ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 15ης Μαΐου 1997 *

Στην υπόθεση C-250/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Conseil d'État του Λουξεμβούργου προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Futura Participations SA,

Singer

και

Administration des contributions,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΟΚ,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray και L. Sevón, προέδρους τμήματος, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward (εισηγητή), J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm, M. Wathelet και R. Schintgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. O. Lenz
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι Futura Participations SA και Singer, εκπροσωπούμενες από τον Jean Kauffman, δικηγόρο Λουξεμβούργου,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Frédéric Pascal, attaché d'administration centrale στην ίδια διεύθυνση,

— η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενη από τον Nicolas Schmit, διευθυντή των διεθνών οικονομικών σχέσεων και της συνεργασίας στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη Lindsey Nicoll, του Treasury Solicitor's Department,

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

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Futura Participations SA και της Singer, εκπροσωπουμένων από τον Jean Kauffman, της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενης από τον Patrick Kinsch, δικηγόρο Λουξεμβούργου, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την Lindsey Nicoll και τον David Anderson, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από την Hélène Michard, κατά τη συνεδρίαση της 24ης Σεπτεμβρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 5ης Νοεμβρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 12ης Ιουλίου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουλίου 1995, το Conseil d'État του Λουξεμβούργου υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΟΚ, ήδη Συνθήκης ΕΚ.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Futura Participations SA (στο εξής: εταιρία Futura), που έχει την έδρα της στο Παρίσι, και του λουξεμβουργιανού της υποκαταστήματος Singer (στο εξής: Singer), αφενός, και της administration des contributions (φορολογικής αρχής), αφετέρου, ως προς τον καθορισμό της βάσεως του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβάλει η Singer για το έτος 1986.

3 Η σύμβαση μεταξύ της Γαλλίας και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, της 1ης Απριλίου 1958, περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως

και της θεσπίσεως των κανόνων αμοιβαίας διοικητικής αρωγής σε ζητήματα φόρου εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: σύμβαση) προβλέπει, στο άρθρο 4, παράγραφος 2, ότι, όταν μια επιχείρηση έχει μόνιμες εγκαταστάσεις στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, καθένα από τα κράτη αυτά μπορεί να φορολογήσει μόνο το εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα των μόνιμων εγκαταστάσεων που βρίσκονται στο έδαφός του. Κατά την έννοια της συμβάσεως αυτής, ένα υποκατάστημα αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση (άρθρο 2, παράγραφος 3, σημείο 2, στοιχείο b).

4 Τα άρθρα 159 και 160 του λουξεμβουργιανού νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967, που αφορούν τον φόρο εισοδήματος (στο εξής: λουξεμβουργιανός νόμος) επιβάλλουν την υποχρέωση καταβολής του φόρου εισοδήματος σε κάθε οργανωτική μορφή συλλογικής δραστηριότητας.

5 Για τις οργανωτικές μορφές συλλογικής δραστηριότητας που πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν την έδρα τους στο Λουξεμβούργο ο φόρος αυτός πλήττει, κατ' αρχήν, το σύνολο των εισοδημάτων τους, όποιος και αν είναι ο τόπος όπου τα εισοδήματα αυτά πραγματοποιήθηκαν (βλ. άρθρο 159, παράγραφος 2, του λουξεμβουργιανού νόμου). Πάντως, αν αυτοί οι φορολογούμενοι πραγματοποίησαν εισοδήματα εκτός του Λουξεμβούργου, απολαύουν ορισμένων απαλλαγών προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή φόρου συνεπεία διπλής φορολογήσεως. Επομένως, όταν είναι εφαρμοστέα μια διεθνής σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, το ύψος των εισοδημάτων που προέκυψαν στην αλλοδαπή απαλλάσσεται από τον λουξεμβουργιανό φόρο (άρθρο 134 του λουξεμβουργιανού νόμου). Ελλείψει μιας τέτοιας συμβάσεως, ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής υποχρεούται να καταβάλει τον λουξεμβουργιανό φόρο επί του συνόλου των εισοδημάτων που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή, μειωμένο κατά το ποσό του φόρου που έχει ήδη καταβάλει στην αλλοδαπή επί των οικείων εισοδημάτων (άρθρο 134 bis του λουξεμβουργιανού νόμου).

