελεσμάτων της οικείας φορολογικής χρήσεως. [4] Η τρίτη περίοδος δεν εφαρμόζεται αν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι εφαρμοστέες διατάξεις του ξένου κράτους αποκλείουν γενικώς τη δυνατότητα μεταφοράς της εκπτώσεως ζημιών σε χρήση άλλη από αυτήν κατά την οποία καταγράφηκαν οι ζημίες.»

4. Το άρθρο 52, παράγραφος 3, τρίτη και πέμπτη περίοδος, του EStG, κατά την ισχύουσα το 2005 εκδοχή του, διαλαμβάνει τα εξής:

«Το άρθρο 2 bis, παράγραφος 3, τρίτη, πέμπτη και έκτη περίοδος, κατά τη δημοσιευθείσα στις 16 Απριλίου 1997 (*BGBl.* I, σ. 821) εκδοχή του, εξακολουθεί να ισχύει για τις φορολογικές χρήσεις 1999 έως 2008 εφόσον προκύπτει θετικό αποτέλεσμα χρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 2 bis, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ή εφόσον μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε ξένο κράτος κατά την έννοια του άρθρου 2 bis, παράγραφος 4, πέμπτη περίοδος, μετασχηματιστεί σε κεφαλαιουχική εταιρία, μεταβιβαστεί ή κλείσει. […] Το άρθρο 2 bis, παράγραφος 4, ισχύει για τις φορολογικές χρήσεις 1999 έως 2008 ως εξής:

4. Αν μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε ξένο κράτος

1. μετασχηματιστεί σε κεφαλαιουχική εταιρεία ή

2. μεταβιβαστεί έναντι ανταλλάγματος ή δωρεάν ή

3. κλείσει […], η εκπιπτόμενη με βάση την παράγραφο 3, πρώτη και δεύτερη περίοδος, ζημία επανενσωματώνεται στο συνολικό ύψος των αποτελεσμάτων της χρήσεως κατά την οποία χωρεί ο μετασχηματισμός, η μεταβίβαση ή το κλείσιμο, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου 3, τρίτη περίοδος, στο μέτρο που η ζημία αυτή δεν επανενσωματώθηκε με βάση την παράγραφο 3, τρίτη περίοδος, ούτε πρόκειται να επανενσωματωθεί.»

Γ — *Οι συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας*

5. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στους τομείς των φόρων εισοδήματος και περιουσίας καθώς και των επαγγελματικών φόρων και του φόρου ακίνητης περιουσίας, η οποία συνήφθη μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας στις 4 Οκτωβρίου 1954 (*BGBl.* 1955 II, σ. 749), όπως τροποποιήθηκε από τη σύμβαση της 8ης Ιουλίου 1992 (*BGBl.* 1994 II, σ. 122), προβλέπει τα εξής:

«[ό]ταν ένα πρόσωπο το οποίο κατοικεί σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη προσπορίζεται εισοδήματα ως ιδιοκτήτης ή συνιδιοκτήτης βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως, οι δραστηριότητες της οποίας εκτείνονται στο έδαφος του έτερου συμβαλλόμενου κράτους, το δικαίωμα φορολογήσεως των εν λόγω εισοδημάτων εμπίπτει στην αρμοδιότητα του έτερου αυτού κράτους μόνον εφόσον προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στο έδαφός του.»

6. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της συμβάσεως η οποία συνήφθη μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στους τομείς των φόρων εισοδήματος και περιουσίας, της 24ης Αυγούστου 2000 (*BGBl.* 2000 II, σ. 734, στο εξής: γερμανοαυστριακή σύμβαση), ορίζει τα εξής:

«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 που βρίσκεται εκεί. Εάν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχειρήσεως είναι φορολογητέα στο έτερο κράτος, αλλά μόνο στο μέτρο που είναι καταλογιστέα στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.»

7. Το άρθρο 23, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της γερμανοαυστριακής συμβάσεως ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος των κατοικούντων στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσώπων υπολογίζεται ως εξής:

a) υπό την επιφύλαξη του σημείου b κατωτέρω, από τη βάση υπολογισμού του επιβαλλόμενου [γερμανικού] φόρου εξαιρούνται τα εισοδήματα που προέρχονται από τη Δημοκρατία της Αυστρίας και τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην Δημοκρατία της Αυστρίας τα οποία, δυνάμει της παρούσας συμβάσεως, φορολογούνται στη Δημοκρατία της Αυστρίας» [2].

II – **Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης**

8. Η Timac Agro Deutschland (στο εξής: Timac Agro) είναι γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία. Ανήκει σε γαλλικό όμιλο επιχειρήσεων. Από το 1997, διατηρούσε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία. Στις 31 Αυγούστου 2005, η μόνιμη αυστριακή εγκατάσταση μεταβιβάστηκε έναντι ανταλλάγματος σε εταιρία εγκατεστημένη στην Αυστρία, η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο εταιριών με την Timac Agro. Αντικείμενο της συμβάσεως μεταβιβάσεως ήταν ιδίως τα κινητά και ακίνητα περιουσιακά στοιχεία. Το πελατολόγιο μεταβιβάσθηκε έναντι τιμήματος ενός ευρώ, διότι οι πελάτες ήταν ήδη πελάτες της αγοράστριας ομοθυγατρικής εταιρίας.

9. Το ζήτημα της φορολογικής μεταχειρίσεως των ζημιών της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως ανέκυψε διότι, μεταξύ των ετών 1997 και 2005, η εν λόγω μόνιμη αυστριακή εγκατάσταση είχε καταγράψει ζημίες σε όλες τις χρήσεις της, με εξαίρεση τα έτη 2000 και 2005, και η Timac Agro είχε εκπέσει τις ζημίες αυτές στη Γερμανία.

2 — Το άρθρο 23, παράγραφος 1, σημείο b, δεν είναι κρίσιμο για την εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου. Εξάλλου, ούτε το αιτούν δικαστήριο στην απόφασή του ούτε και τα μέρη τα οποία κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις αναφέρονται στη διάταξη αυτή.

10. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, διορθώθηκαν οι βάσεις επιβολής φόρου της Timac Agro για τα έτη 1997 έως 2004. Αφενός, οι ζημίες της μόνιμης αυστριακής εγκαταστάσεως, οι οποίες αρχικώς είχαν εκπέσει από τα αποτελέσματα χρήσεως της Timac Agro για τα έτη 1997 και 1998, επανενσωματώθηκαν στο φορολογητέο αποτέλεσμα χρήσεως για το έτος 2005. Αφετέρου, δεν έγινε δεκτός ο συνυπολογισμός των ζημιών της ίδιας μόνιμης εγκαταστάσεως στη βάση επιβολής φόρου της Timac Agro για τα έτη 1999 έως 2004.

11. Η Timac Agro άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln, αμφισβητώντας τις ανωτέρω διορθώσεις. Προς στήριξη της προσφυγής αυτής, υποστηρίζει ότι τόσο η επανενσωμάτωση των ζημιών που κατέγραψε η μόνιμη αυστριακή εγκατάστασή της για τα έτη 1997 και 1998 όσο και η αδυναμία εκπτώσεως των ζημιών της εν λόγω εγκαταστάσεως για τα έτη 1999 έως 2004 αντιβαίνουν στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

12. Όσον αφορά την επίμαχη επανενσωμάτωση, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμα επιλύσει το ζήτημα του κατά πόσον η επανενσωμάτωση των ζημιών κατόπιν της μεταβιβάσεως μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην αλλοδαπή είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης.

13. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) είναι, βεβαίως, εν μέρει παρόμοια με τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, εντούτοις, η ανωτέρω απόφαση αφορούσε την επανενσωμάτωση των ζημιών της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως μέχρι του ποσού των κερδών της. Αντιθέτως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η επανενσωμάτωση των ζημιών εχώρησε λόγω της μεταβιβάσεως της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως, χωρίς να συνδέεται με τυχόν κέρδη της εγκαταστάσεως αυτής.

14. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι οι αρχές της αποφάσεως Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) έχουν εφαρμογή και στην προκείμενη περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι σχετικές με τις οριστικές ζημίες αρχές τις οποίες διατύπωσε το Δικαστήριο στις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (στο εξής: εξαίρεση Marks & Spencer)[3] έχουν εφαρμογή στις ζημίες των χρήσεων 1997 και 1998 οι οποίες, εφόσον επανενσωματώθηκαν, δεν λαμβάνονται πλέον υπόψη στη Γερμανία.

15. Όσον αφορά την άρνηση συνυπολογισμού των ζημιών της μόνιμης αυστριακής εγκαταστάσεως για τις χρήσεις 1999 έως 2004, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τις διατάξεις της γερμανοαυστριακής συμβάσεως, η Δημοκρατία της Αυστρίας είχε την αποκλειστική εξουσία φορολογήσεως των εισοδημάτων της εν λόγω μόνιμης αυστριακής εγκαταστάσεως. Το καθεστώς της συμβάσεως αυτής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας καλύπτει συνεπώς όχι μόνον τα κέρδη αλλά και τις ζημίες. Επομένως, η προσφυγή της Timac Agro δεν μπορεί να ευδοκιμήσει παρά μόνον αν η ανωτέρω σύμβαση θίγει την ελευθερία εγκαταστάσεως.

16. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν, για το ίδιο χρονικό διάστημα, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι οριστικές ζημίες κατά την έννοια της εξαιρέσεως Marks & Spencer. Υπογραμμίζει ότι μέχρι στιγμής δεν έχει καταστεί εφικτή η εξειδίκευση των κριτηρίων βάσει των οποίων προσδιορίζονται οι περιπτώσεις εφαρμογής της εξαιρέσεως Marks & Spencer.

3 — Στην απόφαση αυτή (σκέψεις 55 και 56), το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι ένα περιοριστικό μέτρο στον τομέα της εκπτώσεως των ζημιών θυγατρικών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή ενδέχεται να μη συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, εφόσον η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική εξάντλησε τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών οι οποίες παρέχονται εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της, κάτι το οποίο απόκειται στη μητρική εταιρία να αποδείξει.

17. Στο πλαίσιο αυτό, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

III – **Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

18. Με απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Αυγούστου 2014, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ […] την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 52, παράγραφος 3, του EStG, στο μέτρο που η αιτία για την επανενσωμάτωση των ζημιών μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως [που ευρίσκεται στην αλλοδαπή], οι οποίες είχαν προηγουμένως ληφθεί υπόψη προς μείωση του φόρου [της ημεδαπής μητρικής εταιρίας], είναι η μεταβίβαση της ως άνω επιχειρηματικής εγκαταστάσεως σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία, η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο με τη μεταβιβάζουσα εταιρία, και όχι η επίτευξη κέρδους;

2) Έχει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ […] την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 23, παράγραφος 1, στοιχείο a, της [γερμανοαυστριακής συμβάσεως], κατά την οποία τα προερχόμενα από την Αυστρία και φορολογητέα στην Αυστρία εισοδήματα εξαιρούνται από τη βάση υπολογισμού του επιβαλλόμενου στη Γερμανία φόρου, σε περίπτωση που οι ζημίες τις οποίες κατέγραψε μια ευρισκόμενη στην Αυστρία επιχειρηματική εγκατάσταση γερμανικής κεφαλαιουχικής εταιρίας δεν μπορούν πλέον να ληφθούν υπόψη στην Αυστρία διότι η ως άνω επιχειρηματική εγκατάσταση μεταβιβάστηκε σε αυστριακή κεφαλαιουχική εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με τη γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία;»

19. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία) Sankt Augustin, η Γερμανική, η Γαλλική, η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

20. Όλα οι μετέχοντες στη διαδικασία οι οποίοι κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, εκτός από την Επιτροπή, κατά την οποία επιβάλλονται ορισμένες διακρίσεις, και το Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο στις γραπτές παρατηρήσεις του δεν πραγματεύτηκε το πρώτο ερώτημα [4].

21. Επιπλέον, άπαντες οι ως άνω μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 1ης Ιουλίου 2015.

4 — Επί της αρχής, η Επιτροπή θεωρεί ότι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην αλλοδαπή, η επανενσωμάτωση των ζημιών που είχαν προηγουμένως ληφθεί υπόψη μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος συνδεόμενους με την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και με την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, εκτιμά ότι ένα τέτοιο μέτρο συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας μόνον αν η επανενσωμάτωση περιορίζεται στο ύψος των κερδών της εν λόγω εγκαταστάσεως, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν «κρυμμένων» στο τίμημα της μεταβιβάσεως της εγκαταστάσεως κερδών κατά τη στιγμή της μεταβιβάσεως. Αν υφίστανται αμφιβολίες σχετικά με την αξία της συναλλαγής, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει το κράτος εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας να εξακριβώσει κατά πόσον το τίμημα της μεταβιβάσεως συνάδει με το κριτήριο του πλήρους ανταγωνισμού.

IV – **Ανάλυση**

Α — *Επί της προαπαιτούμενης συγκρισιμότητας των καταστάσεων*

1. Η άμεση φορολογία και το δίκαιο της Ένωσης

22. Καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά υποχρεούνται να ασκούν την αρμοδιότητά τους αυτή συμμορφούμενα προς το δίκαιο της Ένωσης[5], και ειδικότερα προς τις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία, ενώ στο επίκεντρο της υπό κρίση υποθέσεως βρίσκεται η κατοχυρούμενη στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ελευθερία εγκαταστάσεως.

23. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η άσκηση της ελευθερίας αυτής εμποδίζεται αν, δυνάμει ρυθμίσεως ενός κράτους μέλους, μια ημεδαπή εταιρία που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση η οποία είναι δυσμενέστερη από τη μεταχείριση ημεδαπής εταιρίας που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στο πρώτο κράτος μέλος[6].

24. Στο πλαίσιο αυτό, η διάταξη που επιτρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως και κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της κύριας εταιρίας συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα[7]. «Επομένως, η χορήγηση ή μη ενός τέτοιου πλεονεκτήματος υπέρ μόνιμης εγκαταστάσεως κειμένης εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο όπου η ως άνω εταιρία είναι εγκατεστημένη πρέπει να λογίζεται ως στοιχείο δυνάμενο να επηρεάσει την ελευθερία εγκαταστάσεως»[8].

25. Ειδικότερα, η άρνηση χορηγήσεως του πλεονεκτήματος αυτού μόνο στις μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος συνιστά δυσμενή φορολογική μεταχείριση, καθώς ενδέχεται να αποθαρρύνει μια εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος της Ένωσης από το να ασκεί τις δραστηριότητές της μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, για να συνιστά η διαφορετική αυτή μεταχείριση περιορισμό απαγορευμένο από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, η νομολογία του Δικαστηρίου απαιτεί οι καταστάσεις να είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες[9].

