ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 13ης Μαρτίου 2014[1]

Υπόθεση C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
κατά
Skatteministeriet

[αίτηση του Østre Landsret (Δανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Εθνικός φόρος επί των κερδών — Φορολόγηση ομίλου — Φορολόγηση της δραστηριότητας αλλοδαπών μονίμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων ημεδαπών εταιριών — Αποτροπή διπλής φορολογίας διά του συμψηφισμού του φόρου (μέθοδος του συμψηφισμού) — Επανενσωμάτωση προηγουμένως εκπεσουσών ζημιών λόγω απώλειας της αρμοδιότητας φορολογήσεως σε περίπτωση μεταβιβάσεως μονίμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων εντός ομίλου»

1. Στην προκειμένη διαδικασία, το Δικαστήριο καλείται να ασχοληθεί εκ νέου με τη διασυνοριακή φορολόγηση ομίλου εκ μέρους κράτους μέλους και με το αν αυτή συνάδει προς την ελευθερία εγκαταστάσεως. Επίσης, για άλλη μια φορά, το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει τη «διατήρηση της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών» ως δικαιολογητικό λόγο, τον οποίο αναγνώρισε, πρώτη φορά, ρητώς στην απόφαση Marks & Spencer[2], αλλά προφανώς το εύρος του δεν έχει διευκρινισθεί ακόμη επαρκώς.

2. Οι υποθέσεις που υποβάλλονται συναφώς στο Δικαστήριο γίνονται ολοένα πιο περίπλοκες. Η προκειμένη δανική αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά τη φορολόγηση ημεδαπής εταιρίας με μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις σε άλλα κράτη μέλη. Η δραστηριότητα αυτών των αλλοδαπών εγκαταστάσεων φορολογήθηκε μεν πλήρως από τη Δανία. Συναφώς όμως ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή συμψηφίσθηκε με τον δανικό φόρο κατά την κοινώς καλούμενη μέθοδο του συμψηφισμού. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, οι αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις είχαν πραγματοποιήσει μόνο ζημίες. Οι εν λόγω ζημίες οι οποίες είχαν συνυπολογισθεί στο πλαίσιο της φορολογήσεως της ημεδαπής εταιρίας πρέπει πλέον να επανενσωματωθούν πλήρως ως προηγουμένως εκπεσούσες ζημίες, δυνάμει ειδικής ρυθμίσεως, καθόσον οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις μεταβιβάσθηκαν σε εταιρίες εντός του ομίλου που δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα φορολογήσεως της Δανίας.

3. Η προκειμένη διαδικασία, λοιπόν, δεν αφορά εντελώς εξαιρετική περίπτωση χωρίς καμία γενικότερη σημασία. Αντιθέτως, παρέχει τη δυνατότητα περαιτέρω αναπτύξεως της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τον διασυνοριακό συνυπολογισμό ζημιών, εν γένει, καθώς και κατ' εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού, ειδικότερα.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

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

I – **Νομικό πλαίσιο**

4. Στο Βασίλειο της Δανίας επιβάλλεται φόρος επί των κερδών εταιριών εγκατεστημένων στην ημεδαπή.

5. Εάν τέτοια εταιρία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο σκανδιναβικό κράτος (Σουηδία, Φινλανδία ή Νορβηγία), το Βασίλειο της Δανίας δύναται, κατά το άρθρο 7 της σκανδιναβικής συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, να φορολογήσει την εταιρία και για το τμήμα των κερδών που μπορεί να αποδοθεί στην εν λόγω αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση. Εντούτοις, το άρθρο 25 της συμβάσεως ορίζει, συναφώς, ότι ο δανικός φόρος πρέπει να συμψηφίζεται με τον αλλοδαπό φόρο που επιβλήθηκε για τη δραστηριότητα της μόνιμης εγκαταστάσεως, αλλά μόνον έως το ποσό του φόρου που υπολογίσθηκε στο Βασίλειο της Δανίας επί των κερδών της μόνιμης εγκαταστάσεως.

6. Βάσει του νομοθετικού καθεστώτος που είναι κρίσιμο για την κύρια δίκη, κατά τον υπολογισμό του δανικού φόρου έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα τρέχοντα κέρδη και οι ζημίες που προέρχονταν από αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις ημεδαπών εταιριών.

7. Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις όμως διατασσόταν διόρθωση του συνυπολογισμού των ζημιών. Ως προς τούτο, το άρθρο 33 D, παράγραφος 5, του Ligningslov [δανικού φορολογικού νόμου] προέβλεπε τα εξής:

«Όταν μεταβιβάζεται μόνιμη εγκατάσταση ή μέρος αυτής που βρίσκεται σε ξένο κράτος, [...] σε συνδεδεμένη με όμιλο εταιρία [...] οι εκπεσούσες ζημίες, στις οποίες δεν αντιστοιχούν κέρδη κατά τα επόμενα έτη, συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, ανεξάρτητα από το ποια μέθοδος ελαφρύνσεως εφαρμόζεται. [...].»

8. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ανωτέρω ρύθμιση ίσχυε μόνο για τις περιπτώσεις που η αποκτώσα συνδεδεμένη με όμιλο εταιρία δεν φορολογούνταν από κοινού με τη μεταβιβάζουσα εταιρία. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του σχετικού σχεδίου νόμου, η εν λόγω ρύθμιση είχε ως σκοπό να αποκλείσει τη δυνατότητα των δανικών εταιριών να συνυπολογίζουν αρχικώς τις ζημίες αλλοδαπών μονίμων εγκαταστάσεών τους προκειμένου να μειώσουν τα κέρδη τους και έπειτα, όταν αυτές οι εγκαταστάσεις καταστούν κερδοφόρες, να τις μεταβιβάζουν σε αλλοδαπή εταιρία συνδεδεμένη με τον οικείο όμιλο, ώστε τα κέρδη τους να μην φορολογηθούν στη Δανία.

II – **Η κύρια δίκη**

9. Προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι η εταιρία Nordea Bank Danmark A/S. Είναι διάδοχος τράπεζας η οποία, το έτος 2000, συνδέθηκε με τον όμιλο Nordea από κοινού με σουηδική, φινλανδική και νορβηγική τράπεζα.