6 Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 109, παράγραφος 2, του λουξεμβουργιανού νόμου, οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής μπορούν να προβούν στην έκπτωση των προηγουμένων μεταφερομένων ζημιών από το σύνολο των καθαρών τους εισοδημάτων, εφόσον έχουν «τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων για το χρονικό διάστημα της οικονομικής χρήσεως κατά το οποίο προέκυψε η ζημία» (άρθρο 114, παράγραφος 2, σημείο 3, του λουξεμβουργιανού νόμου).

7 Ως προς τις οργανωτικές μορφές συλλογικής δραστηριότητας που πρέπει να θεωρούνται ότι δεν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή, ο φόρος πλήττει μόνον το αποκαλούμενο «εγχώριο» εισόδημα, δηλαδή το εισόδημα που πραγματοποιείται, άμεσα ή έμμεσα, από τη μόνιμη εγκατάστασή τους που βρίσκεται στο Λουξεμβούργο (άρθρο 160, παράγραφος 1, του λουξεμβουργιανού νόμου).

8 Οι φορολογούμενοι μη κάτοικοι ημεδαπής δεν υποχρεούνται να τηρούν χωριστά λογιστικά βιβλία ως προς τις δραστηριότητές τους στο Λουξεμβούργο. Αν δεν υπάρχουν τέτοια λογιστικά βιβλία, επιτρέπεται να δηλώνουν το ποσό το φορολογητέου εισοδήματός τους στο Λουξεμβούργο βάσει επιμερισμού κατ' αναλογίαν του συνολικού τους εισοδήματος, οπότε ένα μέρος του εισοδήματος αυτού τεκμαίρεται ότι προέρχεται από τις δραστηριότητες του φορολογουμένου στο Λουξεμβούργο.

9 Επιπλέον, το άρθρο 157, παράγραφος 2, του λουξεμβουργιανού νόμου επιτρέπει στον φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής να προβαίνει στην έκπτωση των προηγουμένων μεταφερομένων ζημιών από το σύνολο των καθαρών τους εισοδημάτων «υπό την προϋπόθεση ότι οι ζημίες βρίσκονται από οικονομική άποψη σε συνάρτηση με τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα και ότι τηρούνται εντός της χώρας λογιστικά βιβλία». Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου επιβεβαίωσε ότι, προκειμένου να τηρείται η τελευταία αυτή προϋπόθεση, τα λογιστικά βιβλία που αφορούν τις δραστηριότητες στο Λουξεμβούργο του φορολογουμένου πρέπει να ανταποκρίνονται στους σχετικούς λουξεμβουργιανούς κανόνες (στο εξής: τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων).

10 Η Singer, επειδή δεν είχε προβεί σε τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων για το οικονομικό έτος 1986, υπολόγισε το φορολογητέο εισόδημά της για το έτος αυτό βάσει επιμερισμού του συνολικού εισοδήματος της εταιρίας Futura. Στη φορολογική του δήλωση για το έτος αυτό, το υποκατάστημα ζήτησε περαιτέρω από τη φορολογική αρχή να καταλογίσει στο εισόδημά του για το έτος αυτό ορισμένες ζημίες, ανερχόμενες σε πλέον των 23 000 000 φράγκων Λουξεμβούργου (LFR), που υπέστη μεταξύ του 1981 και του 1986. Δεδομένου ότι η Singer δεν είχε προβεί ούτε για την περίοδο αυτή σε τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων, το ύψος των ζημιών υπολογίσθηκε ομοίως βάσει επιμερισμού του συνόλου των ζημιών που υπέστη η εταιρία Futura κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου.

11 Η φορολογική αρχή αρνήθηκε εντούτοις να δεχθεί το αίτημα της Singer, προβάλλοντας ότι, κατά το λουξεμβουργιανό δίκαιο, ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής δεν μπορεί να μεταφέρει μια ζημία παρά μόνον εφόσον τηρηθούν οι προϋποθέσεις που διατυπώνονται στο άρθρο 157, παράγραφος 2, του λουξεμβουργιανού νόμου και όχι «βάσει επιμερισμού». Η απόφαση αυτή επιβεβαιώθηκε, στις 14 Ιουλίου 1993, από τον διευθυντή της φορολογικής αρχής.