26. Με άλλα λόγια, εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος[10], μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση δεν είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως παρά μόνον αν αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες[11].

5 — Βλ., μεταξύ πολλών παραδειγμάτων, αποφάσεις Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 21)· Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 29)· Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 36)· Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 18)· FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 14), καθώς και Blanco και Fabretti (C-344/13 και C-367/13, EU:C:2014:2311, σκέψη 24).

6 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

7 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 23)· Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 32), καθώς και Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 20).

8 — Απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 32).

9 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 46)· Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 17)· A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 33), καθώς και Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23).

10 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 25).

11 — Σημειωτέον ότι στην απόφαση SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758), αντιθέτως προς την παραδοσιακή αυτή προσέγγιση, το Δικαστήριο εξέτασε τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων στο πλαίσιο της εξετάσεως των ενδεχόμενων δικαιολογητικών λόγων του ήδη διαπιστωθέντος περιορισμού (σκέψεις 28 έως 31 και σκέψη 52).

2. Η απαίτηση αντικειμενικής συγκρισιμότητας

α) Τα κριτήρια

27. Μολονότι η απαίτηση αντικειμενικής συγκρισιμότητας των αμιγώς εθνικών και των διασυνοριακών καταστάσεων, ενόψει της εκτιμήσεως της διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως κατοίκου αλλοδαπής και κατοίκου ημεδαπής (στην προκείμενη περίπτωση, μιας εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία η οποία διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία και μιας άλλης εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία η οποία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο ίδιο κράτος) υπό το πρίσμα της ασκήσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας, παραπέμπει εκ πρώτης όψεως μάλλον σε διακριτική μεταχείριση παρά σε απλή παραβίαση ή σε απλό περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας, η εν λόγω απαίτηση είναι πάγια στη νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ των διατάξεων της Συνθήκης περί των βασικών ελευθεριών κυκλοφορίας και των εθνικών διατάξεων περί άμεσης φορολογίας [12].

28. Στη νομολογία του Δικαστηρίου, οι φορολογικές καταστάσεις των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής κρίνονται στην πλειονότητα των περιπτώσεων ως αντικειμενικώς συγκρίσιμες [13], ενώ η συγκρισιμότητα πρέπει να εκτιμάται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού των επίμαχων εθνικών φορολογικών διατάξεων [14].

29. Ωστόσο, πρέπει να λαμβάνεται μέριμνα ώστε η εξέταση να μην περιορίζεται μόνο στον σκοπό του επίμαχου μέτρου, ειδάλλως δημιουργείται κίνδυνος στρεβλής θεωρήσεως της συνολικής φορολογικής καταστάσεως του αποδέκτη του κανόνα.

30. Πράγματι, αν γίνει δεκτό ότι ένα μέτρο το οποίο παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα εκπτώσεως των ζημιών που καταγράφουν οι μόνιμες εγκαταστάσεις του αποσκοπεί, κατά πάσα πιθανότητα, στη μείωση της βάσεως επιβολής φόρου του εν λόγω φορολογουμένου και ότι το μέτρο αυτό πρέπει να εξετάζεται in abstracto, η κατάσταση μιας εταιρίας με εγκατάσταση ευρισκόμενη στην ημεδαπή και εκείνη μιας εταιρίας με εγκατάσταση ευρισκόμενη στην αλλοδαπή θα είναι πάντα συγκρίσιμες. Αμφότερες οι εταιρίες επιδιώκουν να επωφεληθούν από τη δυνατότητα εκπτώσεως, προκειμένου να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου [15].

12 — Το γεγονός ότι το Δικαστήριο δίσταζε πάντοτε να αναφερθεί σε διακριτική μεταχείριση εμμένοντας όμως ταυτόχρονα στην απαίτηση συγκρισιμότητας των καταστάσεων οφείλεται ίσως στη βούλησή του να διατηρήσει την ευχέρεια να εξετάζει, ως δικαιολογητικούς λόγους, και τους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και όχι μόνο τους δικαιολογητικούς λόγους που απαριθμούνται περιοριστικώς στη Συνθήκη. Πράγματι, με εξαίρεση την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων (η οποία δεν διακυβεύεται εν προκειμένω), οι μόνοι δικαιολογητικοί μιας διακριτικής μεταχειρίσεως λόγοι που γίνονται δεκτοί από τη Συνθήκη είναι η δημόσια τάξη, η δημόσια ασφάλεια και η δημόσια υγεία. Τέτοιου είδους λόγοι σπανίως αποτελούν αντικείμενο επικλήσεως στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ωστόσο, το Δικαστήριο επισήμανε στη νομολογία του ότι πρόκειται για τους μόνους λόγους που γίνονται δεκτοί σε περίπτωση διακριτικής μεταχειρίσεως, αποκλειομένων ipso facto των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος. Εντούτοις, παρατηρείται ότι το ίδιο το Δικαστήριο έχει υποπέσει ενίοτε σε αντιφάσεις ως προς το θέμα αυτό. Ειδικότερα, στην απόφαση Svensson και Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), αφού απέκλεισε ρητώς τη δυνατότητα δικαιολογήσεως της διαπιστωθείσας διακριτικής μεταχειρίσεως από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εντούτοις, στη συνέχεια του συλλογισμού του, το Δικαστήριο εξακρίβωσε κατά πόσον έπρεπε να γίνει δεκτό ή όχι το επιχείρημα της φορολογικής συνοχής. Μολονότι το επιχείρημα αυτό απορρίφθηκε εν τέλει, το Δικαστήριο, με βάση την αυστηρή προσήλωση στις αρχές, όφειλε να μην το εξετάσει, καθώς ο συγκεκριμένος δικαιολογητικός λόγος δεν προβλεπόταν ρητώς στη Συνθήκη.

13 — Για τις μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται στην αλλοδαπή, το Δικαστήριο έκρινε για παράδειγμα, στην απόφαση X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), ότι «η περίπτωση της ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να δημιουργήσει ενιαία φορολογική μονάδα με ημεδαπή θυγατρική της είναι συγκρίσιμη αντικειμενικά, από την άποψη του σκοπού ενός φορολογικού καθεστώτος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, με την περίπτωση της ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να δημιουργήσει ενιαία φορολογική μονάδα με αλλοδαπή θυγατρική της, καθόσον η μητρική εταιρία επιδιώκει σε αμφότερες τις περιπτώσεις να επωφεληθεί από τα πλεονεκτήματα που προσφέρει το εν λόγω καθεστώς, το οποίο επιτρέπει, μεταξύ άλλων, την ενοποίηση των κερδών και ζημιών των εταιριών της ενιαίας φορολογικής μονάδας στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας και εγγυάται ότι οι εντός του ομίλου δικαιοπραξίες είναι ουδέτερες από φορολογική άποψη» (σκέψη 24).

14 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22)· Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 17)· A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 33), καθώς και Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 25).

15 — Όπως παρατηρούσε ήδη ευστόχως η γενική εισαγγελέας J. Kokott στις προτάσεις της στην υπόθεση A (C-123/11, EU:C:2012:488), «[ε]άν […] αρκεί […] ότι και στις δύο περιπτώσεις ημεδαποί υποκείμενοι στον φόρο επιθυμούν να επωφεληθούν από φορολογική ρύθμιση, η εξέταση της σχετικής προϋποθέσεως θα καταστεί μόνον τυπική, διότι αυτή θα πληρούται σε κάθε περίπτωση» (σημείο 40).