10. Κατά τα έτη 1996 και 1997 έως 2000, η εταιρία την οποία διαδέχτηκε η προσφεύγουσα διατηρούσε μόνιμες εγκαταστάσεις στη Σουηδία, στη Φινλανδία και στη Νορβηγία υπό μορφή τραπεζικών υποκαταστημάτων. Τα εν λόγω υποκαταστήματα πραγματοποιούσαν καθ' όλα τα έτη ζημίες. Ως εκ τούτου, η βάση υπολογισμού του δανικού φόρου είχε μειωθεί συνολικώς κατά 204 402 324 δανικές κορώνες (DKK) —που αντιστοιχούν σε περίπου 27 εκατομμύρια ευρώ, βάσει της τρέχουσας ισοτιμίας.

11. Μετά από τον σχηματισμό του ομίλου Nordea τα ανωτέρω τραπεζικά υποκαταστήματα έκλεισαν. Περίπου το μισό του προσωπικού απορροφήθηκε από σουηδικές, φινλανδικές και νορβηγικές εταιρίες του ομίλου Nordea, όπως και τμήμα των πελατών. Οι προηγούμενες ζημίες των μονίμων εγκαταστάσεων δεν μπορούσαν να προβληθούν πλέον από τις απορροφώσες εταιρίες στο πλαίσιο της φορολογήσεώς τους.

12. Οι δανικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι οι πράξεις αυτές συνιστούσαν μερική μεταβίβαση μονίμων εγκαταστάσεων σε συνδεδεμένες με όμιλο εταιρίες κατά το άρθρο 33 D, παράγραφος 5, του Ligningslov. Συνεπώς, αύξησαν τη βάση υπολογισμού του φόρου για το έτος 2000 κατά το συνολικό ποσό των ζημιών που είχαν προβληθεί τα προηγούμενα έτη. Εντούτοις, η Nordea Bank Danmark υποστηρίζει ότι η ρύθμιση αυτή αντιβαίνει τόσο στο δίκαιο της Ένωσης όσο και στη Συμφωνία ΕΟΧ.

III – **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

13. Το Østre Landsret, το οποίο ασχολήθηκε εν τω μεταξύ με την υπόθεση, υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο ερώτημα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

Αντιβαίνει προς τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ), καθώς και προς τα άρθρα 31 και 34 της Συμφωνίας ΕΟΧ, η εκ μέρους κράτους μέλους, το οποίο παρέσχε τη δυνατότητα σε εγκατεστημένη σ' αυτό εταιρία να εκπίπτει συνεχώς τις ζημίες από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, επανενσωμάτωση στο φορολογητέο εισόδημα της εν λόγω εταιρίας όλων των ζημιών της μόνιμης εγκαταστάσεως (κατά το μέτρο που αυτές δεν αντισταθμίστηκαν από κέρδη επομένων ετών), στην περίπτωση κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση παύει να υφίσταται εκ του λόγου ότι μέρος των δραστηριοτήτων της μεταβιβάστηκε σε εταιρία συνδεδεμένη με τον ίδιο όμιλο και εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, όταν θεωρείται δεδομένο ότι έχουν εξαντληθεί οι δυνατότητες συνυπολογισμού των εν λόγω ζημιών;

14. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η Nordea Bank Danmark, το Βασίλειο της Δανίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, η Δημοκρατία της Αυστρίας, η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, καθώς και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις.

IV – **Νομική εκτίμηση**

15. Στην προκειμένη διαδικασία πρέπει να διευκρινισθεί αν η ως άνω περιγραφόμενη επανενσωμάτωση στο φορολογητέο εισόδημα των ζημιών αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως κατά τη φορολόγηση των κερδών ημεδαπών εταιριών στη Δανία συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στη Συνθήκη ΕΚ και στη Συμφωνία ΕΟΧ, οι οποίες είναι εφαρμοστέες στο πλαίσιο της κύριας δίκης.

16. Συναφώς, δεν επιβάλλεται εν προκειμένω να γίνει διάκριση μεταξύ της εξετάσεως παραβιάσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως εταιρίας, αφενός, στα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 43 ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ και, αφετέρου, στο Βασίλειο της Νορβηγίας ως προς το οποίο εφαρμόζεται το άρθρο 31 σε συνδυασμό με το άρθρο 34 της Συμφωνίας ΕΟΧ. Πράγματι, αμφότεροι οι συνδυασμοί διατάξεων απαγορεύουν περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά τρόπο πανομοιότυπο [3].

17. Καταρχάς εκτιμώ, από κοινού με όλους τους μετέχοντες στη διαδικασία, ότι στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να διαπιστωθεί περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

3 — Βλ. απόφαση A, C-48/11 (EU:C:2012:485, σκέψη 21) σχετικά με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

18. Η ελευθερία εγκαταστάσεως παρέχει μεταξύ άλλων το δικαίωμα στις εταιρίες να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω υποκαταστήματος [4]. Επίσης, απαγορεύεται, καταρχήν, στο κράτος καταγωγής μιας εταιρίας να εμποδίζει την εγκατάστασή της σε άλλο κράτος μέλος [5]. Τέτοιο εμπόδιο υφίσταται όταν διαπιστώνεται άνιση δυσμενής μεταχείριση της εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος εν συγκρίσει προς την αμιγώς ημεδαπή εγκατάσταση [6].

19. Στο Βασίλειο της Δανίας, οι εταιρίες με υποκαταστήματα στην αλλοδαπή και οι εταιρίες με υποκαταστήματα στην ημεδαπή τύγχαναν διαφορετικής μεταχειρίσεως δυνάμει της ρυθμίσεως του άρθρου 33 D, παράγραφος 5, του Ligningslov. Εάν δανική εταιρία διατηρούσε υποκατάστημα στην ημεδαπή και το μεταβίβαζε σε συνδεδεμένη με τον οικείο όμιλο εταιρία, μη υποκείμενη στον φόρο στη Δανία, οι προηγουμένως εκπεσούσες ζημίες αυτού του ημεδαπού υποκαταστήματος δεν θα επανενσωματώνονταν, αντιθέτως προς ό,τι θα συνέβαινε σε περίπτωση που το υποκατάστημα βρισκόταν στην αλλοδαπή. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η λειτουργία υποκαταστήματος σε άλλο κράτος μέλος υπόκειτο σε δυσμενή φορολογική μεταχείριση.

20. Ωστόσο, κατά τη νομολογία, αυτή η δυσμενής άνιση μεταχείριση συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως είτε όταν αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες (σχετικά, υπό Α) είτε όταν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (σχετικά, υπό Β) [7].

Α — *Επί της ανάγκης ελέγχου της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων*

21. Παραδοσιακά, λοιπόν, θα έπρεπε να ελεγχθεί καταρχάς αν η κατάσταση εταιριών με υποκατάστημα στην ημεδαπή είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη εταιριών που διατηρούν υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος και μάλιστα λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται με τις επίμαχες εθνικές διατάξεις [8].