12 Κατόπιν αυτού, η εταιρία Futura και η Singer άσκησαν προσφυγή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου ζητώντας τη μεταρρύθμιση ή ακόμη και την ακύρωση της εν λόγω αποφάσεως. Στο πλαίσιο της προσφυγής αυτής προέβαλαν ότι η άρνηση να ληφθούν υπόψη οι επίδικες ζημίες συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως που τους διασφαλίζεται με το άρθρο 52 της Συνθήκης.

13 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζονται προς το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ οι διατάξεις του άρθρου 157 του νόμου περί φόρου εισοδήματος και, εφόσον χρειάζεται, των άρθρων 4 και 21, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της Συμβάσεως μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, καθόσον εξαρτούν την εφαρμογή των διατάξεων περί μεταφοράς ζημιών στους φορολογουμένους μη κατοίκους ημεδαπής, οι οποίοι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο, από την προϋπόθεση ότι οι ζημίες βρίσκονται σε συνάρτηση με εγχώρια εισοδήματα και ότι τηρούνται τακτικά και φυλάσσονται εντός της χώρας λογιστικά βιβλία;»

Επί του παραδεκτού του προδικαστικού ερωτήματος

14 Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει επαρκή στοιχεία ως προς το πλαίσιο των πραγματικών και νομικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης προκειμένου τα κράτη μέλη να είναι σε θέση να διατυπώσουν παρατηρήσεις επ' αυτού ή για να μπορέσει το Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο επωφελή απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα. Κατά συνέπεια, θεωρεί ότι η παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κηρυχθεί απαράδεκτη.

15 Αρκεί συναφώς η διαπίστωση ότι, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 21 και 22 των προτάσεών του, όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμηθεί το πλαίσιο των πραγματικών και νομικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως προκύπτουν από το περιεχόμενο του υποβληθέντος ερωτήματος καθώς και της αποφάσεως περί παραπομπής. Επομένως, η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του υποβληθέντος ερωτήματος

16 Με το ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά τη μεταφορά προηγουμένων ζημιών, την οποία έχει ζητήσει φορολογούμενος ο οποίος έχει υποκατάστημα σ' αυτό το κράτος μέλος χωρίς να έχει κατοικία σ' αυτό, από την προϋπόθεση ότι, αφενός, οι ζημίες βρίσκονται από οικονομικής απόψεως σε συνάρτηση με εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν από τον φορολογούμενο εντός αυτού του κράτους και, αφετέρου, ότι κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψαν οι ζημίες, ο φορολογούμενος τηρεί και φυλάσσει εντός αυτού του κράτους, λογιστικά βιβλία που αφορούν τις δραστηριότητες που άσκησε εντός αυτού και τα οποία ανταποκρίνονται στους σχετικούς εθνικούς κανόνες.

17 Επομένως, δεδομένου ότι η μεταφορά ζημιών εξαρτάται από δύο προϋποθέσεις από τις οποίες η μία αφορά τον οικονομικό σύνδεσμο και η άλλη την τήρηση λογιστικών βιβλίων, πρέπει αυτές να εξεταστούν διαδοχικώς. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, σε αντίθεση προς την πρώτη προϋπόθεση που αφορά τα στοιχεία που μπορούν να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογικού βάρους, η δεύτερη προϋπόθεση αφορά μόνον τα αποδεικτικά μέσα όσον αφορά τον υπολογισμό αυτό.

Επί της πρώτης προϋποθέσεως (του οικονομικού συνδέσμου)

18 Με την πρώτη προϋπόθεση, οι μεταφερόμενες ζημίες πρέπει να βρίσκονται σε συνάρτηση από οικονομικής απόψεως με τα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογούντος κράτους μέλους, οπότε οι ζημίες που μπορούν να μεταφερθούν είναι μόνον αυτές που προκύπτουν από τη δραστηριότητα που ασκεί ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής στο έδαφος αυτού του κράτους.

19 Κατά πάγια νομολογία, καίτοι ο τομέας των αμέσων φόρων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και, επομένως, να απέχουν από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγενείας (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψεις 21 και 26· της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36).