31. Σε τελική ανάλυση, όπως εξήγησε προσφάτως ο γενικός εισαγγελέας N. Jääskinen στις προτάσεις του επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:429), το καθοριστικό στοιχείο για τη σύγκριση των καταστάσεων φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται απαγορευμένος από τη Συνθήκη περιορισμός, «*δεν είναι τόσο ο σκοπός* της επίδικης νομοθεσίας, […] *αλλά μάλλον* το γεγονός ότι η ρύθμιση κράτους μέλους δεν μπορεί να προβλέπει διαφορετική μεταχείριση που έχει ως *πρακτική συνέπεια* να επιρρίπτεται στους κατοίκους αλλοδαπής *μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση* ικανή να τους αποθαρρύνει να κάνουν χρήση της εν λόγω ελευθερίας» [16].

32. Η ανωτέρω μέθοδος επιβάλλει να εξεταστεί προκαταρκτικώς αν το οικείο κράτος μέλος (εν προκειμένω, το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η κύρια εταιρία η οποία διεκδικεί την έκπτωση των ζημιών της ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος μόνιμης εγκαταστάσεώς της) διαθέτει ή όχι εξουσία φορολογήσεως των επίμαχων εισοδημάτων.

β) Εφαρμογή

33. Γενικώς, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι η έλλειψη αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής απαλλάσσει τη διαφορετική φορολογική τους μεταχείριση από κάθε ίχνος αντιθέσεως προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας είναι εν τέλει πολύ σπάνιες [17].

34. Όσον αφορά το ζήτημα που μας απασχολεί εν προκειμένω, δηλαδή την έκπτωση από εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος των ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως την οποία η εταιρία αυτή διατηρεί σε άλλο κράτος μέλος, η νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να συνοψιστεί ως εξής.

35. Στις σχετικές με την ανωτέρω θεματική υποθέσεις, το Δικαστήριο διαπίστωσε παγίως την ύπαρξη περιορισμού στην ελευθερία εγκαταστάσεως, αφού πρώτα έκρινε συγκρίσιμες τις καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται, αφενός, η εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία η οποία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος και, αφετέρου, η εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία η οποία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο ίδιο κράτος. Η διαπίστωση της συγκρισιμότητας υπήρξε άλλοτε ρητή [18] και άλλοτε σιωπηρή [19].

36. Το Δικαστήριο δέχτηκε τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα κράτος μέλος είχε αποφασίσει να φορολογήσει τα κέρδη των ευρισκόμενων σε άλλα κράτη μέλη μόνιμων εγκαταστάσεων. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις αυτές, το κράτος μέλος «έχει εξομοιώσει τις εγκαταστάσεις αυτές προς μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις της ημεδαπής» [20].

16 — Σημείο 55. Στις προτάσεις του, ο γενικός εισαγγελέας N. Jääskinen υποστηρίζει επίσης την ιδέα της «συνολικής» θεωρήσεως της καταστάσεως, εκτιμώντας ότι «[η] ανάλυση θα πρέπει μάλλον να *περιλάβει το σύνολο της φορολογίας* επί των [επίμαχων] εισοδημάτων» (σημείο 62, η υπογράμμιση δική μου).

17 — Μεταξύ των περιπτώσεων αυτών, επισημαίνω την καταρχήν μη συγκρισιμότητα των καταστάσεων των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής υπό το πρίσμα των φορολογικών διατάξεων που αφορούν τα πλεονεκτήματα τα οποία συνδέονται με την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου (εκτός αν ο κάτοικος αλλοδαπής δεν διαθέτει σημαντικά εισοδήματα στο κράτος κατοικίας του). Βλ. απόφαση Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) και, για μια πρόσφατη εφαρμογή, απόφαση Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Βλ. επίσης αποφάσεις Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516), και Schulz-Delzers και Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 19)· A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 35), καθώς και Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 26).

19 — Βλ. αποφάσεις Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 33 και 34)· Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 25 και 26), καθώς και Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψεις 35 έως 39).

20 — Απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24). Υπό την έννοια αυτή, βλ. επίσης απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, «αν το κράτος μέλος, ενεργώντας είτε μονομερώς είτε στο πλαίσιο συμβάσεως, επιβάλλει φόρο εισοδήματος, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, όχι μόνον στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή, αλλά και στους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή, η κατάσταση των δεύτερων τείνει να ταυτιστεί με αυτή των εγκατεστημένων στην ημεδαπή» (σκέψη 68).

37. Αντιθέτως, οι καταστάσεις των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι συγκρίσιμες από την άποψη του φορολογικού καθεστώτος ενός κράτος μέλους, αν το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει ή δεν ασκεί την εξουσία φορολογήσεως των κατοίκων αλλοδαπής.

38. Η απαίτηση συγκρισιμότητας εξηγεί και το τεκμήριο το οποίο συνήγαγε το Δικαστήριο στην απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) και κατά το οποίο «οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις εντός άλλου κράτους μέλους […] δεν τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτή των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων της ημεδαπής *όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει το κράτος μέλος για την αποτροπή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας*» [21].

39. Δεν πρόκειται για νέα ιδέα. Πράγματι, ήδη στην απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι οι μέτοχοι μητρικής εταιρίας μη εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα δεν μπορούν να επωφεληθούν της ίδιας πιστώσεως φόρου με τους μετόχους φυσικά πρόσωπα μιας μητρικής εταιρίας εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές, όταν επί των καταβαλλόμενων αυτών μερισμάτων δεν εισπράττεται βρετανικός φόρος. Το Δικαστήριο διευκρίνισε στην απόφασή του ότι η λύση θα ήταν διαφορετική αν, δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας ή βάσει μονομερούς αποφάσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο είχε διατηρήσει την εξουσία φορολογήσεως των καταβαλλόμενων μερισμάτων με τον βρετανικό φόρο εισοδήματος.

40. Με βάση τις σκέψεις αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ «δεν απαγορεύουν, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία, να παρέχει ένα κράτος μέλος στις ημεδαπές εταιρίες δικαιούχους των μερισμάτων μερική πίστωση του φόρου εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία επί των μερισμάτων, αλλά να μην παρέχει τέτοια πίστωση στις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχους εταιρίες, οι οποίες δεν είναι υπόχρεες φόρου στο πρώτο κράτος για τα μερίσματα αυτά» [22].

41. Συμπερασματικώς, μόνον όταν η διαφορετική μεταχείριση αφορά συγκρίσιμες καταστάσεις είναι δυνατόν να διαπιστωθεί η ύπαρξη περιορισμού στην ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία μπορεί εν συνεχεία να θεωρηθεί συμβατή με τη Συνθήκη μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

Β — *Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση*

1. Ανάγκη διακρίσεως δύο περιόδων εφαρμογής της επίμαχης γερμανικής νομοθεσίας

42. Πριν από τη φορολογική χρήση 1999, ήταν δυνατή η έκπτωση από το συνολικό εισόδημα επιχειρήσεως εγκατεστημένης στη Γερμανία των ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος. Οι ζημίες αυτές επανενσωματώνονταν, καταρχήν, σε δύο περιπτώσεις: είτε όταν η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούσε κέρδη (στην περίπτωση αυτή, μέχρι του ποσού των εν λόγω κερδών) είτε σε περίπτωση μετασχηματισμού, μεταβιβάσεως ή κλεισίματος της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως. Ωστόσο, από τη φορολογική χρήση 1999 και εφεξής, το άρθρο 52, παράγραφος 3, του EStG κατήργησε το άρθρο 2 bis, παράγραφος 3, του EStG και απέκλεισε την έκπτωση των ως άνω ζημιών.