22. Μολονότι κατά το παρελθόν έχω προβεί στον έλεγχο αυτό [9], θεωρώ ότι πρέπει να αποστώ πλέον από την πρακτική αυτή [10]. Συγκεκριμένα, αφενός, ούτε είναι δυνατός ο διαχωρισμός του ελέγχου αυτού από την εξέταση ενός δικαιολογητικού λόγου ούτε μπορούν να αναγνωρισθούν κριτήρια σχετικά με τις περιπτώσεις στις οποίες πρέπει να αποκλεισθεί εν γένει η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων. Αφετέρου, τέτοια διαπίστωση θα αποτελούσε εμπόδιο και για την ορθή στάθμιση μεταξύ της θεμελιώδους ελευθερίας και του εκάστοτε λόγου άνισης μεταχειρίσεως.

23. Η απαίτηση αντικειμενικής συγκρισιμότητας μπορεί να θεωρηθεί ως δογματικό κατάλοιπο από την εποχή που το Δικαστήριο δεχόταν μόνο δικαιολογητικούς λόγους ρητώς προβλεπόμενους στη Συνθήκη, όσον αφορά τον τομέα της ελευθερίας εγκαταστάσεως [11]. Επομένως, πολλοί λόγοι που προβάλλονταν από τη σκοπιά κράτους μέλους, προκειμένου να στηρίξουν τη διαφορετική μεταχείριση εσωτερικών και διασυνοριακών περιπτώσεων, μπορούσαν να εξετασθούν μόνο στο πλαίσιο της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων.

4 — Βλ. μόνον απόφαση Impacto Azul, C-186/12 (EU:C:2013:412, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

5 — Βλ. μόνον αποφάσεις Daily Mail και General Trust, 81/87 (EU:C:1988:456, σκέψη 16), AMID, C-141/99 (EU:C:2000:696, σκέψη 21) και Argenta Spaarbank, C-350/11 (EU:C:2013:447, σκέψη 20).

6 — Βλ. μόνον αποφάσεις AMID (EU:C:2000:696, σκέψη 27), Papillon, C-418/07 (EU:C:2008:659, σκέψεις 16 έως 23) και Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψεις 20 έως 34).

7 — Αποφάσεις X Holding, C-337/08 (EU:C:2010:89, σκέψη 20), Επιτροπή κατά Βελγίου, C-250/08 (EU:C:2011:793, σκέψη 51), Philips Electronics, C-18/11 (EU:C:2012:532, σκέψη 17) και A, C-123/11 (EU:C:2013:84, σκέψη 33)· βλ., σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, απόφαση K, C-322/11 (EU:C:2013:716, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Αποφάσεις X Holding (EU:C:2010:89, σκέψη 22), Philips Electronics (EU:C:2012:532, σκέψη 17) και A, C-123/11 (EU:C:2013:84, σκέψη 33).

9 — Βλ., τέλος, μόνον τις προτάσεις μου Philips Electronics (EU:C:2012:222, σημεία 31 επ.) και Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12 (EU:C:2013:531, σημεία 56 επ.).

10 — Βλ. τις προτάσεις μου A, C-123/11 (EU:C:2012:488, σημεία 40 επ.) και SCA Group Holding κ.λπ., C-39/13 έως C-41/13 (EU:C:2014:104, σημείο 32).

11 — Βλ., παραδείγματος χάρη, απόφαση Royal Bank of Scotland, C-311/97 (EU:C:1999:216, σκέψη 32).

24. Εντούτοις, η αναγνώριση από το Δικαστήριο δικαιολογητικών λόγων που δεν προβλέπονται ρητώς δημιούργησε νέα δεδομένα. Οι λόγοι που συνηγορούν υπέρ άνισης μεταχειρίσεως σταθμίζονται πλέον, κατά κανόνα, στο πλαίσιο της εξετάσεως των διαφόρων δικαιολογητικών λόγων που έχουν αναγνωρισθεί —ή που πρόκειται να αναγνωρισθούν, υπό ορισμένες συνθήκες, στο μέλλον. Συνεπώς, δεν προκαλεί έκπληξη ότι το Δικαστήριο, στις περιπτώσεις που λαμβάνει σοβαρά υπόψη τον έλεγχο της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων, προβαίνει κατ' ουσία στην ίδια εξέταση όπως και μετέπειτα σε σχέση με το ζήτημα της δικαιολογήσεως [12].

25. Υπό αυτές τις συνθήκες, το βάθος του ελέγχου της συγκρισιμότητας των καταστάσεων παρουσιάζει σημαντικές διακυμάνσεις εσχάτως, ιδίως σε αποφάσεις που άπτονται της φορολογικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει δεχθεί εν μέρει ότι η αντικειμενική συγκρισιμότητα μπορεί να στηριχθεί στο ότι και στις δύο καταστάσεις επιδιώκεται φορολογικό πλεονέκτημα [13], ενώ, αφετέρου, υφίστανται και περιπτώσεις εκτενούς εξετάσεως του ρυθμιστικού πλαισίου του οικείου κράτους μέλους [14]. Ενίοτε, μάλιστα, το Δικαστήριο δεν ελέγχει ουδόλως την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων [15] ή διαπιστώνει απλώς τη συγκρισιμότητα χωρίς σχετική αιτιολόγηση [16].

26. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορεί να συναχθεί συνολικό συμπέρασμα σχετικά με τις συνθήκες υπό τις οποίες διαφορά μεταξύ των συγκρινόμενων καταστάσεων αποκλείει την αντικειμενική συγκρισιμότητα. Στην προκειμένη περίπτωση, παραδείγματος χάρη, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η κατάσταση αλλοδαπού και ημεδαπού υποκαταστήματος διαφέρει αντικειμενικώς, διότι ο αλλοδαπός φόρος συμψηφίζεται με τον δανικό φόρο μόνον αν φορολογηθεί το αλλοδαπό υποκατάστημα. Βάσει ποιων κριτηρίων όμως πρέπει να κριθεί αν η διαφορά αυτή είναι σημαντική για τη διόρθωση του συνυπολογισμού των ζημιών;

27. Πάντως, εάν διαπιστωνόταν εν τέλει ότι δεν υφίσταται αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων, θα αποκλειόταν —αντιθέτως προς ό,τι ισχύει κατά την εξέταση δικαιολογητικών λόγων— ο έλεγχος της αναλογικότητας της άνισης μεταχειρίσεως εσωτερικής και διασυνοριακής καταστάσεως. Ως εκ τούτου, δεν θα ήταν πλέον δυνατή η ορθή στάθμιση μεταξύ των σκοπών που συνδέονται με τη θεμελιώδη ελευθερία και εκείνων που επιδιώκονται διά της διαφοροποιήσεως μεταξύ εσωτερικής και διασυνοριακής καταστάσεως. Συνεπώς, μόνον όταν ο λόγος της άνισης μεταχειρίσεως εκτιμάται στο πλαίσιο της εξετάσεως δικαιολογητικού λόγου εξασφαλίζεται ισορροπημένη λύση.