20 Εν προκειμένω, όσον αφορά τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, ο λουξεμβουργιανός νόμος προβλέπει ότι φορολογείται το σύνολο των εισοδημάτων τους χωρίς να περιορίζεται η φορολογική βάση στις εντός του Λουξεμβούργου δραστηριότητές τους. Κατά συνέπεια, καίτοι υφίστανται απαλλαγές δυνάμει των οποίων ένα μέρος, μάλιστα δε, σε ορισμένες περιπτώσεις, το σύνολο, των εισοδημάτων τους που προκύπτουν εκτός Λουξεμβούργου δεν υπόκειται στον φόρο εντός αυτής της χώρας, η βάση φορολογήσεως των φορολογουμένων αυτών περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα κέρδη και τις ζημίες που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους εντός του Λουξεμβούργου.

21 Αντιθέτως, όσον αφορά τον υπολογισμό της βάσεως του φόρου των φορολογουμένων μη κατοίκων ημεδαπής, μόνον τα κέρδη και οι ζημίες που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους στο Λουξεμβούργο λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου τους εντός αυτού του κράτους.

22 Ένα τέτοιο σύστημα, που συνάδει προς την φορολογική αρχή της εδαφικότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται διάκριση, εμφανή ή συγκεκαλυμμένη, απαγορευόμενη από τη Συνθήκη.

Επί της δευτέρας προϋποθέσεως (της τηρήσεως λογιστικών βιβλίων)

23 Κατά τη δεύτερη προϋπόθεση, ο φορολογούμενος υποχρεούται, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο υπέστη ζημίες των οποίων ζητεί τη μεταφορά, να τηρεί λογιστικά βιβλία εντός του φορολογούντος κράτους μέλους, σύμφωνα προς τους ισχύοντες εν προκειμένω εθνικούς κανόνες κατά το εν λόγω οικονομικό έτος, που αφορούν τις δραστηριότητές του εντός αυτού του κράτους.

24 Η προϋπόθεση αυτή μπορεί να συνιστά περιορισμό, κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης, της ελευθερίας εγκαταστάσεως μιας εταιρίας, εξομοιούμενης, κατά το γράμμα του άρθρου 58 της Συνθήκης, προς φυσικό πρόσωπο που είναι υπήκοος κράτους μέλους, η οποία επιθυμεί να εγκαταστήσει υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο έχει την έδρα της.

25 Συγκεκριμένα, η προϋπόθεση αυτή έχει ως αποτέλεσμα ότι μια τέτοια εταιρία, εφόσον θέλει να έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει τις ενδεχόμενες ζημίες του υποκαταστήματός της, υποχρεούται να τηρεί, επιπλέον των ιδίων της λογιστικών βιβλίων που πρέπει να ανταποκρίνονται στους φορολογικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος της έδρας της, χωριστά λογιστικά βιβλία για τις δραστηριότητες του υποκαταστήματός της σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες που ισχύουν στο κράτος της εγκαταστάσεως του υποκαταστήματος. Τα λογιστικά αυτά βιβλία πρέπει επιπλέον να φυλάσσονται όχι στην έδρα της εταιρίας αλλά στον τόπο της εγκαταστάσεως του υποκαταστήματος.

26 Κατά συνέπεια, η επιβολή αυτής της προϋποθέσεως, η οποία πλήττει ειδικά τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 52 της Συνθήκης. Διαφορετική θα ήταν η κατάσταση μόνον αν με το μέτρο αυτό επιδιωκόταν ένας νόμιμος σκοπός σύμφωνος με τη Συνθήκη που θα δικαιολογούνταν από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα έπρεπε, σε μια τέτοια περίπτωση, το μέτρο να ήταν κατάλληλο για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει τον βαθμό που είναι αναγκαίος για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., με το πνεύμα αυτό, τις αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 37· της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32, και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 104).

27 Εν προκειμένω, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι ένα εθνικό μέτρο όπως αυτό που συνίσταται στη δεύτερη προϋπόθεση είναι απαραίτητο προκειμένου να μπορεί να επαληθεύεται το ύψος των φορολογητέων εισοδημάτων εντός κράτους μέλους από τις φορολογικές αρχές αυτού του κράτους.