21 — Σκέψη 24. Η υπογράμμιση δική μου.

22 — Απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 74). Για μια πρόσφατη περίπτωση στην οποία το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση απέρρεε από την παραίτηση ενός κράτους μέλους, κατόπιν της συνάψεως συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, από την άσκηση της φορολογικής του αρμοδιότητας επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, βλ. απόφαση Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψεις 80 έως 82).

43. Η νομοθετική αυτή μεταβολή εξηγεί την υποβολή δύο προδικαστικών ερωτημάτων από το αιτούν δικαστήριο, καθώς καθένα από τα ερωτήματα αυτά αφορά διαφορετική νομοθετική ρύθμιση.

2. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

44. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 52, παράγραφος 3, του EStG, η οποία προβλέπει την επανενσωμάτωση των ζημιών μιας ευρισκόμενης στην αλλοδαπή εγκαταστάσεως, οι οποίες προηγουμένως είχαν ληφθεί υπόψη προς μείωση της βάσεως επιβολής φόρου της ευρισκόμενης στην ημεδαπή κύριας εταιρίας, όχι λόγω της πραγματοποιήσεως κέρδους, αλλά λόγω της μεταβιβάσεως της εγκαταστάσεως αυτής σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία, η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο με τη μεταβιβάζουσα εταιρία και βρίσκεται επίσης στην αλλοδαπή.

45. Όπως διευκρίνισε το ίδιο το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι η πρώτη φορά που το Δικαστήριο ερωτάται σχετικά με το ανωτέρω φορολογικό καθεστώς.

α) Η ύπαρξη περιορισμού

46. Πράγματι, στην απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), το Δικαστήριο διέγνωσε περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως εξαιτίας του ανωτέρω καθεστώτος, έκρινε όμως ότι η επανενσωμάτωση των ζημιών —στην περίπτωση αυτή, επ' ευκαιρία της πραγματοποιήσεως κερδών από την ευρισκόμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση η οποία είχε σημειώσει τις ανωτέρω ζημίες, και όχι της μεταβιβάσεως της εν λόγω εγκαταστάσεως— δικαιολογούνταν από την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος [23]. Επιπλέον, ο περιορισμός κρίθηκε κατάλληλος για την επίτευξη του σκοπού αυτού και αναλογικός προς τον τελευταίο [24].

47. Πριν καταλήξει στην ύπαρξη περιορισμού, το Δικαστήριο δέχτηκε σιωπηρώς τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων διαπιστώνοντας ότι, αποδεχόμενη την έκπτωση, από την κύρια εταιρία, των ζημιών που κατέγραψε η κείμενη στην Αυστρία μόνιμη εγκατάστασή της, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε «παράσχει φορολογικό πλεονέκτημα στην εδρεύουσα εκεί εταιρία από την οποία εξηρτάτο η κείμενη στην Αυστρία μόνιμη εγκατάσταση, όπως ακριβώς θα συνέβαινε αν η ίδια μόνιμη εγκατάσταση βρισκόταν στη Γερμανία» [25].

48. Το Δικαστήριο έκρινε ακολούθως ότι, προβαίνοντας εν συνεχεία στην επανενσωμάτωση των ζημιών της ευρισκόμενης στην Αυστρία μόνιμης εγκαταστάσεως στη φορολογική βάση της εταιρίας από την οποία αυτή εξηρτάτο, το γερμανικό φορολογικό καθεστώς απέσυρε το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα και «υπήγαγε με τον τρόπο αυτό τις εδρεύουσες εκεί εταιρίες και κατέχουσες μόνιμες εγκαταστάσεις στην Αυστρία σε φορολογική μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή, στον βαθμό αυτό, σε σχέση με τις εδρεύουσες εκεί εταιρίες που κατέχουν μόνιμες εγκαταστάσεις εδρεύουσες επίσης εκεί» [26].

49. Το συμπέρασμα αυτό καθιστούσε αναγκαία την εξέταση των τυχών επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως [27].

23 — Σκέψη 43.

24 — Όπ.π. (σκέψεις 43 και 44).

25 — Όπ.π. (σκέψη 35).

26 — Απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 37).

27 — Όπ.π. (σκέψη 40). Βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35), και A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 33).

β) Η ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου

50. Κατά πρώτον, στην απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), το Δικαστήριο έκρινε ότι η επανενσωμάτωση των ζημιών επ' ευκαιρία της πραγματοποιήσεως κερδών από την ευρισκόμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση η οποία είχε σημειώσει τις ανωτέρω ζημίες δικαιολογούνταν από την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος [28]. Επιπλέον, ο περιορισμός ήταν κατάλληλος για την επίτευξη του σκοπού αυτού και αναλογικός προς τον τελευταίο [29].

51. Ειδικότερα, κατά το Δικαστήριο, «η προβλεπόμενη στο επίδικο γερμανικό φορολογικό καθεστώς της κύριας δίκης [επανενσωμάτωση των ζημιών] δεν μπορεί παρά να συνδέεται αναπόσπαστα με τον προγενέστερο συνυπολογισμό τους. Η [επανενσωμάτωση] αυτή, στην περίπτωση εταιρίας κατέχουσας μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή έναντι της οποίας το κράτος της έδρας της ως άνω εταιρίας δεν διαθέτει κανένα δικαίωμα επιβολής φόρου, αντανακλά [...] μια συμμετρική λογική. Επομένως, υφίστατο άμεσος, προσωπικός και ουσιαστικός δεσμός μεταξύ των δύο στοιχείων του επίδικου φορολογικού μηχανισμού της κύριας δίκης, δεδομένου ότι η εν λόγω [επανενσωμάτωση] αποτελεί λογικό συμπλήρωμα της αναγνωρισθείσας προηγουμένως αφαιρέσεως» [30].

52. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ίδια συμμετρική λογική ισχύει και στην περίπτωση της μεταβιβάσεως της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως.

53. Άλλωστε, στην απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), το ίδιο το Δικαστήριο είχε ήδη παρατηρήσει ότι «[η] εκτίμηση ότι ο απορρέων από το επίδικο φορολογικό καθεστώς της κύριας δίκης περιορισμός δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του δεν μπορεί να αμφισβητηθεί περαιτέρω από το γεγονός [...] ότι η εταιρία από την οποία εξαρτάται η μόνιμη εγκατάσταση την επώλησε και ότι τα κέρδη και οι ζημίες της εν λόγω εγκαταστάσεως καθ' όλη τη διάρκεια της υπάρξεώς της συμποσούνται σε αρνητικό αποτέλεσμα χρήσεως» [31]. Πράγματι, «η [επανενσωμάτωση] του ποσού των ζημιών της μόνιμης εγκαταστάσεως για λογαριασμό της εταιρίας από την οποία εξαρτάται είναι το αναπόσπαστο και λογικό συμπλήρωμα του προηγούμενου συνυπολογισμού» [32].