28. Εφόσον δεν συντρέχει, λοιπόν, ανάγκη ελέγχου της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων, ούτε παράγονται ορθά αποτελέσματα από αυτόν τον έλεγχο, το Δικαστήριο οφείλει να τον παραλείπει στο μέλλον. Ο εύλογος χαρακτήρας άνισης μεταχειρίσεως θα έπρεπε να κρίνεται μόνο με βάση το αν υφίσταται λόγος δυνάμενος να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση κατά τρόπο σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας.

Β — *Επί της δικαιολογήσεως*

29. Επομένως, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η δυσμενής άνιση μεταχείριση αλλοδαπών υποκαταστημάτων δεν αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη ΕΚ και τη Συμφωνία ΕΟΧ μόνον εφόσον δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

12 — Βλ. απόφαση K (EU:C:2013:716, σκέψεις 37 επ. και 49 επ.).

13 — Απόφαση X Holding (EU:C:2010:89, σκέψη 24).

14 — Απόφαση K (EU:C:2013:716, σκέψη 37 επ.).

15 — Βλ. αποφάσεις Lidl Belgium, C-414/06 (EU:C:2008:278, σκέψεις 18 έως 26), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07 (EU:C:2008:588, σκέψεις 27 έως 39) και Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψεις 18 έως 34).

16 — Απόφαση National Grid Indus, C-371/10 (EU:C:2011:785, σκέψη 38).

30. Τα κράτη μέλη που μετέχουν στη διαδικασία υποστηρίζουν ότι υφίσταται τέτοια δικαιολόγηση. Προβάλλουν τους αναγνωρισμένους από το Δικαστήριο δικαιολογητικούς λόγους που αφορούν τη διατήρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (σχετικά, υπό 1), τη διαφύλαξη της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος (σχετικά, υπό 2) και την αποτροπή της φοροδιαφυγής (σχετικά, υπό 3).

1. Η κατανομή της φορολογικής εξουσίας

31. Η διατήρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί δικαιολογητικό λόγο που αναγνωρίζεται από το Δικαστήριο κατά πάγια νομολογία [17].

32. Το Βασίλειο της Δανίας υποστηρίζει ότι αυτός ο λόγος σε συνδυασμό με τον σκοπό της αποτροπής της φοροδιαφυγής δικαιολογεί την επανενσωμάτωση των ζημιών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, δηλαδή, επιδιώκεται να αποκλεισθεί η δυνατότητα ομίλου να προβάλει, αρχικώς, στη Δανία τις ζημίες αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως και ακολούθως να υπαγάγει τα κέρδη της σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, μεταβιβάζοντας τη μόνιμη εγκατάσταση σε εταιρία εντός του ομίλου.

33. Τα λοιπά κράτη μέλη που μετέχουν στη διαδικασία εκτιμούν ότι ο δικαιολογητικός λόγος της διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών είναι κρίσιμος, ιδίως, υπό το πρίσμα του σύμμετρου συνυπολογισμού των κερδών και των ζημιών στο ίδιο κράτος μέλος. Η εν λόγω συμμετρία έχει διαταραχθεί, καθόσον η αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση, κατόπιν της μεταβιβάσεώς της, δεν υπάγεται πλέον στη δανική αρμοδιότητα φορολογήσεως και τα μελλοντικά κέρδη της δεν θα φορολογούνται στο εξής στη Δανία.

34. Δεδομένων αυτών των διαφορετικών προσεγγίσεων, πρέπει να διευκρινισθεί, καταρχάς, το ακριβές περιεχόμενο του δικαιολογητικού λόγου της διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

35. Συναφώς, επιβάλλεται πρωτίστως η διάκριση μεταξύ καθαυτής της κατανομής της φορολογικής εξουσίας και της διατηρήσεως αυτής της κατανομής. Συγκεκριμένα, συνιστά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι απόκειται στα κράτη μέλη να κρίνουν τον τρόπο κατανομής της αρμοδιότητας φορολογήσεως μεταξύ τους. Πράγματι, ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως κατά το δίκαιο της Ένωσης, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν συμβατικώς, αλλά και μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας [18].

36. Ασφαλώς, το Δικαστήριο, αναγνωρίζοντας πρώτη φορά αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο στην απόφαση Marks & Spencer, τονίζει ότι πρέπει να προστατεύεται η *ισόρροπη* κατανομή της φορολογικής εξουσίας [19], ενώ επαναλαμβάνει τούτη την επισήμανση και σε ορισμένες μεταγενέστερες αποφάσεις [20].

17 — Βλ. μόνον αποφάσεις National Grid Indus (EU:C:2011:785, σκέψη 45), Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09 (EU:C:2012:439, σκέψη 76), DI VI Finanziaria di Diego della Valle, C-380/11 (EU:C:2012:552, σκέψη 43), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψη 50), Imfeld και Garcet, C-303/12 (EU:C:2013:822, σκέψη 68) και DMC, C-164/12 (EU:C:2014:20, σκέψη 46).

18 — Βλ. μόνον αποφάσεις Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07 (EU:C:2009:377, σκέψη 25), National Grid Indus (EU:C:2011:785, σκέψη 45), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψη 50) και DMC (EU:C:2014:20, σκέψη 47).

19 — Απόφαση Marks & Spencer (EU:C:2005:763, σκέψη 46).

20 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Amurta, C-379/05 (EU:C:2007:655, σκέψη 58) και Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψη 53).

37. Καταρχήν όμως μπορεί να ληφθεί ως δεδομένο ότι ο τρόπος κατά τον οποίο τα κράτη μέλη έχουν κατανείμει μεταξύ τους τις φορολογικές τους αρμοδιότητες τους δεν δύναται να αμφισβητηθεί από το Δικαστήριο και επομένως, η «*διατήρηση* της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών» στηρίζεται σε αυτό[21]. Τούτο πρέπει να γίνει δεκτό και στην προκειμένη υπόθεση που οι αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρίας φορολογούνται τόσο στο κράτος προελεύσεως των εισοδημάτων στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση όσο και στο δανικό κράτος όπου έχει την έδρα της η εταιρία, αλλά στην τελευταία περίπτωση κατόπιν συμψηφισμού του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος προελεύσεως.