28 Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου διευκρινίζει ότι ο εθνικός κανόνας κατά τον οποίο ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής υποχρεούται, κατά τη

διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο υπέστη ζημία της οποίας ζητεί τη μεταφορά, σε τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων που αφορούν τις δραστηριότητές του στο Λουξεμβούργο συνιστά προϋπόθεση χάριν αποδεικτικών σκοπών η οποία δικαιολογείται από την ανάγκη να βεβαιώνεται το οικείο κράτος, αφενός, ότι οι ζημίες των οποίων ζητήθηκε η μεταφορά προκύπτουν πράγματι από δραστηριότητες του φορολογουμένου στο Λουξεμβούργο και, αφετέρου, ότι το ύψος των ζημιών αυτών αντιστοιχεί, κατά τους λουξεμβουργιανούς κανόνες που αφορούν τον υπολογισμό των εισοδημάτων και των ζημιών οι οποίοι ίσχυαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες, προς το ύψος των ζημιών που πράγματι υπέστη ο φορολογούμενος.

29 Επιπλέον, κατά την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, ο λόγος για τον οποίο ο φορολογούμενος υποχρεούται να φυλάσσει τακτικώς τηρούμενα λογιστικά βιβλία στο έδαφος του Λουξεμβούργου κατά τη διάρκεια του εν λόγω οικονομικού έτους συνίσταται στην παροχή δυνατότητας στις φορολογικές αρχές να προβαίνουν, ανά πάσα στιγμή, σε έλεγχο των λογιστικών στοιχείων.

30 Η Επιτροπή, αντιθέτως, θεωρεί ότι, καίτοι οι σκοποί που επιδιώκονται με τη δεύτερη προϋπόθεση είναι νόμιμοι σε σχέση με τη Συνθήκη, η προϋπόθεση αυτή δεν είναι εντούτοις απαραίτητη για την επίτευξή τους. Συγκεκριμένα, οι λουξεμβουργιανές αρχές θα μπορούσαν να ελέγξουν το ύψος των ζημιών, ανατρέχοντας στα λογιστικά βιβλία που τηρεί ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής στον τόπο της έδρας του. Επιπλέον, οι αρχές αυτές θα μπορούσαν οποτεδήποτε να απευθύνονται δυνάμει της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), στις αρχές άλλου κράτους μέλους για να λάβουν κάθε στοιχείο που αποδεικνύεται αναγκαίο για τον προσδιορισμό του φόρου ενός φορολογουμένου.

31 Το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζονται από τη Συνθήκη (βλ., π.χ., την απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1979, 120/78, Rewe-Zentral, αποκαλούμενη Cassis de Dijon, Συλλογή τόμος 1979/Ι, σ. 321, σκέψη 8). Επομένως, επιτρέπεται σε κράτος μέλος να εφαρμόζει μέτρα που καθιστούν δυνατό τον έλεγχο, με σαφήνεια και ακρίβεια, του ύψους τόσο των φορολογητέων εισοδημάτων εντός αυτού του κράτους όσο και των ζημιών που μπορούν να μεταφερθούν εντός αυτού.

32 Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, και σε αντίθεση προς την άποψη της Επιτροπής, οι σκοποί που επιδιώκονται με τη δεύτερη προϋπόθεση δεν θα επιτυγχάνονταν αν οι λουξεμβουργιανές αρχές έπρεπε, προκειμένου να ελέγξουν τα ποσά των συνιστωσών της βάσεως επιβολής του φόρου, να λαμβάνουν υπόψη τους λογαριασμούς που τηρεί ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής κατά τους κανόνες άλλου κράτους μέλους.

33 Πράγματι, μέχρι τούδε, δεν έχει προβλεφθεί καμία εναρμόνιση των εθνικών κανόνων που αφορούν τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής των αμέσων φόρων. Κατά συνέπεια, κάθε κράτος μέλος θεσπίζει τους δικούς του κανόνες για τον προσδιορισμό τόσο των κερδών, εισοδημάτων, δαπανών, εκπτώσεων και απαλλαγών όσο και των σχετικών ποσών που λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων εισοδημάτων ή κατά τον υπολογισμό των ζημιών που μπορούν να μεταφερθούν.