54. Κατά δεύτερον, μολονότι δεν απαιτείται η συνδρομή πλειόνων δικαιολογητικών στοιχείων προκειμένου ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως να θεωρηθεί συμβατός με τη Συνθήκη [33], φρονώ ότι και ο σκοπός της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας ο οποίος, όπως επανέλαβε το Δικαστήριο στην απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), «έγκειται ιδίως στη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των κερδών και της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών» [34], μπορεί επίσης να προβληθεί προκειμένου να δικαιολογηθεί η επανενσωμάτωση των ζημιών που προβλέπεται από τη γερμανική νομοθεσία σε περίπτωση μεταβιβάσεως της μόνιμης εγκαταστάσεως [35].

28 — Σκέψη 43.

29 — Όπ.π. (σκέψεις 44 και 45).

30 — Απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 42).

31 — Σκέψη 53.

32 — Όπ.π. (σκέψη 54).

33 — Απόφαση Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 40).

34 — Σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

35 — Πράγματι, οι σχετικές με τη φορολογική συνοχή και με την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας απαιτήσεις αλληλοεπικαλύπτονται (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 80).

55. Ειδικότερα, αν ένα κράτος μέλος (στην υπό κρίση υπόθεση, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας) «αποστερούνταν της δυνατότητας να προβλέψει την επανενσωμάτωση στα φορολογητέα κέρδη της μεταβιβάζουσας [γερμανικής] εταιρίας των εκπιπτόμενων κατά τον προαναφερθέντα τρόπο ζημιών, μολονότι έχει απολέσει την εξουσία φορολογήσεως των ενδεχόμενων μελλοντικών κερδών, η βάση του φορολογικού του συστήματος θα διαβρωνόταν τεχνητά και, ως εκ τούτου, θα επηρεαζόταν η κατανομή της φορολογικής εξουσίας που έχει προβλεφθεί με τη [γερμανοαυστριακή] σύμβαση» [36].

56. Όπως εξήγησε το Δικαστήριο στην απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), «[γ]ια να διαφυλαχθεί η ως άνω συμμετρία, οι εκπιπτόμενες ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως πρέπει να μπορούν να αντισταθμίζονται από τη φορολόγηση των κερδών της εν λόγω εγκαταστάσεως που έχουν πραγματοποιηθεί υπό την ισχύ της φορολογικής αρμοδιότητας του οικείου κράτους μέλους, ήτοι *τόσο των κερδών που πραγματοποιούνται καθ' όλη την περίοδο κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση τελεί υπό τον έλεγχο της ημεδαπής εταιρίας όσο και των κερδών που πραγματοποιούνται κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως της εν λόγω εγκαταστάσεως*» [37].

57. Στην προκείμενη περίπτωση, σε αντίθεση προς τα ισχύοντα κατά τη δανική νομοθεσία επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), τα ενδεχόμενα κέρδη τα οποία πραγματοποιούνται επ' ευκαιρία της μεταβιβάσεως μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην Αυστρία δεν φορολογούνται στη Γερμανία. Είναι συνεπώς λογικό, επ' ευκαιρία της μεταβιβάσεως αυτής, να επανενσωματώνονται οι ζημίες οι οποίες είχαν προηγουμένως ληφθεί υπόψη.

58. Επιπλέον, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο σκοπός της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών κινδυνεύει να διακυβευθεί με την παροχή στους φορολογουμένους της «ευχέρεια[ς] να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους […], 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» [38]. Εκτιμώ ότι το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος, ενώπιον του ενδεχομένου επανενσωματώσεως στα κέρδη της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεώς του ποσού μέχρι του ύψους των ζημιών οι οποίες είχαν προηγουμένως εκπέσει, είναι απολύτως ελεύθερος να αποφασίσει σχετικά με το ποσό του τιμήματος της μεταβιβάσεως της εν λόγω εγκαταστάσεως και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να εμποδίσει το κράτος μέλος να ασκήσει την εξουσία του να επανενσωματώσει τα μεταγενέστερα κέρδη της εν λόγω εγκαταστάσεως στα φορολογητέα εισοδήματα της τελευταίας.

59. Προσθέτω τέλος, κατά τρίτον, μια αναφορά στον σκοπό αποτροπής της φοροδιαφυγής, ο οποίος συνδέεται, όπως επισήμανε το Δικαστήριο, με τον σκοπό ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως [39].

36 — Απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 30). Η υπόθεση αυτή αφορούσε το Βασίλειο της Δανίας.

37 — Σκέψη 33. Η υπογράμμιση δική μου.

38 — Απόφαση Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 46).

39 — Απόφαση Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 62).

60. «Συγκεκριμένα, μεθοδεύσεις που συνίστανται στη δημιουργία καθαρώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική υπόσταση, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα έπληττε κανονικά τα κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή, δύνανται να υπονομεύσουν το δικαίωμα των κρατών μελών να ασκούν τη φορολογική αρμοδιότητά τους ως προς τις δραστηριότητες αυτές και να πλήξουν την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών» [40].

61. Η ανωτέρω περιγραφείσα κατάσταση ενδέχεται να συντρέχει σε περίπτωση μεταβιβάσεως, ένδον του ίδιου ομίλου, μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην αλλοδαπή κατόπιν εκπτώσεως των ζημιών της, λαμβανομένης υπόψη της δυσκολίας προσδιορισμού της αξίας των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων υπό το πρίσμα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού που πρέπει συναφώς να τηρείται.

62. Κατά συνέπεια, μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δικαιολογείται κατά τη γνώμη μου ενόψει της διασφαλίσεως της συνοχής του οικείου φορολογικού συστήματος, και ο επιτακτικός αυτός λόγος γενικού συμφέροντος συνδυάζεται, κατά περίπτωση, με τους λόγους που αφορούν την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

γ) Ο αναλογικός χαρακτήρας και η μη εφαρμογή της εξαιρέσεως Marks & Spencer

63. Απομένει να εξεταστεί ο αναλογικός χαρακτήρας της επίμαχης ρυθμίσεως.

64. Όταν ένα κράτος μέλος δεν διαθέτει καμία άλλη δυνατότητα φορολογήσεως των κερδών που πραγματοποιούνται ενδεχομένως επ' ευκαιρία της μεταβιβάσεως της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως η οποία είχε καταγράψει τις ζημίες, μια εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι κατά την άποψή μου όχι μόνο κατάλληλη για την επίτευξη των σκοπών τους οποίους επιδιώκει αλλά και ανάλογη προς αυτούς.

65. Είναι ακριβές ότι, στην απόφαση Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), το Δικαστήριο έκρινε ότι το επίμαχο περιοριστικό μέτρο αντέβαινε στην αρχή της αναλογικότητας. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι παραβιάζεται η ελευθερία εγκαταστάσεως όταν μια εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική έχει εξαντλήσει τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών οι οποίες παρέχονται εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της και, επιπροσθέτως, δεν υπάρχει κανένας τρόπος ώστε να ληφθούν αυτές υπόψη μελλοντικώς [41]. Στην εξαιρετική αυτή περίπτωση, πρέπει να διασφαλίζεται στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία η δυνατότητα να εκπέσει της ζημίες της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής από τα εισοδήματα τα οποία φορολογούνται στο δικό της κράτος εγκαταστάσεως.

