ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CARL OTTO LENZ της 5ης Νοεμβρίου 1996 *

Περιεχόμενα

Α — Πραγματικά περιστατικά ..... I - 2473

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως ..... I - 2477

I — Το παραδεκτό της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ..... I - 2477

II — Η συμφωνία του λουξεμβουργιανού νόμου περί φόρου εισοδήματος με τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ ..... I - 2478

1. Συνάρτηση από οικονομική άποψη ζημιών με πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα ..... I - 2479

2. Προϋπόθεση τακτικής τηρήσεως και επί μονίμου βάσεως φυλάξεως των λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο ..... I - 2480

α) Δυσμενής διάκριση εταιριών με έδρα στην αλλοδαπή ..... I - 2480

β) Δικαιολογημένη διάκριση ..... I - 2483

αα) Απαίτηση τηρήσεως λογιστικών βιβλίων στην ημεδαπή ..... I - 2483

ββ) Προϋπόθεση φυλάξεως των χωριστών λογιστικών βιβλίων στην ημεδαπή ..... I - 2487

III — Η συμφωνία των ρυθμίσεων της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως με το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ ..... I - 2490

Γ — Πρόταση ..... I - 2491

Α — Πραγματικά περιστατικά

1. Στην παρούσα υπόθεση το Comité du Contentieux του Conseil d'État του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα που αφορά τον τομέα των αμέσων φόρων. Το ερώτημα αυτό αφορά τη φορολόγηση μιας μόνιμης εγκαταστάσεως στο Λουξεμβούργο (Singer) μιας ανώνυμης εταιρίας γαλλικού δικαίου με έδρα στη Γαλλία (Futura) (στο εξής: προσφεύγουσες).

2. Τα κέρδη του υποκαταστήματος, που φορολογείται στο Λουξεμβούργο, υπολογίστηκαν βάσει επιμερισμού των συνολικών κερδών σύμφωνα με τα λογιστικά βιβλία

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

που τηρήθηκαν στη Γαλλία — δηλαδή στην έδρα της Futura. Ο επιμερισμός αυτός έγινε βάσει των αριθμητικών στοιχείων για τον κύκλο εργασιών κάθε μιας εκμεταλλεύσεως. Αντικείμενο της κύριας δίκης είναι η φορολόγηση του υποκαταστήματος για το έτος 1986. Τα κέρδη για το έτος αυτό υπολογίστηκαν σε 4 390 000 φράγκα Λουξεμβούργου (LFR) και ο αντίστοιχος φόρος εισοδήματος (l'impôt des collectivités) ανήλθε σε 1 808 680 LFR.

3. Η Futura και η Singer σκόπευαν να καταλογίσουν στα κέρδη του 1986 τις ζημίες του υποκαταστήματος που προέκυψαν από το 1981 (δηλαδή εντός των προηγουμένων πέντε ετών). Οι ζημίες αυτές υπερέβαιναν τα 23 εκατομμύρια LFR. Η φορολογική όμως αρχή θεώρησε εν προκειμένω ότι «σε περιπτώσεις μονίμων εγκαταστάσεων (...) μόνον η ζημία που απορρέει από τη λειτουργία της ίδιας της εκμεταλλεύσεως, όπως αυτή προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται χωριστά για τις συναλλαγές της εκμεταλλεύσεως, μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο μεταφοράς, ενώ μια ζημία που προκύπτει βάσει επιμερισμού δεν μπορεί να μεταφερθεί». Η μεταφορά ζημιών θα ήταν δυνατή μόνον αν οι ζημίες είχαν προκύψει από λογιστικά βιβλία η τακτική τήρηση και η φύλαξη των οποίων είχαν πραγματοποιηθεί στο Λουξεμβούργο. Η απόφαση αυτή επιβεβαιώθηκε από τον directeur des contributions τον Ιούλιο 1993.

4. Κατά το άρθρο 157, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου [1] οι διατάξεις σχετικά με τη μεταφορά ζημιών (που ρυθμίζεται στο άρθρο 109, παράγραφος 1, στοιχείο 4) έχουν εφαρμογή στους μη κατοικούντες στην ημεδαπή φορολογουμένους 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. (Η διάταξη αυτή ισχύει από το οικονομικό έτος 1986.)

5. Το άρθρο 109, παράγραφος 1, στοιχείο 4, προβλέπει τη δυνατότητα εκπτώσεως προηγουμένων ζημιών, στο μέτρο που πληρούνται οι προϋποθέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 114.

6. Το άρθρο 114, παράγραφος 2, στοιχείο 2, ορίζει τέλος ότι η μεταφορά ζημιών είναι δυνατή όταν οι επιχειρηματίες μπορούν να αποδείξουν τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων για το χρονικό διάστημα, κατά το οποίο προέκυψαν οι ζημίες.

7. Ο directeur des contributions, στην απόφασή του της 14ης Ιουλίου 1993, με την οποία επιβεβαίωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής, αναφέρθηκε επίσης στη σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως (στο εξής: σύμβαση περί διπλής φορολογήσεως) [2]. Στο άρθρο 21, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της συμβάσεως αυτής ορί-

1 — Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (*Memorial* A 1967, σ. 1228) όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο περί τροποποιήσεως του άρθρου 157 της 4ης Δεκεμβρίου 1986 (*Memorial* A 1986, σ. 1104).

2 — Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. (*Memorial* 1959, σ. 1064).

ζεται ότι όταν φορολογούμενος κάτοικος Γαλλίας έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο, οι διατάξεις περί της μεταφοράς ζημιών έχουν εφαρμογή για τη φορολόγηση αυτής της εγκαταστάσεως υπό τους ίδιους όρους όπως και για τους φορολογουμένους που είναι κάτοικοι Λουξεμβούργου.

8. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της διοικήσεως κατά τη διαδικασία της κύριας δίκης, κάθε λουξεμβουργιανή επιχείρηση πρέπει να αποδεικνύει, κατά το έτος που εμφανίζεται η ζημία, την τακτική τήρηση και φύλαξη λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο. Η ίδια προϋπόθεση ισχύει για τη μόνιμη εγκατάσταση. Η διοίκηση επικαλείται επιπλέον το άρθρο 4 της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, από το οποίο προκύπτει ότι πρέπει να φορολογούνται τα πραγματικά κέρδη της μόνιμης εγκαταστάσεως και ότι οι κανόνες περί επιμερισμού εφαρμόζονται μόνον όταν δεν γίνεται τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων, από τα οποία να προκύπτουν με σαφήνεια και ακρίβεια τα κέρδη που αντιστοιχούν στην κάθε εγκατάσταση.

9. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως ορίζει ότι στην περίπτωση όπου μια επιχείρηση έχει μόνιμες εγκαταστάσεις και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, το κάθε κράτος μπορεί να φορολογήσει μόνον το εισόδημα που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα των εγκαταστάσεων που βρίσκονται στο έδαφός του.

10. Η παράγραφος 4 προβλέπει ότι οι αρμόδιες αρχές των δύο συμβαλλομένων κρατών έρχονται, αν υπάρχει ανάγκη, σε συνεννόηση μεταξύ τους για τη θέσπιση ρυθμίσεων σχετικά με τον επιμερισμό, όταν δεν υπάρχει τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων, από την οποία να προκύπτουν σαφώς τα κέρδη που αντιστοιχούν στην εγκατάσταση που βρίσκεται σε κάθε επικράτεια.

11. Οι προσφεύγουσες θεωρούν ότι η άρνηση της δυνατότητας μεταφοράς των ζημιών όταν δεν υφίσταται τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο συνιστά δυσμενή διάκριση εις βάρος των μη κατοικούντων στην ημεδαπή φορολογουμένων σε σχέση με τους κατοικούντες στην ημεδαπή. Η εκ μέρους των φορολογικών αρχών ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων δεν συμβιβάζεται προς το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ.

12. Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ είναι το πρώτο άρθρο του κεφαλαίου 2 του τίτλου ΙΙΙ του τρίτου μέρους της Συνθήκης. Το κεφάλαιο αυτό ρυθμίζει το δικαίωμα εγκαταστάσεως. Το άρθρο 52 ορίζει:

«Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους καταργούνται προοδευτικώς κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου. Η προοδευτική αυτή κατάργηση 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 58, 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 στη κυκλοφορία κεφαλαίων.»

13. Το άρθρο 58 ορίζει:

«Οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητος εξομοιώνονται, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, προς τα φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των κρατών μελών.

Ως εταιρίες νοούνται οι εταιρίες αστικού ή εμπορικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών, και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με εξαίρεση εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό.»

14. Οι προσφεύγουσες υποστήριξαν ακόμη ότι το άρθρο 52 παρέχει ρητά στους επιχειρηματίες τη δυνατότητα να επιλέγουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ελευθερία αυτή επιλογής δεν μπορεί να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις που επάγονται δυσμενείς διακρίσεις.

15. Το αιτούν δικαστήριο θεώρησε απαραίτητο τον έλεγχο της συμφωνίας των διατάξεων φορολογικού δικαίου που προαναφέρθηκαν με το κοινοτικό δίκαιο. Για τον λόγο αυτό υπέβαλε 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 24, 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;»

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

Ι — Το παραδεκτό της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

16. Επί του ζητήματος αυτού η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου υποστηρίζει στο υπόμνημά της ότι το Comité du Contentieux του Conseil d'Etat θεωρείται στο Λουξεμβούργο ότι εντάσσεται στη δικαστική λειτουργία του κράτους και επομένως νομιμοποιείται, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ, να υποβάλλει στο Δικαστήριο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

17. Η Γαλλική Κυβέρνηση όμως θεωρεί ότι υπάρχει πρόβλημα ως προς το παραδεκτό. Κατά την άποψή της, το προδικαστικό ερώτημα δεν περιέχει επαρκή στοιχεία ως προς τις διατάξεις περί μεταφοράς ζημιών που εφαρμόζονται στις λουξεμβουργιανές εταιρίες. Για τον λόγο αυτό δεν είναι δυνατό να γίνει σύγκριση της καταστάσεως του εγκατεστημένου στην αλλοδαπή υποκαταστήματος Singer με την κατάσταση μιας εγκατεστημένης στην ημεδαπή λουξεμβουργιανής εταιρίας. Εξάλλου δεν δίδονται στοιχεία ή τουλάχιστον δεν δίδονται επαρκώς συγκεκριμένα στοιχεία για το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης. Έτσι, δεν είναι γνωστή η φύση και η προέλευση των εσόδων του υποκαταστήματος. Δεν υπάρχει καμία πληροφορία σχετικά με τη βάση φορολογήσεως του λουξεμβουργιανού εισοδήματος του υποκαταστήματος ούτε δίδονται συγκεκριμένα στοιχεία για τη μεταφορά ζημιών και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται για εγκατεστημένες στην ημεδαπή επιχειρήσεις ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων.

18. Η Γαλλία επικαλείται σχετικά τη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία είναι δυνατόν να διατυπωθεί μια χρήσιμη για το αιτούν δικαστήριο ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου μόνον όταν το Δικαστήριο διαθέτει πληροφορίες για το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης [3]. Τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία πρέπει εξάλλου να παρέχουν τη δυνατότητα στις κυβερνήσεις των κρατών μελών να εκφράσουν και αυτές την άποψή τους επί της υποθέσεως [4].

19. Τα στοιχεία όμως που περιέχονται στην παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δεν είναι επαρκή για να κριθεί η συμφωνία του εθνικού δικαίου με το κοινοτικό δίκαιο. Στην αίτηση αποδίδονται μόνο με συντομία τα επιχειρήματα των προσφευγουσών και της καθής η προσφυγή. Για τον λόγο αυτό η Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο.

20. Κατά την προφορική διαδικασία τόσο οι προσφεύγουσες όσο και η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου τόνισαν ότι κατά την άποψή τους το προδικαστικό ερώτημα έχει διατυπωθεί κατά τρόπο κατανοητό και καθιστά δυνατό στα κράτη μέλη να λάβουν θέση επί του ζητήματος αυτού. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου αναφέρεται συναφώς στο υπόμνημα του Ηνωμένου Βασιλείου από το οποίο προκύπτει ότι το

3 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 26), και διάταξη της 23ης Μαρτίου 1995, C-458/93, Saddik (Συλλογή 1995, σ. I-511, σκέψη 12).

4 — Διάταξη επί της υποθέσεως Saddik (παρατιθέμενη στην υποσημείωση 3, σκέψη 13).

προδικαστικό ερώτημα περιέχει επαρκή στοιχεία, ώστε να δίνεται στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη η δυνατότητα να εκθέσουν τις απόψεις τους επί του προβλήματος αυτού.

21. Η άποψη αυτή είναι, νομίζω, ορθή. Τα στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο στο Δικαστήριο σχετικά με το πλαίσιο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης είναι επαρκή για να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα. Καθίσταται γνωστό ότι πρόκειται για τις ζημίες μόνιμης εγκαταστάσεως στο Λουξεμβούργο, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο εκπτώσεως λόγω ελλείψεως τακτικής τηρήσεως λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο. Το είδος και η προέλευση των εσόδων — και προφανώς και των ζημιών — του υποκαταστήματος δεν έχουν αποφασιστική σημασία για την απάντηση στο ερώτημα.

22. Τα στοιχεία που περιέχει το προδικαστικό ερώτημα ως προς τη φορολογική νομοθεσία του Λουξεμβούργου είναι επίσης επαρκή. Από το ότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στη διαπίστωση της φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου, σύμφωνα με την οποία τόσο οι λουξεμβουργιανές επιχειρήσεις όσο και οι μόνιμες εγκαταστάσεις πρέπει να αποδεικνύουν, για το έτος που εμφανίζεται η ζημία, την τακτική τήρηση και φύλαξη λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο, μπορούν να συναχθούν οι προϋποθέσεις για τη μεταφορά ζημιών των λουξεμβουργιανών εταιριών.

II — *Η συμφωνία του λουξεμβουργιανού νόμου περί φόρου εισοδήματος με τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ*

23. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά τον τομέα του φόρου εισοδήματος και επομένως τον τομέα των αμέσων φόρων. Οι τομείς αυτοί εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στον τομέα αυτό συμμορφούμενα προς το κοινοτικό δίκαιο και να απέχουν, επομένως, από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγενείας [5]. Για τον λόγο αυτό μπορεί επομένως να εξετασθεί το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, για να διαπιστωθεί αν μια ρύθμιση όπως η επίδικη ρύθμιση του άρθρου 157 του λουξεμβουργιανού νόμου περί φόρου εισοδήματος είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο ή όχι.

24. Για να ερευνηθεί κατά πόσον η φορολόγηση του εισοδήματος συνιστά ενδεχομένως δυσμενή διάκριση είναι απαραίτητο να εξετασθούν και πάλι επακριβώς οι επί μέρους ρυθμίσεις. Το άρθρο 114, παράγραφος 2, στοιχείο 2, προβλέπει ότι η μεταφορά ζημιών είναι δυνατή όταν υπάρχει τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων για το χρονικό διάστημα, κατά το οποίο ανέκυψαν οι ζημίες. Αυτή είναι η ρύθμιση που ισχύει για τις λουξεμβουργιανές εταιρίες.

5 — Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21), 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).