34 Συναφώς, είναι αδιάφορο το ότι ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε, στο άρθρο 54, παράγραφος 3, στοιχείο ζ', της Συνθήκης, ορισμένη εναρμόνιση των κανόνων που αφορούν τους ετήσιους λογαριασμούς ορισμένων μορφών εταιριών. Πράγματι, ακόμη κι αν οι λογαριασμοί μιας εταιρίας, που καταρτίζονται κατά τους κοινούς κανόνες, διαχώριζαν τις δραστηριότητες των διαφόρων υποκαταστημάτων της — πράγμα που δεν απαιτείται κατά τους κανόνες αυτούς —, τα ποσά που ενδεχομένως θα εμφαίνονταν στους λογαριασμούς αυτούς για κάθε ένα από τα υποκαταστήματα αυτά δεν θα ασκούσαν κατ' ανάγκη επιρροή όσον αφορά τον υπολογισμό της βάσεως φορολογήσεως που αφορά τα υποκαταστήματα αυτά.

35 Κατά συνέπεια, τίποτε δεν διασφαλίζει ότι οι λογαριασμοί μιας εταιρίας που καταρτίζονται σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες συντονισμού ή οι λογαριασμοί που καταρτίζονται προκειμένου να προσδιοριστεί η βάση της επιβολής του φόρου στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της θα παρέχουν τα σημαντικά στοιχεία που αφορούν το ποσό των φορολογητέων εισοδημάτων και των ζημιών που μπορούν να μεταφέρονται εντός άλλου κράτους μέλους όπου η εταιρία έχει εγκαταστήσει υποκατάστημα.

36 Πρέπει πάντως να εξεταστεί περαιτέρω αν οι όροι της δεύτερης προϋποθέσεως δεν υπερβαίνουν αυτό που είναι αναγκαίο για την επαλήθευση του ύψους των ζημιών που μπορούν να καταλογιστούν στο εισόδημα που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος κατά τη διάρκεια οικονομικού έτους μεταγενεστέρου αυτού κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψαν οι ζημίες.

37 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά το λουξεμβουργιανό δίκαιο, οι φορολογούμενοι μη κάτοικοι ημεδαπής δεν υποχρεούνται, κατά γενικό κανόνα, στην τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων όσον αφορά τις δραστηριότητές τους στο Λουξεμβούργο, οπότε οι λουξεμβουργιανές αρχές έχουν, κατ' αρχήν, παραιτηθεί από κάθε δυνατότητα πραγματοποιήσεως ελέγχου των λογιστικών τους στοιχείων.

38 Μόνον όταν ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής ζητεί τη μεταφορά ζημιών που υπέστη κατά τη διάρκεια προηγούμενου οικονομικού έτους υποχρεούται να αποδείξει ότι, κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, είχε τακτική τήρηση — και φύλαξη στο Λουξεμβούργο — λογιστικών βιβλίων όσον αφορά τις δραστηριότητές του σ' αυτό το κράτος.

39 Πάντως, κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο διατυπώνεται το αίτημα αυτό, το μόνο που ενδιαφέρει τις λουξεμβουργιανές αρχές είναι να επαληθεύσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι το ύψος των ζημιών των οποίων ζητείται η μεταφορά αντιστοιχεί, κατά τους λουξεμβουργιανούς κανόνες που αφορούν τον υπολογισμό των εισοδημάτων και των ζημιών και οι οποίοι ίσχυαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες, προς το ύψος των ζημιών που πράγματι υπέστη στο Λουξεμβούργο ο φορολογούμενος. Κατά συνέπεια, εφόσον ο φορολογούμενος αυτός αποδεικνύει, με σαφήνεια και ακρίβεια, το ύψος των οικείων ζημιών, οι εν λόγω αρχές δεν μπορούν να αρνηθούν τη μεταφορά για τον λόγο ότι δεν είχε, κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους τακτική τήρηση — και φύλαξη στο Λουξεμβούργο — λογιστικών βιβλίων, αφορώντων τις δραστηριότητές του σ' αυτό το κράτος.

40 Σε μια κατάσταση όπως η υπό κρίση δεν είναι απαραίτητο τα μέσα με τα οποία ο φορολογούμενος μη κάτοικος ημεδαπής μπορεί να αποδείξει το ύψος

των ζημιών των οποίων ζητεί τη μεταφορά να περιορίζονται στα μέσα που προβλέπονται στη λουξεμβουργιανή νομοθεσία.