40 — Όπ.π. Οι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος οι οποίοι γίνονται δεκτοί ως δικαιολογητικοί λόγοι των εθνικών ρυθμίσεων που αρνούνται τον συνυπολογισμό ζημίας από δραστηριότητα ασκούμενη στην αλλοδαπή, όταν η ίδια η δραστηριότητα δεν φορολογείται, είναι στην πραγματικότητα ακόμα περισσότεροι και συνδυάζονται μεταξύ τους ποικιλοτρόπως στη νομολογία του Δικαστηρίου. Στις προτάσεις της στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2014:2321), η γενική εισαγγελέας J. Kokott επιχείρησε μια καταγραφή. Κατά τη γενική εισαγγελέα J. Kokott, «τούτο μπορεί να έχει ως σκοπό τη "διασφάλιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος" [βλ. απόφαση K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψεις 64 έως 71], τη "διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών" [βλ. αποφάσεις Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 45· Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 31· X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 28· A, C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 42· K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 55, και Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 32], τη "διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ φορολογήσεως των κερδών και εκπτώσεως των ζημιών" [βλ. αποφάσεις National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 58, και Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία], την αποτροπή της "διττής εκπτώσεως των ζημιών" [βλ. αποφάσεις Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 47 και 48· Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 35 και 36, καθώς και A, C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 44] ή την αποτροπή της "φοροδιαφυγής" [βλ. αποφάσεις Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 49· Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 35 και 36, και A, C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 45]. Βλ. επίσης αποφάσεις National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 80] και K [C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 72], κατά τις οποίες οι δικαιολογητικοί λόγοι της φορολογικής συνοχής και της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως ταυτίζονται τουλάχιστον εν μέρει. Η νομολογία αυτή ενισχύεται επιπλέον από τις επισημάνσεις του Δικαστηρίου σχετικά με την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων, σύμφωνα με τις οποίες έχει ουσιαστική σημασία, όπως τονίσθηκε ήδη […], το αν κράτος μέλος φορολογεί ή όχι αλλοδαπή δραστηριότητα» (σημείο 31).

41 — Σκέψη 55.

66. Το αιτούν δικαστήριο εξέφρασε την αμηχανία του αναφορικά με την ως άνω εξαίρεση από τη δικαιολόγηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως, η οποία γίνεται παγίως δεκτή από το Δικαστήριο αρχής γενομένης με την απόφαση Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Οι πρόσφατες θέσεις που υιοθετήθηκαν συναφώς από ορισμένους γενικούς εισαγγελείς[42], το πλήθος των θεωρητικών μελετών που αφιερώθηκαν στο ζήτημα αυτό[43], όπως επίσης και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν από τα διάφορα κράτη μέλη και την Επιτροπή στην υπό κρίση υπόθεση επιβεβαιώνουν τη δυσκολία εφαρμογής της εν λόγω εξαιρέσεως. Ωστόσο, προσφάτως το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ρητώς την εφαρμογή της[44].

67. Εν πάση περιπτώσει, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, βάσει των παρατηρήσεων της Δημοκρατίας της Αυστρίας, διαλύεται οποιαδήποτε αμφιβολία σχετικά με την ενδεχόμενη ύπαρξη οριστικών ζημιών. Οι επίμαχες στην κύρια δίκη ζημίες δεν είναι οριστικές[45] και επομένως δεν είναι απαραίτητο να εξεταστεί περαιτέρω η δυνατότητα εφαρμογής ή όχι της προαναφερθείσας εξαιρέσεως.

68. Επιπλέον, και υπό την επιφύλαξη στο σημείο αυτό της αρμοδιότητας του εθνικού δικαστηρίου, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που διαβιβάστηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι ο φορολογούμενος προσκόμισε απόδειξη περί του αντιθέτου.

3. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

69. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται σε ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 23, παράγραφος 1, στοιχείο a, της γερμανοαυστριακής συμβάσεως, η οποία εξαιρεί από τη βάση υπολογισμού του επιβαλλόμενου στη Γερμανία φόρου τα προερχόμενα από την Αυστρία και φορολογητέα στην Αυστρία εισοδήματα σε περίπτωση που οι ζημίες τις οποίες κατέγραψε μια ευρισκόμενη στην Αυστρία μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση γερμανικής κεφαλαιουχικής εταιρίας δεν μπορούν πλέον να ληφθούν υπόψη στην Αυστρία, διότι η επιχειρηματική εγκατάσταση μεταβιβάστηκε σε αυστριακή κεφαλαιουχική εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με τη γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία.

70. Συντάσσομαι με τη Γαλλική Κυβέρνηση καθόσον αυτή, στις γραπτές παρατηρήσεις της καθώς και στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 1ης Ιουλίου 2015, εκτιμά ότι το ερώτημα αυτό στηρίζεται στην εσφαλμένη παραδοχή ότι οι ζημίες τις οποίες κατέγραψε η αυστριακή εγκατάσταση της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη εταιρίας δεν μπορούν πλέον να ληφθούν υπόψη στην Αυστρία, διότι η εγκατάσταση αυτή μεταβιβάστηκε σε αυστριακή κεφαλαιουχική εταιρία.

71. Ειδικότερα, από τις πληροφορίες τις οποίες παρέσχε η Αυστριακή Κυβέρνηση στο πλαίσιο των γραπτών παρατηρήσεών της, προκύπτει χωρίς αμφιβολία ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης ζημίες δεν ήταν οριστικές.

42 — Βλ., συναφώς, τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση A (C-123/11, EU:C:2012:488, σημεία 47 έως 54) και στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2014:2321, σημεία 49 έως 53), καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση K (C-322/11, EU:C:2013:183, σημεία 63 έως 89).

43 — Για μια πρόσφατη απόπειρα συνθέσεως των δυσχερειών που δημιουργεί η εξαίρεση Marks & Spencer υπό το πρίσμα της εξελίξεως της νομολογίας του Δικαστηρίου κατά τα τελευταία δέκα χρόνια, βλ. Lang, M., «Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?», *European Taxation*, Δεκέμβριος 2014, σ. 530 έως 540. Για μια απόπειρα ορισμού της έννοιας των οριστικών ζημιών υπό το πρίσμα της πρόσφατης νομολογίας του Δικαστηρίου, βλ., μεταξύ άλλων, Pezella, D., «Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach», *European Taxation*, Φεβρουάριος/Μάρτιος 2014, σ. 71 έως 79.

44 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψεις 33 έως 36).

45 — Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Αυστριακής Κυβερνήσεως, οι ζημίες της μόνιμης αυστριακής εγκαταστάσεως οι οποίες είχαν σωρευτεί μέχρι το 2005 ήταν καταρχήν αξιοποιήσιμες και δεκτικές μετακυλίσεως. Ειδικότερα, οι μετακυλισθείσες ζημίες μπορούσαν να καταλογιστούν σε ενδεχόμενη υπεραξία μεταβιβάσεως, οπότε το τυχόν υπόλοιπο θα διατηρούνταν καταρχήν για απεριόριστο χρονικό διάστημα ως μετακυλισθείσες ζημίες της Timac Agro. Επομένως, οι ζημίες αυτές μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μεταγενέστερα, σε περίπτωση που η προσφεύγουσα της κύριας δίκης αναλάμβανε εκ νέου τις δραστηριότητές της στην Αυστρία (σημείο 44 των γραπτών παρατηρήσεων της Αυστριακής Κυβερνήσεως). Οι ζημίες μπορούσαν επίσης να μεταφερθούν στην κεφαλαιουχική αγοράστρια εταιρία αν η μόνιμη εγκατάσταση περιερχόταν σε κατάσταση «φορολογικής αδράνειας» (σημείο 46 των γραπτών παρατηρήσεων της Αυστριακής Κυβερνήσεως).

72. Υπό τις συνθήκες αυτές, μπορεί να θεωρηθεί ότι με το δεύτερο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται στο φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο, δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που απαλλάσσει από τον φόρο τα εισοδήματα των μόνιμων εγκαταστάσεων οι οποίες βρίσκονται στο έτερο κράτος μέλος που είναι μέρος της συμβάσεως, απαγορεύει να ληφθούν υπόψη οι ζημίες των εγκαταστάσεων αυτών.

α) Αντικειμενική μη συγκρισιμότητα των καταστάσεων και ανυπαρξία περιορισμού

73. Σύμφωνα με τα άρθρα 7, παράγραφος 1, και 23, παράγραφος 1, της γερμανοαυστριακής συμβάσεως και σε αντίθεση προς τα όσα ίσχυαν για τις προγενέστερες του 1999 φορολογικές χρήσεις, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, κατόπιν νομοθετικής μεταβολής, παραιτήθηκε από την εξουσία φορολογήσεως την οποία ασκούσε προηγουμένως επί των ζημιών που συνδέονται με τα «αποτελέσματα χρήσεως από βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε ξένο κράτος [τα οποία] απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας» [46].

74. Κατά συνέπεια, εφόσον φορολογικό πλεονέκτημα δεν μπορεί να υφίσταται αν δεν υφίσταται εξουσία φορολογήσεως [47], φρονώ ότι η κατάσταση μιας εταιρίας όπως η Timac Agro δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη μιας εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο ίδιο κράτος μέλος.

75. Εξάλλου, λαμβανομένης υπόψη της προβλεπόμενης από τη γερμανοαυστριακή σύμβαση κατανομής των εξουσιών φορολογήσεως, δεν αντιλαμβάνομαι με ποιον τρόπο η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θα μπορούσε να διασφαλίσει τον σκοπό που επιδιώκεται με τη δυνατότητα εκπτώσεως των ζημιών και ο οποίος συνίσταται, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, στην *προσωρινή* χορήγηση ενός ταμειακού πλεονεκτήματος. Ελλείψει οποιασδήποτε εξουσίας φορολογήσεως των ενδεχόμενων μεταγενέστερων κερδών της εγκαταστάσεως που καταγράφει τις ζημίες ενόσω βρίσκεται στο αυστριακό έδαφος, οι καταστάσεις δεν είναι συγκρίσιμες.

76. Ελλείψει αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων, μια νομοθεσία όπως η επίμαχη δεν συνιστά περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως [48].

β) Επικουρικώς: ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου

77. Ωστόσο, σε περίπτωση που το Δικαστήριο διαπιστώσει τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων και την ύπαρξη περιορισμού, φρονώ ότι ο τελευταίος είναι δικαιολογημένος.

78. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει ήδη κληθεί να αποφανθεί επί ενός μηχανισμού γενικού αποκλεισμού των ζημιών στην απόφαση Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Στην υπόθεση αυτή, το αιτούν δικαστήριο ζητούσε να πληροφορηθεί αν αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ εθνική φορολογική ρύθμιση που αποκλείει τη δυνατότητα των εγχώριων εταιριών να εκπίπτουν, κατά τη βεβαίωση των κερδών τους και τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, τις ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι η εν λόγω φορολογική ρύθμιση προβλέπει αυτή τη δυνατότητα σε σχέση με τις ζημίες των εγχώριων μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων.

46 — Άρθρο 2 bis, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, του EStG, ως ίσχυε για τις φορολογικές χρήσεις 1997 και 1998.

47 — Κατά την αρχή η οποία διατυπώθηκε στη σκέψη 24 της αποφάσεως Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) και είχε προηγουμένως εφαρμοστεί στην απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Η διαφορετική μεταχείριση απορρέει στην πραγματικότητα από «την αρμοδιότητα που έχουν τα [κράτη μέλη] να καθορίζουν, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας» (απόφαση Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, σκέψη 30), ενώ η κατανομή της εν λόγω εξουσίας χωρεί κατ' ανάγκην πριν από την άσκηση της εξουσίας φορολογήσεως.

79. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε θεμελιωμένους τους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος σχετικά με την ανάγκη, αφενός, διατηρήσεως της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των οικείων κρατών μελών και, αφετέρου, αποτροπής του κινδύνου διπλού συνυπολογισμού των ζημιών [49].

80. Το Δικαστήριο εκτίμησε επιπροσθέτως ότι μια τέτοια φορολογική ρύθμιση είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση της επίτευξης των προαναφερθέντων σκοπών [50] και ανάλογη προς τους τελευταίους [51], δεδομένου ότι η επίμαχη εταιρία δεν είχε αποδείξει ότι η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή θυγατρική της είχε εξαντλήσει τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών που καταγράφηκαν στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή βρίσκεται για την οικεία φορολογική χρήση καθώς και για τις προηγούμενες φορολογικές χρήσεις και ότι δεν υπάρχει δυνατότητα συνυπολογισμού, στο κράτος αυτό, των ζημιών της εν λόγω θυγατρικής για μεταγενέστερες χρήσεις [52].

81. Το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτών ότι «δεν αντιβαίνει στο άρθρο [49 ΣΛΕΕ] το να μην έχει η εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία τη δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα εισοδήματά της τις ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα της εγκατάστασης αυτής φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, στο οποίο οι εν λόγω ζημίες μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος της εγκατάστασης αυτής σε μεταγενέστερες φορολογικές χρήσεις» [53].

82. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι όλα τα στοιχεία τα οποία οδήγησαν στο ανωτέρω συμπέρασμα απαντούν και στο πλαίσιο του επίμαχου στην κύρια δίκη καθεστώτος και συνεπώς η απάντηση του Δικαστηρίου πρέπει να είναι η ίδια.

V – **Πρόταση**

83. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το Finanzgericht Köln ως εξής:

«1) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθεται σε εθνικό φορολογικό καθεστώς το οποίο, έχοντας δεχτεί τον συνυπολογισμό των ζημιών που κατέγραψε μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο βρίσκεται η εταιρία από την οποία εξαρτάται η εγκατάσταση αυτή, προβλέπει, ενόψει του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος της εταιρίας αυτής, την επανενσωμάτωση των εν λόγω ζημιών λόγω της μεταβιβάσεως της ως άνω εγκαταστάσεως σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία, η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο με τη μεταβιβάζουσα εταιρία.

2) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθεται σε εθνικό φορολογικό καθεστώς το οποίο δεν επιτρέπει σε εταιρία ευρισκόμενη στην ημεδαπή να εκπίπτει από τα φορολογητέα εισοδήματά της τις ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεώς της που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως απαλλάσσονται από τη φορολόγηση στο πρώτο κράτος μέλος και φορολογούνται στο δεύτερο.»

49 — Απόφαση Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 30 έως 37).

50 — Όπ.π. (σκέψη 43).

51 — Όπ.π. (σκέψη 53).

52 — Υπενθυμίζεται ότι πρόκειται για τις προϋποθέσεις που διατυπώθηκαν στις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

53 — Απόφαση Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 54 και διατακτικό).