Κατά το άρθρο 157, παράγραφος 2, η ρύθμιση αυτή επεκτείνεται στους φορολογουμένους που δεν κατοικούν στην ημεδαπή, εφόσον οι μεταφερόμενες ζημίες βρίσκονται από οικονομική άποψη σε συνάρτηση με τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα και υπάρχει τήρηση λογιστικών βιβλίων στην ημεδαπή. Η διάταξη αυτή ερμηνεύεται από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές υπό την έννοια ότι οι φορολογούμενοι που δεν κατοικούν στην ημεδαπή πρέπει να αποδεικνύουν την τακτική τήρηση και, επίσης, την επί μονίμου βάσεως φύλαξη λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο. Όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου κατά την προφορική διαδικασία, τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων είναι η τήρηση λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

25. Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι οι μη κατοικούντες στην ημεδαπή φορολογούμενοι πρέπει να πληρούν τρεις προϋποθέσεις για τη μεταφορά των ζημιών:

1) Οι ζημίες πρέπει να βρίσκονται από οικονομική άποψη σε συνάρτηση με τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα.

2) Πρέπει να υπάρχει τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο.

3) Τα λογιστικά αυτά βιβλία πρέπει να φυλάσσονται μονίμως στο Λουξεμβούργο.

26. Όσον αφορά τις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών στο Λουξεμβούργο, αυτό σημαίνει ότι οι εγκαταστάσεις αυτές πρέπει να μπορούν να αποδεικνύουν τη χωριστή, σύμφωνη προς τις ρυθμίσεις του Λουξεμβούργου, τήρηση λογιστικών βιβλίων, φυλασσομένων μονίμως στο Λουξεμβούργο.

1. *Συνάρτηση από οικονομική άποψη ζημιών με πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα*

27. Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, δηλαδή την από οικονομική άποψη συνάρτηση με τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα, κανένας από τους διαδίκους δεν αμφισβητεί ότι μια τέτοια επιταγή είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο. Όπως ανέφερε η Επιτροπή στο υπόμνημά της, η ρύθμιση αυτή αποτελεί απόρροια της αρχής της εδαφικότητας στον φορολογικό τομέα. Και από τη σύμβαση μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως προκύπτει ότι στο Λουξεμβούργο μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο εκπτώσεως μόνον ζημίες που βρίσκονται σε συνάρτηση με εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν στο Λουξεμβούργο [6].

28. Η άποψη αυτή είναι, νομίζω, ορθή. Περισσότερα όμως προβλήματα παρουσιάζει το ζήτημα της συμφωνίας της δεύτερης και τρίτης προϋποθέσεως με το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ.

6 — Άρθρο 4, παράγραφος 2, της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως.

2. *Προϋπόθεση τακτικής τηρήσεως και επί μονίμου βάσεως φυλάξεως των λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο*

29. Η Επιτροπή και το Λουξεμβούργο επισήμαναν κατά την προφορική διαδικασία ότι η δεύτερη και η τρίτη προϋπόθεση αφορούν το ζήτημα με ποιον τρόπο μπορεί ή πρέπει ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι οι ζημίες που μετέφερε βρίσκονται πράγματι σε συνάρτηση με πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα. Κατά την άποψη της Επιτροπής και των προσφευγουσών, συντρέχει εν προκειμένω δυσμενής διάκριση εις βάρος των μονίμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών εταιριών στο Λουξεμβούργο.

α) Δυσμενής διάκριση εταιριών με έδρα στην αλλοδαπή

30. Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν συναφώς ότι η χωριστή τήρηση λογιστικών βιβλίων για το υποκατάστημα προκαλεί πρόσθετα διοικητικά έξοδα — έξοδα, που δεν είναι επιθυμητό ή δυνατό να φέρει το υποκατάστημα. Στο πλαίσιο αυτό, οι προσφεύγουσες επισημαίνουν και πάλι ότι το υποκατάστημα δεν έχει, σύμφωνα με το δίκαιο του Λουξεμβούργου, ιδία νομική προσωπικότητα, έστω και αν αντιμετωπίζεται χωριστά από απόψεως φορολογικού δικαίου. Ακριβώς για τον λόγο αυτό ιδρύονται υποκαταστήματα, επειδή συνεπάγονται μικρότερα έξοδα. Η απαίτηση χωριστής τηρήσεως λογιστικών βιβλίων σημαίνει ότι αυξάνονται τα έξοδα ενός θεσμού, που δημιουργήθηκε ακριβώς για να λειτουργεί με όσο το δυνατόν λιγότερα έξοδα.

31. Αυτό δεν μεταβάλλεται από το γεγονός ότι η μεταφορά των ζημιών αποτελεί φορολογική διευκόλυνση, για την οποία πρέπει κανείς να καταβάλει πρόσθετες προσπάθειες, εν προκειμένω πρόσθετα έξοδα. Κατά την άποψη των προσφευγουσών υπάρχει δυσμενής διάκριση σε σύγκριση με εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Λουξεμβούργο· υπάρχει επίσης δυσμενής διάκριση σε σχέση με αλλοδαπές εταιρίες που ιδρύουν θυγατρική εταιρία στο Λουξεμβούργο και στη συνέχεια ιδρύουν από το Λουξεμβούργο διάφορα υποκαταστήματα στη χώρα. Αυτές οι λουξεμβουργιανές εταιρίες θα μπορούσαν να προβούν σε μεταφορά ζημιών, ενώ αυτό δεν είναι δυνατό για τις προσφεύγουσες, επειδή η εταιρία έχει την έδρα της στη Γαλλία.

32. Αντίθετα, κατά την άποψη του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ρύθμιση της μεταφοράς ζημιών για εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες επάγεται οιαδήποτε δυσμενή διάκριση. Πρόκειται απλώς για την εφαρμογή στις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών των υποχρεώσεων που επιβάλλονται με τον ίδιο τρόπο στις λουξεμβουργιανές εταιρίες.

33. Κατά την άποψη, ομοίως, του Ηνωμένου Βασιλείου, στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει κανενός είδους δυσμενής διάκριση. Εν προκειμένω, σημασία αποδίδει κυρίως στην πρώτη προϋπόθεση, η οποία — όπως προαναφέρθηκε — δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις. Επ' αυτού συμφωνούν όλοι οι διάδικοι. Όσον αφορά τη δεύτερη και την τρίτη προϋπόθεση, το Ηνωμένο Βασί-

λειο διαπιστώνει ότι οι προϋποθέσεις αυτές αφορούν τις δυνατότητες αποδείξεως της από οικονομικής απόψεως συναρτήσεως με πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα, όπου οι λουξεμβουργιανές εταιρίες δεν αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών.

34. Πράγματι κατ' αρχήν δεν φαίνεται να υπάρχει άνιση μεταχείριση των αλλοδαπών *υποκαταστημάτων*. Εντούτοις στον ίδιο τον νόμο αναφέρονται για τις εγκατεστημένες στην αλλοδαπή *εταιρίες* πρόσθετες προϋποθέσεις, συγκεκριμένα η συνάρτηση των ζημιών με τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα και η τήρηση και φύλαξη χωριστών λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο. Οι υποχρεώσεις αυτές δεν ισχύουν για λουξεμβουργιανές εταιρίες. Οι εταιρίες αυτές είναι αυτονόητο ότι τηρούν λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Λουξεμβούργου και ότι φυλάσσουν τα βιβλία αυτά στο Λουξεμβούργο. Για μια λουξεμβουργιανή εταιρία δεν αποτελεί πρόσθετη προϋπόθεση η τήρηση των λογιστικών βιβλίων στην έδρα της επιχειρήσεως και σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν εκεί. Για το υποκατάστημα μιας όμως αλλοδαπής εταιρίας αυτό σημαίνει ότι πρέπει να τηρεί χωριστά λογιστικά βιβλία, διαφορετικά από αυτά που τηρούνται στην έδρα της επιχειρήσεως, μολονότι δεν έχει ιδία νομική προσωπικότητα. Με τον τρόπο αυτό δεν απαιτείται βέβαια από τα υποκαταστήματα τίποτε περισσότερο από ό,τι από τις λουξεμβουργιανές εταιρίες, πρέπει όμως να ληφθεί υπόψη ότι εδώ πρόκειται για τη φορολόγηση μιας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή εταιρίας με έδρα στη Γαλλία. Για την εταιρία αυτή η υποχρέωση επιδείξεως χωριστών λογιστικών βιβλίων στον τόπο του υποκαταστήματος συνεπάγεται πρόσθετα έξοδα. Αυτό σημαίνει ότι μια αλλοδαπή εταιρία μπορεί να προβεί σε μεταφορά ζημιών για το υποκατάστημά της στο Λουξεμβούργο μόνον αν αποδέχεται να υποβληθεί σε πρόσθετα έξοδα και τηρεί χωριστά λογιστικά βιβλία στο Λουξεμβούργο. Αντίθετα, μια λουξεμβουργιανή εταιρία, όπως υποστηρίζουν και οι προσφεύγουσες, δεν χρειάζεται να τηρεί χωριστά λογιστικά βιβλία για το λουξεμβουργιανό υποκατάστημά της.

35. Για τον λόγο αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του Ηνωμένου Βασιλείου και της Κυβερνήσεως του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου ότι δεν υπάρχει άνιση μεταχείριση μεταξύ υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιριών και λουξεμβουργιανών εταιριών. Η απαίτηση της τηρήσεως χωριστών λογιστικών βιβλίων συνεπάγεται πρόσθετα διοικητικά έξοδα για το υποκατάστημα και κατά συνέπεια για τον μη κατοικούντα στην ημεδαπή φορολογούμενο, δηλαδή για την εταιρία με έδρα στη Γαλλία.

36. Σε αυτό δεν μπορεί να αντιταχθεί — όπως πράττει το Λουξεμβούργο — ότι οι προϋποθέσεις σχετικά με την τήρηση λογιστικών βιβλίων δεν θα διέφεραν αν η Futura είχε ιδρύσει θυγατρική εταιρία στο Λουξεμβούργο. Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ προβλέπει διάφορες μορφές εγκαταστάσεως σ' ένα άλλο κράτος μέλος. Τα υποκαταστήματα αναφέρονται ρητά και συνεπώς περιλαμβάνονται στην προστασία του άρθρου 52. Δεν αποτελούν πράγματι θυγατρικές εταιρίες με ιδία έδρα στο Λουξεμβούργο, αλλά μια από πλευράς εξόδων περισσότερο συμφέρουσα, ως λιγότερο δαπανηρή, μορφή εγκαταστάσεως. Η ελευθερία όμως ιδρύσεως υποκαταστήματος σε άλλο κράτος μέλος θα περιοριζόταν αν για το υποκατάστημα αυτό ανέκυπταν πρόσθετα έξοδα. Όπως ορθά υποστήριξαν η Επιτροπή και οι προσφεύγουσες, με τον τρόπο αυτό θα περιοριζόταν η ελεύθερη επιλογή μεταξύ των δυνατών μορφών εγκαταστάσεως από διαφορετικές φορολογικές

διατάξεις, πράγμα που δεν επιτρέπεται σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου [7].

37. Στη συνέχεια πρέπει να ερευνηθεί αν οι εταιρίες με έδρα στην αλλοδαπή υφίστανται άνιση μεταχείριση λόγω της εθνικότητάς τους. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση 270/83, η έδρα των εταιριών μπορεί να συγκριθεί με την εθνικότητα των φυσικών προσώπων και χρησιμεύει, όπως η εθνικότητα, στον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους [8]. Στην επίδικη λουξεμβουργιανή ρύθμιση δεν γίνεται λόγος για διαφορετική μεταχείριση λόγω εθνικότητας. Το κριτήριο που χρησιμοποιείται στη ρύθμιση αυτή είναι ο τόπος εγκαταστάσεως του προσώπου, δηλαδή μιας εταιρίας. Για την εταιρία αυτό σημαίνει ότι αποφασιστικής σημασίας είναι το πού έχει την έδρα της. Αυτό όμως πάλι σημαίνει ότι η εταιρία υφίσταται διαφορετική μεταχείριση λόγω της έδρας της δηλαδή, για την εταιρία, λόγω της εθνικότητάς της. Κατά συνέπεια και η Επιτροπή έχει την άποψη ότι εν προκειμένω υπάρχει έμμεση δυσμενής διάκριση λόγω εθνικότητας.

38. Όπως μνημονεύει περαιτέρω το Δικαστήριο στην υπόθεση 270/83, δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί εντελώς ότι η διάκριση αναλόγως της έδρας μιας εταιρίας ή η διάκριση αναλόγως της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να δικαιολογείται σ' έναν τομέα όπως το φορολογικό δίκαιο [9]. Έτσι και στην υπόθεση Schumacker και τελευταία στην υπόθεση Asscher, οι οποίες αφορούσαν διαφορετική μεταχείριση αναλόγως της κατοικίας φυσικών προσώπων, εξετάστηκε αν η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής ήταν παρεμφερής προς αυτή των κατοίκων αλλοδαπής και επομένως αν ήταν δυνατόν η διαφορετική μεταχείριση να συναντά δυσμενή διάκριση, ή αν οι δύο καταστάσεις δεν ήταν παρεμφερείς, με αποτέλεσμα να είναι δικαιολογημένη η διαφορετική μεταχείριση [10]. Το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα υπόθεση 270/83 έκρινε συναφώς: «εφόσον η επίδικη κανονιστική ρύθμιση θέτει στο ίδιο επίπεδο, όσον αφορά τη φορολογία επί των κερδών τους, τις εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία και τα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, δεν μπορεί, χωρίς να δημιουργεί δυσμενή διάκριση, να τις μεταχειρίζεται διαφορετικά στο πλαίσιο της ίδιας αυτής φορολογίας, όσον αφορά τη χορήγηση σχετικού με αυτή ευεργετήματος, όπως η πίστωση φόρου. Μεταχειριζόμενος κατά όμοιο τρόπο τις δύο μορφές εγκαταστάσεως προκειμένου να φορολογήσει τα πραγματοποιούμενα από αυτές κέρδη, ο Γάλλος νομοθέτης δέχθηκε πράγματι ότι δεν υπάρχει μεταξύ των δύο, όσον αφορά τις λεπτομέρειες και τις προϋποθέσεις της φορολογίας αυτής, καμία διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως που να μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση» [11].

39. Και στην παρούσα υπόθεση δεν φαίνεται να υπάρχει διαφορετική μεταχείριση των λουξεμβουργιανών εταιριών και των υποκαταστημάτων όσον αφορά τη φορολογία επί των κερδών. Εφόσον συνεπώς ο Λουξεμβουργιανός νομοθέτης μεταχειρί-

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

8 — Υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 18).

9 — Σκέψη 19.

10 — Υπόθεση Schumacker (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 31 έως 38) και υπόθεση Asscher (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 41 έως 49).

11 — Υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 20).

ζεται κατά όμοιο τρόπο τις λουξεμβουργιανές εταιρίες και τα υποκαταστήματα όσον αφορά τη φορολογία επί των κερδών, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υπάρχει μεταξύ τους διαφορά καταστάσεως όσον αφορά ένα ευεργέτημα όπως η μεταφορά των ζημιών. Η παρούσα υπόθεση δεν αφορά εξάλλου, όπως η υπόθεση Asscher, τη λήψη υπόψη προσωπικών συνθηκών που μπορούν, ενδεχομένως, να ληφθούν υπόψη σε ένα άλλο κράτος, το κράτος κατοικίας [12], αλλά αφορά μόνο τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται σε *ένα* κράτος (το Λουξεμβούργο) και τις ζημίες που προκύπτουν εκεί.

40. Όταν επομένως απαιτείται από μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών στο Λουξεμβούργο να τηρούν λογιστικά βιβλία στο Λουξεμβούργο (πράγμα που σημαίνει ότι τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Λουξεμβούργου και μόνον για το υποκατάστημα) και να φυλάσσουν μονίμως στην ημεδαπή τα λογιστικά αυτά βιβλία, υπάρχει δυσμενής διάκριση που αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

β) Δικαιολογημένη διάκριση

41. Αυτή όμως η δυσμενής διάκριση μπορεί να είναι δικαιολογημένη. Για να ερευνηθεί αν υφίσταται ενδεχομένως δικαιολογημένη διάκριση θα πρέπει να εξετασθούν χωριστά η δεύτερη και η τρίτη προϋπόθεση.

12 — Υπόθεση Asscher (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 44, 48 επ.).

αα) Απαίτηση τηρήσεως λογιστικών βιβλίων στην ημεδαπή

42. Οι Κυβερνήσεις του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν συναφώς ότι μόνον από την τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων προκύπτει σαφώς ποιες ζημίες βρίσκονται σε συνάρτηση με πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματα. Το Ηνωμένο Βασίλειο αναφέρεται εν προκειμένω στις ρυθμίσεις της πρότυπης συμβάσεως του ΟΟΣΑ και τα αντίστοιχα σχόλια. Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτές τα συμβαλλόμενα κράτη δεν υποχρεούνται να απαιτούν από τους φορολογουμένους τους χωριστή τήρηση λογιστικών βιβλίων, από τα σχόλια όμως προκύπτει ότι αυτός είναι ο ακριβέστερος και πιο αξιόπιστος τρόπος διαπιστώσεως των ζημιών. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως ως προς τη μέθοδο που θα επιλέξουν για τη διαπίστωση των ζημιών, δεν μπορεί να απαγορευθεί σε ένα κράτος να επιλέξει την καλύτερη και ακριβέστερη μέθοδο.

43. Κατά την άποψη του Λουξεμβούργου και του Ηνωμένου Βασιλείου ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος είναι δυνατός μόνον όταν οι ζημίες προκύπτουν βάσει τακτικής τηρήσεως λογιστικών βιβλίων.

44. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ότι δεν μπορεί να εμποδιστεί ένα κράτος μέλος να επιτρέπει τη μεταφορά ζημιών μόνο βάσει συγκεκριμένων αριθμητικών στοιχείων που προκύπτουν από την τήρηση λογιστικών βιβλίων. Κατά την άποψή της, όμως, είναι αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτείται για τον λόγο αυτό η

τήρηση χωριστών λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο. Όσον αφορά την προϋπόθεση τακτικής, δηλαδή σύμφωνης προς τις λουξεμβουργιανές διατάξεις, τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, η Επιτροπή επισημαίνει ορθά ότι εδώ δεν πρόκειται για το ζήτημα του τρόπου τηρήσεως των λογιστικών βιβλίων, αλλά μόνο για το ζήτημα του πώς μπορεί να προκύψουν ακριβή αριθμητικά στοιχεία σχετικά με τις λουξεμβουργιανές ζημίες. Δεν μπορεί εν προκειμένω να λαμβάνεται ως δεδομένο ότι τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τους κανόνες ενός άλλου κράτους μέλους είναι λιγότερο ακριβή ή ακόμη και εσφαλμένα. Αυτό δε ακόμη λιγότερο καθόσον στο μεταξύ οι ρυθμίσεις που αφορούν τους ετήσιους λογαριασμούς χρήσεως έχουν εναρμονιστεί σε μεγάλο βαθμό και κατόπιν αυτού οι ετήσιοι λογαριασμοί χρήσεως μπορούν κάλλιστα να συγκρίνονται μεταξύ τους [13], όπως υποστήριξε η Επιτροπή, χωρίς να αντικρουσθεί. Για ποιο λόγο πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι αριθμητικά στοιχεία, που προκύπτουν από την τήρηση λογιστικών βιβλίων σε ένα άλλο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η εταιρία — εν προκειμένω στο Παρίσι — δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες και για τη φορολόγηση στο Λουξεμβούργο;

45. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει εκτός αυτού ότι μόνον για την τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων μπορεί να ισχύσει το τεκμήριο ότι τα περιεχόμενα στα βιβλία αυτά αριθμητικά στοιχεία είναι ακριβή και ορθά. Από αυτό όμως δεν διευκρινίζεται αν είναι δικαιολογημένο να απαιτείται από αλλοδαπές εταιρίες η τήρηση χωριστών λογιστικών βιβλίων για το υποκατάστημά τους στο Λουξεμβούργο.

13 — Τέταρτη οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, εκδοθείσα βάσει του άρθρου 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης, περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 17).

46. Αντίθετα, είναι ορθή η άποψη της Επιτροπής ότι αρκεί να υπάρχει στην έδρα της εταιρίας τήρηση λογιστικών βιβλίων από τα οποία να προκύπτουν τα αριθμητικά στοιχεία για τις ζημίες στο Λουξεμβούργο.

47. Και η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ δεν απαιτεί ρητά την τήρηση χωριστών λογιστικών βιβλίων. Στα σχόλια που αφορούν την πρότυπη σύμβαση επισημαίνεται απλώς ότι μόνον βάσει τακτικής τηρήσεως λογιστικών βιβλίων μπορούν να προκύψουν ακριβή αριθμητικά στοιχεία σχετικά με τα κέρδη και τις ζημίες και ότι για τον λόγο αυτό στις συνηθισμένες περιπτώσεις πρέπει να εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή. Δεν αναφέρεται όμως τίποτα σχετικά με το αν η πρόσθετη αυτή τήρηση λογιστικών βιβλίων πρέπει οπωσδήποτε να γίνεται στον τόπο του υποκαταστήματος, ή αν αρκεί να προκύπτουν τα αριθμητικά στοιχεία από την τήρηση λογιστικών βιβλίων στην έδρα της επιχειρήσεως, όπου πράγματι τα λογιστικά βιβλία τηρούνται για την επιχείρηση και το υποκατάστημα. Εξάλλου πρέπει να επισημανθεί ότι η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ δεν μπορεί να παράσχει οριστική απάντηση από πλευράς κοινοτικού δικαίου στο παρόν ζήτημα.

48. Το Ηνωμένο Βασίλειο, αναφερόμενο στα σχόλια που αφορούν την πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ, υποστηρίζει περαιτέρω ότι για μια επιχείρηση με σωστή διαχείριση είναι αυτονόητη η χωριστή τήρηση λογιστικών βιβλίων για τα υποκαταστήματα, ώστε να συγκεντρώνονται στοιχεία ως προς το αν τα υποκαταστήματα αυτά λειτουργούν αποδοτικά. Πρέπει να επισημανθεί ότι και από τον ισχυρισμό αυτό δεν προκύπτει ότι δικαιολογείται η απαίτηση χωριστής τηρήσεως λογιστικών βιβλίων στον τόπο του

υποκαταστήματος. Τα αριθμητικά στοιχεία, που δίνουν πληροφορίες για την αποδοτικότητα ενός υποκαταστήματος, μπορούν να ληφθούν και από τα λογιστικά βιβλία που τηρούνται στην έδρα της επιχειρήσεως.

49. Η Επιτροπή κατά την προφορική διαδικασία περιέγραψε πολύ παραστατικά τι πράγματι είναι και τι προσφέρει η τήρηση λογιστικών βιβλίων. Η ίδια η Κυβέρνηση του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου απαρίθμησε τι περιλαμβάνει συνολικά η τήρηση λογιστικών βιβλίων: περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τους λογαριασμούς για τους πελάτες, που παρέχουν στοιχεία για τα έσοδα· επίσης τους λογαριασμούς του υποκαταστήματος, από τους οποίους προκύπτουν τα έξοδα, π.χ., το καταβαλλόμενο μίσθωμα. Η Επιτροπή εξέθεσε ότι σε κάθε επιχείρηση καταχωρούνται καθημερινά τα έξοδα και τα έσοδα και φυλάσσονται τα αντίστοιχα δικαιολογητικά. Το υποκατάστημα, που δεν μπορεί να αποδείξει χωριστή τήρηση λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο, διαβιβάζει επομένως τα στοιχεία αυτά στην έδρα της επιχειρήσεως, όπου τα στοιχεία καταγράφονται στα τηρούμενα γενικά λογιστικά βιβλία. Δεν καθίσταται επομένως σαφές για ποιον λόγο τα αντίστοιχα αριθμητικά στοιχεία για τη φορολόγηση του υποκαταστήματος στο Λουξεμβούργο δεν θα μπορούσαν να προκύπτουν από την τήρηση λογιστικών στοιχείων στην έδρα της επιχειρήσεως.

50. Όπως επιβεβαίωσε η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, όταν ρωτήθηκε σχετικά κατά την προφορική διαδικασία, και για ευρισκόμενες στο Λουξεμβούργο θυγατρικές μιας λουξεμβουργιανής εταιρίας δεν τηρούνται χωριστά λογιστικά βιβλία, αλλά μόνον ένα βιβλίο καταχωρήσεων, όπως — σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Επιτροπής — και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι και στην περίπτωση αυτή υπάρχει τήρηση κοινών μόνο λογιστικών βιβλίων στην έδρα της εταιρίας — εν προκειμένω στο Λουξεμβούργο. Και στην περίπτωση αυτή, επομένως, δεν είναι απαραίτητο, για να προκύψουν ακριβή στοιχεία για τις ζημίες του υποκαταστήματος, να τηρούνται χωριστά λογιστικά βιβλία στο υποκατάστημα.

51. Για τους λόγους αυτούς δεν είναι απαραίτητη η τήρηση χωριστών λογιστικών βιβλίων για τον ακριβή καθορισμό των ζημιών του υποκαταστήματος. Αντίθετα αρκεί να τηρούνται κοινά λογιστικά βιβλία. Επίσης, τα βιβλία αυτά δεν είναι απαραίτητο να τηρούνται σύμφωνα με τις λουξεμβουργιανές διατάξεις. Η επιβολή εκ μέρους των φορολογικών αρχών μιας τέτοιας υποχρεώσεως είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας.

52. Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν εκτός αυτού ότι υπάρχει ένα ηπιότερο μέσο για τη διαπίστωση των ζημιών του υποκαταστήματος, συγκεκριμένα ο επιμερισμός των εξόδων. Αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να μην παρέχεται στα αλλοδαπά υποκαταστήματα, εφόσον μάλιστα η ίδια η φορολόγηση είναι δυνατή βάσει επιμερισμού των εξόδων. Το έντυπο της φορολογικής δηλώσεως επιτρέπει την επιλογή μεταξύ των δύο δυνατοτήτων, δηλαδή του επιμερισμού των εξόδων και της τηρήσεως λογιστικών βιβλίων. Δεν επισημαίνεται ότι οι δύο αυτές δυνατότητες δεν θεωρούνται ισοδύναμες. Το σημαντικότερο όμως είναι ότι στο έντυπο για τους μη κατοικούντες στην ημεδαπή δεν επισημαίνεται ότι αν επιλεγεί η διαδικασία του επιμερισμού των εξόδων αποκλείεται η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών. Κατά τα λοιπά, στο Λουξεμβούργο προβλέπεται η δυνατότητα επιμερισμού των εξόδων και στον τομέα του φόρου επιτηδεύματος επί επιπέδου τοπικής αυτοδιοικήσεως.

53. Τόσο το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου όσο και το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζουν ότι τα αριθμητικά στοιχεία που προκύπτουν βάσει επιμερισμού των εξόδων δεν είναι αρκετά ακριβή ώστε να επιτρέπουν τον σαφή καθορισμό των ζημιών που σχετίζονται με τα πραγματοποιούμενα στο Λουξεμβούργο εισοδήματα. Κατά την άποψη του Λουξεμβούργου, μια φορολογική διευκόλυνση όπως η μεταφορά των ζημιών δεν μπορεί να παρέχεται βάσει στοιχείων που δεν είναι ακριβή, όπως αυτά που προκύπτουν από τον επιμερισμό των εξόδων. Ο επιμερισμός των εξόδων στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος της επιχειρήσεως ή του υποκαταστήματος γίνεται διότι αυτός αποτελεί, ελλείψει φορολογικής δηλώσεως της επιχειρήσεως, τη μόνη δυνατότητα φορολογήσεως της επιχειρήσεως.

54. Η άποψη αυτή είναι ορθή. Ο επιμερισμός των εξόδων, όπως πραγματοποιήθηκε στην παρούσα περίπτωση για τη φορολόγηση του υποκαταστήματος, είναι επιμερισμός των εσόδων βάσει του κύκλου εργασιών της κάθε εγκαταστάσεως. Τα μεγέθη που προκύπτουν με τον τρόπο αυτό δεν μπορούν, κατά συνέπεια, παρά να είναι απλές εκτιμήσεις ή μεγέθη κατά προσέγγιση. Αυτό δεν σημαίνει απαραίτητα ότι είναι αδύνατη η διαπίστωση των ζημιών βάσει επιμερισμού των εξόδων. Προϋπόθεση για τη δυνατότητα αυτή είναι το κράτος που επιβάλλει τη φορολογία να αποδέχεται τον κίνδυνο των ανακριβειών που προκύπτουν με τον τρόπο αυτό και οι οποίες μπορεί να είναι εις βάρος του αλλά και προς όφελός του. Εξάλλου, πρέπει να παρέχεται στο κράτος μέλος η δυνατότητα να επιτρέπει τη μεταφορά ζημιών μόνον όταν η επιχείρηση ή το υποκατάστημα μπορεί να προσκομίσει ακριβή στοιχεία ως προς τις ζημίες, εφόσον η προϋπόθεση αυτή ισχύει στο ίδιο μέτρο για τις λουξεμβουργιανές επιχειρήσεις και τις θυγατρικές από άλλα κράτη μέλη. Είναι δηλαδή υπόθεση των κρατών μελών να επιλέξουν τη μέθοδο διαπιστώσεως των ζημιών, εφόσον αυτό δεν καταλήγει σε δυσμενή διάκριση των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή εταιριών ή σε περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

55. Όπως καταδείχθηκε αμέσως ανωτέρω, το γεγονός ότι απαιτούνται ακριβή στοιχεία για τη διαπίστωση των ζημιών δεν συνιστά αφ' εαυτού δυσμενή διάκριση, διότι τα ακριβή αυτά στοιχεία μπορεί να προκύπτουν και από την τήρηση κοινών βιβλίων στην έδρα της επιχειρήσεως. Η διαδικασία αυτή είναι επομένως ένα ηπιότερο μέσο κατάλληλο για τον καθορισμό των ζημιών. Μόνον η προϋπόθεση της τακτικής τηρήσεως χωριστών λογιστικών βιβλίων στην έδρα της θυγατρικής (εν προκειμένω στο Λουξεμβούργο) καταλήγει σε δυσμενή διάκριση εις βάρος των μη κατοικούντων στην ημεδαπή, η οποία, ενόψει της υπάρξεως ηπιότερου μέσου, είναι αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας και επομένως δεν είναι δικαιολογημένη.

56. Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι το Λουξεμβούργο δικαιούται να επιτρέπει τη μεταφορά ζημιών μόνον όταν η επιχείρηση προσκομίζει ακριβή στοιχεία αναφορικά με τις ζημίες. Δεν υπάρχει υποχρέωση να επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών και βάσει επιμερισμού των εξόδων, και για τον λόγο αυτό δεν χρειάζεται να εξετασθεί περαιτέρω η δυνατότητα αυτή. Τέλος, την ίδια άποψη έχει και η Επιτροπή, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις της κατά την προφορική διαδικασία.

57. Το γεγονός ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου προβλέπει τη δυνατότητα επιμερισμού των εξόδων στον τομέα του φόρου επιτηδεύματος επί επιπέδου τοπικής αυτοδιοικήσεως δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι, στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος, έχει το δικαίωμα να αρνείται τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών βάσει επιμερισμού των εξόδων, διότι — όπως υποστήριξε η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου — αυτοί οι δύο τρόποι φορολογήσεως δεν μπορούν να συγκριθούν, έστω και αν ο επιμερισμός των εξόδων στον τομέα του φόρου επιτηδεύματος μπορεί να επηρεάσει το ύψος του καταβλητέου φόρου. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται να εξετασθεί περαιτέρω ο τρόπος με τον οποίο γίνεται ο επιμερισμός των εξόδων στον τομέα του φόρου επιτηδεύματος.

58. Όσον αφορά τη φορολόγηση του υποκαταστήματος βάσει επιμερισμού των εξόδων, δεν είναι δυνατό στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση — όπως ορθά υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου — να αποφευχθεί πλήρως η φορολόγηση. Στην περίπτωση αυτή *πρέπει* να ακολουθηθεί η διαδικασία του επιμερισμού των εξόδων.

59. Το αν στην προκειμένη περίπτωση πρέπει ενδεχομένως να γίνει δεκτή η δυνατότητα επιμερισμού των εξόδων, επειδή — όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες — το έντυπο της φορολογικής δηλώσεως είναι διατυπωμένο παραπλανητικά, είναι θέμα που θα πρέπει να εξετάσει το αιτούν δικαστήριο. Η απάντηση στο ζήτημα αυτό δεν έχει θέση στην απάντηση του ερωτήματος που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο σχετικά με τη σχέση του άρθρου 157 του λουξεμβουργιανού νόμου περί φόρου εισοδήματος με το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ.

60. Το συμπέρασμα επομένως είναι ότι το Λουξεμβούργο δεν είναι υποχρεωμένο να επιτρέψει τη μεταφορά των ζημιών βάσει επιμερισμού των εξόδων. Αντίθετα, δικαιούται να απαιτήσει την προσκόμιση ακριβών αριθμητικών στοιχείων για τη χορήγηση της διευκολύνσεως αυτής. Η προϋπόθεση της τακτικής τηρήσεως χωριστών λογιστικών βιβλίων στην έδρα της θυγατρικής (επομένως εν προκειμένω στο Λουξεμβούργο) δεν δικαιολογείται εντούτοις, διότι είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας.

ββ) Προϋπόθεση φυλάξεως των χωριστών λογιστικών βιβλίων στην ημεδαπή

61. Η προϋπόθεση αυτή πρέπει ακόμη να εξετασθεί μόνο στο μέτρο που θα μπορούσε να απαιτείται η φύλαξη επί μονίμου βάσεως των στοιχείων σχετικά με τις ζημίες στο Λουξεμβούργο, δηλαδή εφόσον το Δικαστήριο δεν θα δεχόταν όσα εξέθεσα σχετικά με την πρώτη προϋπόθεση, συνεπεία των οποίων κατέληξα σε αρνητική απάντηση ως προς το ζήτημα της ανάγκης τηρήσεως χωριστών λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο.

62. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου επικαλείται την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου ως δικαιολογία της προϋποθέσεως αυτής. Ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος είναι δυνατός μόνον όταν όλα τα έγγραφα και τα λογιστικά βιβλία φυλάσσονται μονίμως στο Λουξεμβούργο και επομένως οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές μπορούν οποιαδήποτε στιγμή να έχουν απροειδοποίητα πρόσβαση σε αυτά.

63. Η Επιτροπή αντίθετα εξήγησε πολύ παραστατικά κατά την προφορική διαδικασία για ποιο λόγο δεν μπορεί να τηρηθεί μια τέτοια προϋπόθεση με σκοπό την εξασφάλιση της δυνατότητας αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου. Στην περίπτωση υποκαταστήματος, που δεν έχει ιδία νομική προσωπικότητα, υπάρχουν έγγραφα που δεν αφορούν μόνον το ίδιο το υποκατάστημα, αλλά και την εταιρία στη Γαλλία. Αν επιβληθεί υποχρέωση φυλάξεως και στο Λουξεμβούργο όλων των εγγράφων, π.χ., των λογαριασμών που αφορούν το υποκατάστημα, αυτό υπό ορισμένες συνθήκες θα σήμαινε ότι πρέπει να κοπούν στα δύο οι λογαριασμοί ή να εκδοθούν αντίγραφα αυτών. Αυτό όμως θα σήμαινε ότι δεν θα υπήρχαν πια στο Λουξεμβούργο ή στη Γαλλία πρωτότυπα έγγραφα και επομένως θα μειωνόταν η αποδεικτική δύναμη των εγγράφων αυτών. Όπως απάντησε σε σχετική ερώτηση η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, αυτό δεν είναι απαραίτητο σύτε για τα λουξεμβουργιανά υποκαταστήματα λουξεμβουργιανών εταιριών. Και στην περίπτωση αυτή είναι δυνατό να φυλάσσονται όλα τα έγγραφα στην έδρα της εταιρίας, στον δε τόπο του υποκαταστήματος να γίνεται μόνον σχετική σημείωση σε βιβλίο καταχωρήσεων.

64. Η Επιτροπή επισημαίνει περαιτέρω ότι κατ' αρχήν το υποκατάστημα φέρει το βάρος να προσκομίσει τα απαραίτητα έγγραφα για τη φορολόγηση ή τη μεταφορά των ζημιών. Αν δεν το πράξει, δεν μπορεί να του επιτραπεί η μεταφορά των ζημιών.

65. Όσον αφορά τώρα το πρόβλημα του αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου, η Επιτροπή αναφέρεται περαιτέρω στην οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων [14], σύμφωνα με την οποία οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές μπορούν να ζητήσουν τη συνδρομή των γαλλικών φορολογικών αρχών όσον αφορά πληροφορίες για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος [15]. Το Δικαστήριο έχει κρίνει πολλές φορές μέχρι τώρα ότι μετά τη θέσπιση της δυνατότητας συνδρομής, σύμφωνα με την οδηγία 77/799, δεν είναι πλέον δυνατή η δικαιολόγηση ορισμένων μέτρων φορολογικού δικαίου.

66. Έτσι π.χ. στην υπόθεση Halliburton Services. Στην υπόθεση αυτή η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η αρμόδια φορολογική αρχή αδυνατεί να ελέγχει την ισοτιμία μεταξύ των νομικών μορφών των εταιριών άλλων κρατών μελών και των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης υπό την έννοια της εθνικής νομοθεσίας. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η συλλογή των στοιχείων, που αφορούν τα χαρακτηριστικά των εταιρικών μορφών άλλων κρατών μελών, είναι δυνατή χάρη στο σύστημα που προβλέπει η οδηγία 77/799 [16].

67. Στην υπόθεση Schumacker το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίστανται εμπόδια διοικητικής φύσεως στο να λαμβάνεται υπόψη στο κράτος όπου ασκείται η δρα-

14 — Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

15 — Άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας.

16 — Απόφαση της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services (Συλλογή 1994, σ. I-1137, σκέψεις 21 επ.).

στηριότητα η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του μη κατοίκου ημεδαπής, διότι η οδηγία 77/799 παρέχει δυνατότητες λήψεως των αναγκαίων πληροφοριών που είναι ανάλογες προς αυτές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών σε εθνικό επίπεδο [17].

68. Το Λουξεμβούργο υποστηρίζει ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορεί να βοηθήσει η οδηγία 77/799. Εν προκειμένω λαμβάνεται ως δεδομένο ότι η Futura τηρεί χωριστά λογιστικά βιβλία για το υποκατάστημα στο Λουξεμβούργο, δεν φυλάσσει όμως τα βιβλία αυτά στο Λουξεμβούργο αλλά στο Παρίσι. Στην περίπτωση αυτή η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου θεωρεί αμφίβολο αν τα βιβλία αυτά μπορούν να ελεγχθούν στη Γαλλία από γαλλικές φορολογικές αρχές, διότι αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις ξένες προς τη γαλλική νομοθεσία. Σύμφωνα με την οδηγία, το κράτος του οποίου ζητείται η συνδρομή μπορεί μόνο να ασκεί προνόμια που διαθέτει βάσει της δικής του νομοθεσίας. Για τον λόγο αυτό είναι αμφίβολο κατά πόσον μια γαλλική φορολογική αρχή μπορεί να ελέγξει λογιστικά βιβλία που δεν αφορούν το γαλλικό φορολογικό δίκαιο.

69. Επ' αυτού πρέπει να επισημανθεί ότι η οδηγία στο άρθρο 1, παράγραφος 1, ορίζει ότι οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν κάθε πληροφορία που μπορεί να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας. Στο άρθρο 8 ρυθμίζονται βέβαια τα όρια της ανταλλαγής πληροφοριών, τα οποία όμως αυτά δεν μπορεί να είναι τόσο στενά όσο θεωρεί η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι δεν επιβάλλεται η υποχρέωση της διεξαγωγής ερευνών ή της διαβιβάσεως πληροφοριών όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αυτή αρχή τη δυνατότητα ούτε να ενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους. Ως προς τη ρύθμιση αυτή πρόκειται για μία προστατευτική διάταξη που έχει ως σκοπό να εμποδίσει να καταστεί κενή περιεχομένου η εξασφαλιζόμενη προστασία του φορολογουμένου στην ημεδαπή συνεπεία του γεγονότος ότι οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές ζητούν πληροφορίες που θίγουν τα κατοχυρωμένα στην ημεδαπή δικαιώματα του φορολογουμένου. Αυτό όμως σε καμία περίπτωση δεν σημαίνει ότι οι γαλλικές φορολογικές αρχές μπορούν να διαβιβάσουν μόνο πληροφορίες που αφορούν τις γαλλικές φορολογικές υποχρεώσεις. Κάτι τέτοιο θα καθιστούσε την οδηγία κενή περιεχομένου από απόψεως αποτελεσμάτων.

70. Ακόμη και στην περίπτωση όπου δεν μπορεί να απαιτηθεί μια τέτοια συνεργασία, διότι θα έθιγε προστατευτικές διατάξεις του κράτους του οποίου ζητείται η συνδρομή, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η απαγόρευση της μεταφοράς των ζημιών. Πράγματι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στις υποθέσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου, τίποτα δεν εμποδίζει τις οικείες φορολογικές αρχές να ζητούν από τον ενδιαφερόμενο τις αποδείξεις που αυτές κρίνουν απαραίτητες και, ενδεχομένως, να αρνούνται τη μεταφορά των ζημιών σε

17 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 43 επ.

περίπτωση μη προσκομίσεως των αποδείξεων αυτών [18].

71. Στην περίπτωση κατά την οποία η αιτούμενη διαβίβαση πληροφορίας είναι αντίθετη προς γαλλική προστατευτική διάταξη, πρέπει κατ' αρχάς να θεωρηθεί ότι η μη διαβίβαση της αιτούμενης πληροφορίας που προστατεύεται στη Γαλλία εξυπηρετεί την προστασία των προσφευγουσών. Περαιτέρω, είναι θέμα της αλλοδαπής εταιρίας να σταθμίσει αν θα παραιτηθεί της προστασίας που της προσφέρεται στη Γαλλία και αν θα διαβιβάσει τις πληροφορίες, ώστε να έχει τη δυνατότητα να ζητήσει μεταφορά των ζημιών. Αν δεν το πράξει δεν μπορεί να της επιτραπεί η μεταφορά ζημιών.

72. Για τον λόγο αυτό και η προϋπόθεση φυλάξεως των λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο φαίνεται αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας και επομένως η δυσμενής διάκριση που δημιουργείται με τον τρόπο αυτό δεν δικαιολογείται.

73. Κατά συνέπεια, ως τελικό συμπέρασμα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ έχει την έννοια ότι η ρύθμιση του λουξεμβουργιανού νόμου περί φόρου εισοδήματος δεν συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο, στο μέτρο που απαιτεί ως προϋπόθεση για τη μεταφορά ζημιών την τήρηση και επί μονίμου βάσεως φύλαξη λογιστικών βιβλίων στο Λουξεμβούργο.

III — *Η συμφωνία των ρυθμίσεων της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως με το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ*

74. Οι συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, ως τμήματα του εσωτερικού δικαίου, δεν πρέπει, όπως και οι λοιπές εθνικές διατάξεις, να είναι αντίθετες προς τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου.

75. Το αιτούν δικαστήριο κατονομάζει εν προκειμένω το άρθρο 4 και το άρθρο 24, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της συμβάσεως μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως. Το άρθρο 4 ορίζει ότι τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μπορούν να φορολογήσουν μόνο το εισόδημα που πραγματοποιείται στο έδαφός τους. Αυτό είναι σύμφωνο προς την αρχή της εδαφικότητας, η εφαρμογή της οποίας, και όσον αφορά τη μεταφορά των ζημιών, δεν είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, όπως ήδη καταδείχθηκε ανωτέρω.

76. Όσον αφορά το άρθρο 24, μεγαλύτερη σημασία νομίζω ότι έχει, εν προκειμένω, το άρθρο 21, παράγραφος 2, της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως. Το άρθρο αυτό προβλέπει πράγματι ότι

18 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψεις 18 έως 20), και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψεις 11 έως 13).

στην περίπτωση μιας μόνιμης εγκαταστάσεως στο Λουξεμβούργο φορολογουμένου που κατοικεί στη Γαλλία οι διατάξεις για τις ζημίες κατά τη φορολόγηση της εγκαταστάσεως αυτής εφαρμόζονται υπό τους ίδιους όρους όπως και για τους φορολογούμενους που κατοικούν στο Λουξεμβούργο. Η ρύθμιση αυτή απλώς παραπέμπει στο φορολογικό δίκαιο του κράτους μέλους, που απαιτεί από τους κατοικούντες στην ημεδαπή την τακτική τήρηση λογιστικών βιβλίων. Η επέκταση όμως του όρου αυτού στα υποκαταστήματα εγκατεστημένης στην αλλοδαπή εταιρίας δεν είναι — όπως καταδείχθηκε πιο πάνω — σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο.

Γ — Πρόταση

77. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων προτείνω επομένως να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ έχει την έννοια ότι μια διάταξη, όπως του άρθρου 157 του λουξεμβουργιανού νόμου περί φόρου εισοδήματος, καθώς και οι ρυθμίσεις της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις εσωτερικού δικαίου, δεν είναι σύμφωνες προς το κοινοτικό δίκαιο στο μέτρο που εξαρτούν την εφαρμογή των διατάξεων για τη μεταφορά ζημιών σε φορολογούμενους μη κατοικούντες στην ημεδαπή, οι οποίοι έχουν μια μόνιμη εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο, από την προϋπόθεση της τακτικής τηρήσεως και φυλάξεως λογιστικών βιβλίων στην ημεδαπή.