38. Ο δικαιολογητικός λόγος της «διατηρήσεως» της κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας παρέχει, λοιπόν, στα κράτη μέλη το δικαίωμα να ασκούν και να προστατεύουν τη φορολογική εξουσία που έχουν θεσπίσει τα ίδια. Υπό αυτήν την έννοια πρέπει να εκληφθεί και η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία αυτός ο δικαιολογητικός λόγος καθιστά δυνατή, ιδίως, την αποτροπή συμπεριφορών δυνάμενων να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στην επικράτειά του[22]. Η προβολή αυτού του δικαιολογητικού λόγου δεν μπορεί να αποκλεισθεί ακόμη και όταν κράτος μέλος φορολογεί δραστηριότητες που δεν ασκούνται στην επικράτειά του, όπως συμβαίνει, παραδείγματος χάρη, στην προκειμένη περίπτωση με τη δραστηριότητα των αλλοδαπών μονίμων εγκαταστάσεων. Ειδάλλως, το Δικαστήριο θα έπρεπε να εξαιρέσει από τη φορολογική εξουσία των κρατών μελών τις δραστηριότητες που ασκούνται εκτός της επικράτειάς τους.

39. Από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο προκύπτουν δύο κατηγορίες περιπτώσεων όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο τα κράτη μέλη δύνανται να ασκήσουν και να προστατεύσουν τη φορολογική εξουσία μεταξύ τους.

40. Πρώτον, τα κράτη μέλη μπορούν να αποτρέψουν το ενδεχόμενο στερήσεως της φορολογικής τους εξουσίας επί εισοδημάτων λόγω μεταφοράς αυτών των εισοδημάτων σε άλλο κράτος μέλος[23]. Τούτο περιλαμβάνει και τη δυνατότητα καταπολεμήσεως τεχνητών ή απατηλών μεθόδων που σκοπούν στη μετατόπιση των φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών μελών[24].

41. Δεύτερον και εκ παραλλήλου, τα κράτη μέλη δεν οφείλουν να συνυπολογίζουν τις ζημίες δραστηριότητας την οποία δεν φορολογούν τα ίδια, αλλά άλλο κράτος μέλος. Δηλαδή, ο δικαιολογητικός λόγος εμπεριέχει τη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των κερδών και της ευχέρειας εκπτώσεως των ζημιών[25]. Επομένως, η εσωτερική αγορά δεν παρέχει στους φορολογούμενους τη δυνατότητα να επιλέξουν το κράτος μέλος στο οποίο θα συνυπολογισθούν οι ζημίες τους[26].

42. Με βάση αυτές τις αναγνωρισμένες, μέχρι τούδε, κατηγορίες περιπτώσεων καθίσταται πρόδηλο ότι ο κοινώς καλούμενος δικαιολογητικός λόγος της «διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών» συνιστά απλώς έκφανση άλλων αναγνωρισμένων δικαιολογητικών λόγων και μάλιστα, ιδίως, όσον αφορά την οριοθέτηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των κρατών μελών.

21 — Βλ., επίσης, απόφαση Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10 (EU:C:2011:813, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), κατά την οποία «τα μειονεκτήματα που τυχόν απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν απαγορευόμενους από τη Συνθήκη ΕΚ περιορισμούς [...] [των] ελευθερ[ιών] κυκλοφορίας».

22 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-284/09 (EU:C:2011:670, σκέψη 77), FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 έως C-347/11 (EU:C:2012:286, σκέψη 47), SIAT, C-318/10 (EU:C:2012:415, σκέψη 45), Beker και Beker, C-168/11 (EU:C:2013:117, σκέψη 57), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψη 53) καθώς και Imfeld και Garcet (EU:C:2013:822, σκέψη 75).

23 — Βλ. αποφάσεις Oy AA, C-231/05 (EU:C:2007:439, σκέψη 56), Glaxo Wellcome, C-182/08 (EU:C:2009:559, σκέψη 87) και Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψη 55).

24 — Βλ. αποφάσεις SGI, C-311/08 (EU:C:2010:26, σκέψεις 60 έως 63) και SIAT (EU:C:2012:415, σκέψεις 45 έως 47).

25 — Απόφαση Philips Electronics (EU:C:2012:532, σκέψη 24).

26 — Βλ. αποφάσεις Oy AA (EU:C:2007:439, σκέψη 55), X Holding (EU:C:2010:89, σκέψη 29) και A, C-123/11 (EU:C:2013:84, σκέψη 43).

43. Συγκεκριμένα, αφενός, η αντίληψη ότι ο συνυπολογισμός κερδών και ζημιών ορισμένης δραστηριότητας δεν πρέπει να διαχωρίζεται αποτελεί απλώς έκφραση του δικαιολογητικού λόγου της διαφυλάξεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος. Υπό το πρίσμα αυτό, ο περιορισμός θεμελιώδους ελευθερίας μπορεί να είναι δικαιολογημένος, εάν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση [27]. Κατά την εξέταση αυτού του δικαιολογητικού λόγου, το Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό την ανωτέρω έννοια, υφίσταται άμεση συνάφεια μεταξύ του συνυπολογισμού των κερδών και των ζημιών ορισμένης δραστηριότητας σε ένα κράτος μέλος [28]. Στον βαθμό αυτόν, το Δικαστήριο ορθώς επισημαίνει ότι οι σκοποί της φορολογικής συνοχής και της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών επικαλύπτονται [29].

44. Αφετέρου, η αποτροπή της μεταφοράς εισοδημάτων από ένα κράτος μέλος σε άλλο με τη χρήση τεχνητών ή απατηλών μεθόδων συνιστά απλώς ειδική περίπτωση του αναγνωρισμένου δικαιολογητικού λόγου της αποτροπής της φοροδιαφυγής. Κατά πάγια νομολογία, δηλαδή, εθνική ρύθμιση που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν πρόκειται σαφώς για αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους [30]. Στο πλαίσιο της «διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών» δεν επιδιώκεται να αποτραπεί ο φορολογούμενος από την πλήρη αποφυγή φορολογήσεως, αλλά από τη μεταφορά των φορολογικών εσόδων σε άλλο κράτος μέλος. Το Δικαστήριο αναγνωρίζει επίσης αυτήν τη συνάφεια, όταν κρίνει, ενίοτε, «με βάση τα δύο αυτά [δικαιολογητικά] στοιχεία» [31].

45. Εάν γίνει δεκτό ότι ο κοινώς καλούμενος δικαιολογητικός λόγος της «διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών» συνιστά απλώς ειδικότερη έκφανση άλλων αναγνωρισμένων δικαιολογητικών λόγων, αποσαφηνίζεται και η αιτία για την οποία το Δικαστήριο δέχεται τη διατήρηση αυτής της κατανομής άλλοτε ως αυτοτελή δικαιολόγηση [32] και άλλοτε μόνο σε συνδυασμό με άλλους δικαιολογητικούς λόγους [33].

46. Ωστόσο, προς ενίσχυση της σαφήνειας της νομολογίας, όταν ελέγχεται αν δικαιολογείται περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών, ο πραγματικός λόγος δεν πρέπει να καλύπτεται υπό τη γενική έννοια της «κατανομής της φορολογικής εξουσίας», αλλά να είναι πρόδηλος. Ως εκ τούτου, θα εξετάσω ακολούθως όλους τους δικαιολογητικούς λόγους, οι ειδικές εκφάνσεις των οποίων έχουν συνοψισθεί μέχρι τούδε με την έννοια «διατήρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών», ήτοι, στην προκειμένη περίπτωση, τη διαφύλαξη της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος (σχετικά, υπό 2) και την αποτροπή της φοροδιαφυγής (σχετικά, υπό 3).

27 — Βλ. μόνον αποφάσεις Papillon (EU:C:2008:659, σκέψη 44), DI VI Finanziaria di Diego della Valle (EU:C:2012:552, σκέψη 46) και Welte, C-181/12 (EU:C:2013:662, σκέψη 59).

28 — Απόφαση K (EU:C:2013:716, σκέψη 69).

29 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, σκέψη 80).

30 — Βλ. μόνον αποφάσεις Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, σκέψη 63) και SGI (EU:C:2010:26, σκέψη 65).

31 — Απόφαση SGI (EU:C:2010:26, σκέψεις 66 και 69).

32 — Βλ. απόφαση National Grid Indus (EU:C:2011:785, σκέψη 48).

33 — Βλ. αποφάσεις Marks & Spencer (EU:C:2005:763, σκέψη 51), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, σκέψη 38 επ.) και A, C-123/11 (EU:C:2013:84, σκέψη 46).

2. Η φορολογική συνοχή

47. Κατά πάγια νομολογία, η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος δύναται να δικαιολογήσει τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας. Για τον σκοπό αυτόν πρέπει να υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση [34]. Σε τέτοια περίπτωση, ο φορέας της θεμελιώδους ελευθερίας ενδέχεται να στερηθεί το φορολογικό πλεονέκτημα, εάν δεν υπόκειται και στην άμεσα συνδεδεμένη με αυτό φορολογική επιβάρυνση. Η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να αποδεικνύεται σε σχέση με τον σκοπό της φορολογικής ρυθμίσεως [35].

48. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ήδη ότι, κατά την ανωτέρω έννοια, υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του συνυπολογισμού του κέρδους και της ζημίας ορισμένης δραστηριότητας σε ένα κράτος μέλος [36].

49. Εντούτοις, στην προκειμένη περίπτωση, όπως ορθώς υποστήριξε η Επιτροπή, η συμμετρία στον συνυπολογισμό κέρδους και ζημίας φορολογούμενης δραστηριότητας διατηρείται χωρίς να απαιτείται ενανενσωμάτωση των ζημιών στο φορολογητέο εισόδημα. Πράγματι, το Βασίλειο της Δανίας είχε λάβει την απόφαση να φορολογήσει τις αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις όσον αφορά την κρίσιμη για την κύρια δίκη περίοδο και, ως εκ τούτου, έπρεπε να συνυπολογίσει τόσο τα κέρδη όσο και τις ζημίες αυτής της δραστηριότητας.

50. Στην εν λόγω συμμετρία εμπίπτει επίσης, όπως ορθώς επισήμανε η Nordea Bank Danmark, η υποχρέωση φορολογήσεως στη Δανία τυχόν κέρδους προερχόμενου από τη μεταβίβαση αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως. Όταν δεν συμφωνείται κανένα ή κανένα εύλογο τίμημα για τη μεταβίβαση μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών, όπως οι προκείμενες, το κέρδος που προέρχεται από τη μεταβίβαση μπορεί να προσδιορισθεί —όπως προβλέπει και η δανική φορολογική νομοθεσία— βάσει αντικειμενικής αγοραίας αξίας κατά την κοινώς καλούμενη αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Στο πλαίσιο αυτό, η φορολόγηση αντιστοιχεί ακριβώς στο δικαίωμα κράτους μέλους να φορολογήσει την υπεραξία που αφορά την περιουσία εταιρίας και εμπίπτει στη φορολογική του αρμοδιότητα [37].

51. Συναφώς, δεν έχει σημασία ότι —όπως υποστηρίζει, επί παραδείγματι, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών— εάν δεν υφίστατο η δανική ρύθμιση περί επανενσωματώσεως, ο φορολογούμενος θα έπρεπε να εκπέσει τις ζημίες, ενώ δεν θα ήταν δυνατή η φορολόγηση των αντίστοιχων μεταγενέστερων κερδών. Το ότι ενδεχόμενα μελλοντικά κέρδη δεν μπορούν πλέον να φορολογηθούν συνιστά φυσιολογική δυνατότητα στο πλαίσιο της φορολογήσεως μιας δραστηριότητας, παραδείγματος χάρη, εάν η δραστηριότητα δεν ευδοκιμήσει από οικονομικής απόψεως ή παύσει η φορολογική αρμοδιότητα κράτους μέλους λόγω μεταφοράς έδρας.

52. Κατά της συμμετρίας όμως βάλλει, ιδίως, η Δημοκρατία της Αυστρίας η οποία αντιτείνει ότι η φορολόγηση των κερδών, στην προκειμένη περίπτωση, είναι μάλλον τυπικής φύσεως. Εφόσον το Βασίλειο της Δανίας είχε εφαρμόσει τη μέθοδο συμψηφισμού ως προς τη φορολόγηση των αλλοδαπών μονίμων εγκαταστάσεων, πρέπει να συμψηφισθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ήδη στο κράτος προελεύσεως των εισοδημάτων. Εάν ο φορολογικός συντελεστής στη Δανία ήταν ίδιος ή μειωμένος σε σχέση με το κράτος προελεύσεως, τα κέρδη της αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως δεν θα φορολογούνταν, εν τέλει, καθόλου στη Δανία. Ωστόσο, ακόμη και αν ο φορολογικός συντελεστής ήταν μειωμένος στο κράτος προελεύσεως, η Δανία δεν θα είχε σε καμία περίπτωση πλήρη αρμοδιότητα φορολογήσεως.

34 — Βλ. μόνον αποφάσεις Manninen (EU:C:2004:484, σκέψη 42), Papillon (EU:C:2008:659, σκέψη 43 επ.), DI VI Finanziaria di Diego della Valle (EU:C:2012:552, σκέψη 46) και Welte (EU:C:2013:662, σκέψη 59).

35 — Βλ. μόνον αποφάσεις Papillon (EU:C:2008:659, σκέψη 44) και Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, σκέψη 42).

36 — Απόφαση K (EU:C:2013:716, σκέψη 69).

37 — Βλ. αποφάσεις National Grid Indus (EU:C:2011:785, σκέψη 46) και DMC (EU:C:2014:20, σκέψη 48 επ.).

53. Αυτή η αντίρρηση είναι δικαιολογημένη στον βαθμό που η φορολόγηση αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως βάσει της μεθόδου του συμψηφισμού παράγει φορολογικά αποτελέσματα τα οποία διαφέρουν από την κανονική φορολόγηση ημεδαπής δραστηριότητας. Σε κάθε περίπτωση, τα φορολογικά έσοδα της Δανίας από τη φορολόγηση της αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως θα είναι συγκριτικώς μειωμένα. Επίσης, είναι πρόδηλο ότι υφίσταται ορισμένη ανισορροπία μεταξύ του πλήρους συνυπολογισμού των ζημιών και της εν τέλει μερικής, κατ' ανώτατο όριο, φορολογήσεως των κερδών της.

54. Εντούτοις, η φορολόγηση αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως βάσει της μεθόδου του συμψηφισμού δεν πρέπει να εξομοιούται με τη μη φορολόγηση κατά τη μέθοδο της απαλλαγής. Η τελευταία περίπτωση είχε απασχολήσει το Δικαστήριο στην απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt όπου έγινε δεκτό, εν τέλει, ότι το κράτος μέλος δύναται να διορθώσει εκ των υστέρων έναν συνυπολογισμό ζημιών ο οποίος πραγματοποιήθηκε χωρίς αρμοδιότητα φορολογήσεως λόγω απαλλαγής των εισοδημάτων αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως[38]. Αυτή η νομολογία όμως, αντιθέτως προς την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στην προκειμένη υπόθεση, καθόσον το Βασίλειο της Δανίας είχε τη βούληση να ασκήσει τη φορολογική του εξουσία επί των αλλοδαπών μονίμων εγκαταστάσεων και υφίστατο τουλάχιστον η δυνατότητα μερικής φορολογήσεως των κερδών τους.

55. Στην προκειμένη περίπτωση παρέλκει η κρίση σχετικά με το αν, στο πλαίσιο της φορολογικής συνοχής, ο περιορισμός της φορολογικής εξουσίας κράτους μέλους διά της μεθόδου του συμψηφισμού συνεπάγεται ότι το κράτος μέλος δικαιούται να συνυπολογίσει και τις ζημίες μόνο σε περιορισμένο βαθμό. Πράγματι, ο ρητός και πρόδηλος σκοπός της δανικής ρυθμίσεως περί επανενσωματώσεως δεν συνίσταται στην εξασφάλιση της δέουσας αναλογίας μεταξύ συνυπολογισμού κερδών και ζημιών όσον αφορά δραστηριότητες που φορολογούνται βάσει της μεθόδου του συμψηφισμού. Αντιθέτως, η ρύθμιση επιδιώκει μόνον —όπως υποστήριξε και το Βασίλειο της Δανίας— να αποτρέψει, σε ειδικές περιπτώσεις, την κατάχρηση του πλήρους συνυπολογισμού των ζημιών στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου του συμψηφισμού. Κατά κανόνα όμως, βάσει της δανικής φορολογικής νομοθεσίας, οι φορολογούμενοι πρέπει να απολαύουν ακριβώς αυτού του πλεονεκτήματος του πλήρους συνυπολογισμού των ζημιών, ακόμη και όταν ο εν λόγω συνυπολογισμός δεν πρόκειται να αντισταθμισθεί εις το εξής ελλείψει μελλοντικών κερδών.

56. Λαμβανομένης υπόψη της διαμορφώσεως της δανικής νομοθεσίας, η επίκληση του δικαιολογητικού λόγου της διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος θα αποκλειόταν και από την πάγια νομολογία, κατά την οποία η εθνική νομοθεσία μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού μόνον εφόσον επιδιώκει πράγματι την επίτευξή του κατά τρόπο συνεκτικό και συστηματικό, δηλαδή με συνέπεια[39].

57. Επομένως, ο προκείμενος περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν δύναται να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος.

3. Η αποτροπή της φοροδιαφυγής

58. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, εθνική ρύθμιση που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, εφόσον αφορά αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους[40]. Όταν πρόκειται συγκεκριμένα για την αποτροπή μεταφοράς κερδών σε άλλο

38 — Απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EU:C:2008:588).

39 — Βλ. μόνον απόφαση Sokoll-Seebacher, C-367/12 (EU:C:2014:68, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 — Βλ. μόνον αποφάσεις Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, σκέψη 63) και SGI (EU:C:2010:26, σκέψη 65).

κράτος μέλος, είναι προφανές ότι το Δικαστήριο θέτει ολιγότερο αυστηρές προϋποθέσεις. Πράγματι, για τη διατήρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένη και ρύθμιση που δεν έχει ως ειδικό σκοπό να αποτρέψει αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις [41].

59. Η προκειμένη ρύθμιση έχει ως σκοπό, όπως προκύπτει από τη σχετική αιτιολογική έκθεση, να αποκλείσει τη δυνατότητα ομίλου να προβάλει αρχικώς τις ζημίες αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως προκειμένου να μειώσει τη φορολογική του υποχρέωση στη Δανία, αλλά να υπαγάγει τα μεταγενέστερα κέρδη μόνο στη φορολογική αρμοδιότητα άλλου κράτους μέλους. Είναι αντιληπτό ότι κατά τον ανωτέρω τρόπο δημιουργούνται δυνατότητες φοροδιαφυγής, ιδίως αν ληφθεί υπόψη η κλασική επενδυτική πορεία στην οποία το στάδιο των κερδών έπεται ενός σταδίου ζημιών λόγω των αρχικών επενδύσεων. Ως εκ τούτου, η μεταφορά της δραστηριότητας αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως εντός του ομίλου, ακόμη και αν οι ζημίες της δεν μπορούν να προβληθούν πλέον από την εταιρία που της αναλαμβάνει, ενδέχεται να συνεπάγεται πλεονέκτημα εάν ο αλλοδαπός φορολογικός συντελεστής είναι κατώτερος του δανικού.

60. Πάντως, εθνική ρύθμιση προς αποτροπή της φοροδιαφυγής δεν πρέπει επίσης να υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη αυτού του σκοπού. Για τον λόγο αυτόν, αφενός, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με ενδεχόμενους οικονομικούς λόγους [42]. Αφετέρου, το διορθωτικό φορολογικό μέτρο οφείλει να περιορίζεται στο τμήμα εκείνο που βαίνει πέραν αυτού που θα είχε συμφωνηθεί αν δεν υπήρχε η σχέση αλληλεξάρτησης μεταξύ των εταιριών [43].

61. Ασφαλώς, στο πλαίσιο μαζικής διαδικασίας, όπως η φορολόγηση, δεν μπορεί να απαιτείται υποχρεωτικώς ατομικός έλεγχος κάθε μεμονωμένης περιπτώσεως, αλλά πρέπει να είναι δυνατή, αντιθέτως, η γενική ρύθμιση περιπτώσεων οι οποίες κατά κανόνα παράγουν συγκεκριμένο αποτέλεσμα ή οφείλονται σε συγκεκριμένους λόγους.

62. Στην προκειμένη περίπτωση όμως υφίσταται οπωσδήποτε υπέρβαση των ορίων εντός των οποίων θα επιτρεπόταν η τυποποίηση μορφής φοροδιαφυγής. Πρώτον, ο φορολογούμενος δεν έχει καμία δυνατότητα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να ανατρέψει την αιτίαση περί φοροδιαφυγής, μολονότι είναι πρόδηλο ότι κατά τη μεταφορά μόνιμης εγκαταστάσεως εντός ομίλου μπορεί να συντρέχουν σοβαροί οικονομικοί λόγοι μεταβιβάσεως, ιδίως για την κατάργηση πλεονάζουσας παραγωγικής ισχύος, όπως προκύπτει και από την προκειμένη περίπτωση. Δεύτερον, όπως επίσης καθιστά πρόδηλο η προκειμένη περίπτωση, δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα και με την άποψη που υποστηρίζει η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, η επιβολή πλήρους επανενσωματώσεως προηγουμένως εκπεσουσών ζημιών ακόμη και για κάθε μερική μόνο μεταβίβαση μόνιμης εγκαταστάσεως. Πράγματι, κατ' αυτόν τον τρόπο θίγονται και περιπτώσεις που αφορούν ουσιαστικά μόνον την εκκαθάριση της μόνιμης εγκαταστάσεως.

63. Τρίτον, τέλος, η επανενσωμάτωση όλων των προηγουμένως εκπεσουσών ζημιών δεν είναι ουδόλως ανάλογη προς τη διαφυγούσα φορολόγηση μελλοντικών κερδών που επιδιώκει να αντισταθμίσει η δανική ρύθμιση. Το Βασίλειο της Δανίας έχει δικαίωμα μόνον επί των κερδών που η επίτευξη τους έχει δρομολογηθεί ήδη κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως. Συγκεκριμένα, οι μεταγενέστερες αυξημένες δυνατότητες κέρδους εμπίπτουν στη φορολογική εξουσία του μετέπειτα αρμόδιου κράτους μέλους. Ωστόσο, τα κέρδη που η επίτευξή τους έχει δρομολογηθεί ήδη κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως λαμβάνονται υπόψη, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, κατά τον προσδιορισμό του τιμήματος της μεταβιβάσεως βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού [44].

41 — Απόφαση SGI (EU:C:2010:26, σκέψη 66).

42 — Βλ. απόφαση SGI (EU:C:2010:26, σκέψη 71).

43 — Βλ. απόφαση SGI (EU:C:2010:26, σκέψη 72).

44 — Βλ., ανωτέρω, υπό σημείο 50.

64. Εάν όμως το Βασίλειο της Δανίας θεωρεί ότι αυτή η αξία δεν είναι η δέουσα, διότι εκτιμά ότι η μεταβίβαση εντός ομίλου μπορεί να είναι πιο χρήσιμη από τη μεταβίβαση σε τρίτο, επιβάλλεται να επισημανθεί ότι αυτή η ενδεχομένως αυξημένη χρησιμότητα δεν θα υφίστατο ούτως ή άλλως, εάν η μόνιμη εγκατάσταση εξακολουθούσε να λειτουργεί υπό τη φορολογική αρμοδιότητα της Δανίας. Εν τέλει όμως η προκειμένη ρύθμιση επιδιώκει ακριβώς τη διατήρηση της μόνιμης εγκαταστάσεως υπό τη φορολογική αρμοδιότητα της Δανίας.

65. Συνεπώς, ούτε ο σκοπός της αποτροπής της φοροδιαφυγής δύναται να δικαιολογήσει τον προκείμενο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, διότι η δανική ρύθμιση υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη αυτού του σκοπού.

4. Το συμπέρασμα επί της δικαιολογήσεως

66. Ο προκείμενος περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση της επιχειρηματολογίας που προβάλλει η Nordea Bank Danmark, κατά την οποία αποκλείεται σε κάθε περίπτωση η δικαιολόγηση βάσει της αποφάσεως Marks & Spencer, καθόσον δεν μπορεί να στερηθεί στον φορολογούμενο η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών, όταν —όπως στην προκειμένη περίπτωση λόγω του κλεισίματος των τραπεζικών υποκαταστημάτων— αποκλείονται όλες οι δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών στο κράτος προελεύσεως των εισοδημάτων.

V – **Πρόταση**

67. Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

Η εκ μέρους κράτους μέλους, το οποίο παρέσχε τη δυνατότητα σε εγκατεστημένη σ’ αυτό εταιρία να εκπίπτει συνεχώς βάσει της μεθόδου του συμψηφισμού τις ζημίες από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, επανενσωμάτωση στο φορολογητέο εισόδημα της εν λόγω εταιρίας όλων των ζημιών της μόνιμης εγκαταστάσεως (κατά το μέτρο που αυτές δεν αντισταθμίστηκαν από κέρδη επομένων ετών), εφόσον αυτή η επανενσωμάτωση προβλέπεται για κάθε περίπτωση κατά την οποία μέρος των δραστηριοτήτων της μόνιμης εγκαταστάσεως μεταβιβάστηκε σε εταιρία συνδεδεμένη με τον ίδιο όμιλο και εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, και στο άρθρο 31, σε συνδυασμό με το άρθρο 34 της Συμφωνίας ΕΟΧ.