41 Πρέπει συναφώς να υπομνηστεί ότι οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους μπορούν οποτεδήποτε, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 77/799, να ζητήσουν από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους να τους παράσχουν όλα τα στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσαν να προσδιορίσουν, σε σχέση με τη νομοθεσία που οφείλουν να εφαρμόσουν, το ορθό ύψος του φόρου επί του εισοδήματος ενός φορολογουμένου που έχει την κατοικία του σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος.

42 Ενδείκνυται πάντως να διευκρινιστεί ότι το γεγονός ότι κράτος μέλος επιτρέπει σε φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής να υπολογίσει το ύψος του φορολογητέου του εισοδήματος βάσει επιμερισμού κατ' αναλογία των συνολικών του εισοδημάτων δεν το υποχρεώνει να δέχεται τον υπολογισμό του ύψους των ζημιών που μπορούν να μεταφερθούν βάσει επιμερισμού των συνολικών ζημιών. Πράγματι, ενόψει των ανακριβειών που συνεπάγεται η μέθοδος του επιμερισμού ένα κράτος μέλος ουδόλως υποχρεούται να προσδιορίζει τη βάση επιβολής του φόρου ενός φορολογουμένου αποκλειστικά βάσει της μεθόδου αυτής.

43 Υπό το φως του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά τη μεταφορά προηγουμένων ζημιών, την οποία ζητεί ο φορολογούμενος ο οποίος έχει υποκατάστημα στο έδαφός του χωρίς να έχει σ' αυτό την κατοικία του, από την προϋπόθεση ότι οι ζημίες βρίσκονται από οικονομική άποψη σε συνάρτηση με τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος εντός αυτού του κράτους, εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής δεν τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως. Αντιθέτως, δεν επιτρέπει να εξαρτάται η μεταφορά των ζημιών από την προϋπόθεση ότι, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες, ο φορολογούμενος είχε τακτική τήρηση και φύλαξη, εντός αυτού του κράτους, λογιστικών βιβλίων που αφορούν τις δραστηριότητες που άσκησε σ' αυτό το κράτος και τα οποία ανταποκρίνονται στους σχετικούς εθνικούς κανόνες. Πάντως, το οικείο κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής να αποδείξει, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι το ύψος των ζημιών που ισχυρίζεται ότι υπέστη αντιστοιχεί, κατά τους εθνικούς κανόνες που αφορούν τον υπολογισμό των εισοδημάτων και των ζημιών και οι οποίοι ίσχυαν κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους, προς το ποσό των ζημιών που πράγματι υπέστη ο φορολογούμενος εντός αυτού του κράτους.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 12ης Ιουλίου 1995 το Conseil d'État του Λουξεμβούργου, αποφαίνεται:

Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά τη μεταφορά προηγουμένων ζημιών, την οποία ζητεί ο φορολογούμενος ο οποίος έχει υποκατάστημα στο έδαφός του χωρίς να έχει σ' αυτό την κατοικία του, από την προϋπόθεση ότι οι ζημίες βρίσκονται από οικονομική άποψη σε συνάρτηση με τα εισοδήματα που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος εντός αυτού του κράτους, εφόσον οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής δεν τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως. Αντιθέτως, δεν επιτρέπει να εξαρτάται η μεταφορά των ζημιών από την προϋπόθεση ότι, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες, ο φορολογούμενος είχε τακτική τήρηση και φύλαξη, εντός αυτού του κράτους, λογιστικών βιβλίων που αφορούν τις δραστηριότητες που άσκησε σ' αυτό το κράτος και τα οποία ανταποκρίνονται στους σχετικούς εθνικούς κανόνες. Πάντως, το οικείο κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο μη κάτοικο ημεδαπής να αποδείξει, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι το ύψος των ζημιών που ισχυρίζεται ότι υπέστη αντιστοιχεί, κατά τους εθνικούς κανόνες που αφορούν τον υπολο-

γισμό των εισοδημάτων και των ζημιών και οι οποίοι ίσχυαν κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους, προς το ποσό των ζημιών που πράγματι υπέστη ο φορολογούμενος εντός αυτού του κράτους.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Murray

Sevón Kapteyn Gulmann

Edward Puissochet Ragnemalm

Wathelet Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Μαΐου 1997.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias