ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εταιριών — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην αλλοδαπή — Αποφυγή της διπλής φορολογίας διά της απαλλαγής των εσόδων της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως — Συνεκτίμηση των ζημιών μιας τέτοιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως — Επανενσωμάτωση των ζημιών που είχαν προηγουμένως εκπέσει σε περίπτωση μεταβιβάσεως της κείμενης στην αλλοδαπή επιχειρηματικής εγκαταστάσεως — Οριστικές ζημίες»

Στην υπόθεση C-388/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία) με απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Αυγούστου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Timac Agro Deutschland GmbH

κατά

Finanzamt Sankt Augustin,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Ιουλίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Finanzamt Sankt Augustin, εκπροσωπούμενο από τους U. Strake και H. Brandenberg,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Colas και J.-S. Pilczer, καθώς και από την S. Ghiandoni,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Pesendorfer, E. Lachmayer και A. Wild, καθώς και από τον M. Klamert,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την J. Kraehling, επικουρούμενη από την S. Ford και τον N. Saunders, barristers,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και M. Wasmeier,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Timac Agro Deutschland GmbH (στο εξής: Timac Agro), γερμανικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, και του Finanzamt Sankt Augustin (Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Sankt Augustin) σχετικά, αφενός, με την επανενσωμάτωση, από την εν λόγω Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, των ζημιών των φορολογικών χρήσεων 1997 και 1998 μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως της ως άνω εταιρίας στην αλλοδαπή οι οποίες είχαν προηγουμένως εκπέσει του φόρου, λόγω της μεταβιβάσεως της εγκαταστάσεως αυτής σε αλλοδαπή αδελφή εταιρία, και, αφετέρου, με την άρνηση της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Sankt Augustin να λάβει υπόψη τις ζημίες των από το 1999 και μετά φορολογικών χρήσεων, τις οποίες κατέγραψε η εν λόγω εγκατάσταση, κατόπιν της μεταβιβάσεως αυτής.

Το νομικό πλαίσιο

Το γερμανικό δίκαιο

3 Το άρθρο 2a, παράγραφος 3, πρώτη, δεύτερη, τρίτη και τέταρτη περίοδος, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), όπως ίσχυε για τις φορολογικές χρήσεις 1997 και 1998, προβλέπει τα εξής:

«Αν τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις προσώπου που υπόκειται απεριορίστως σε φορολογία τα οποία προήλθαν από επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε ξένο κράτος απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας, η ζημία που συνδέεται με τα εισοδήματα αυτά κατά τις διατάξεις του ημεδαπού φορολογικού δικαίου εκπίπτει, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, κατά τον υπολογισμό του συνολικού ύψους των εισοδημάτων, στο μέτρο που, αν τα εισοδήματα δεν απαλλάσσονταν από τον φόρο εισοδήματος, ο φορολογούμενος θα μπορούσε να συμψηφίσει ή να εκπέσει την εν λόγω ζημία και στο μέτρο που η ζημία αυτή υπερβαίνει το ύψος καθαρών εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις προερχόμενων από άλλες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις ευρισκόμενες στο ίδιο ξένο κράτος, τα οποία απαλλάσσονται δυνάμει της ίδιας συμβάσεως.

Στο μέτρο που η ζημία δεν έχει συμψηφισθεί με την εφαρμογή των ανωτέρω, επιτρέπεται να εκπέσει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 10d.

Αν, σε μεταγενέστερη φορολογική χρήση, προκύπτει θετικό αποτέλεσμα όσον αφορά τα απαλλασσόμενα δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως συνολικά εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις των ευρισκόμενων στο εν λόγω ξένο κράτος επιχειρηματικών εγκαταστάσεων, η εκπιπτόμενη κατά την πρώτη και τη δεύτερη περίοδο ζημία επανενσωματώνεται κατά τον υπολογισμό των συνολικών εισοδημάτων της οικείας φορολογικής χρήσεως.

Η τρίτη περίοδος δεν εφαρμόζεται αν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι ισχύουσες για τον ίδιο διατάξεις του ξένου κράτους αποκλείουν γενικώς τη δυνατότητα μεταφοράς της εκπτώσεως ζημιών σε χρήση άλλη από αυτήν κατά την οποία σημειώθηκαν οι ζημίες.»

4 Το άρθρο 52, παράγραφος 3, τρίτη και πέμπτη περίοδος, του EStG, όπως ίσχυε το 2005, ορίζει τα εξής:

«Το άρθρο 2a, παράγραφος 3, τρίτη, πέμπτη και έκτη περίοδος, υπό τη μορφή με την οποία δημοσιεύθηκε στις 16 Απριλίου 1997 (*BGBl.* 1997 I, σ. 821), εξακολουθεί να ισχύει για τις φορολογικές χρήσεις 1999 έως 2008, εφόσον προκύπτει θετικό αποτέλεσμα χρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 2a, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ή εφόσον μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε ξένο κράτος κατά την έννοια του άρθρου 2a, παράγραφος 4, όπως έχει βάσει της πέμπτης περιόδου, μετατραπεί σε κεφαλαιουχική εταιρία, μεταβιβαστεί ή παύσει να λειτουργεί. […] Το άρθρο 2a, παράγραφος 4, ισχύει για τις φορολογικές χρήσεις 1999 έως 2008 ως εξής:

“4. Αν μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε ξένο κράτος

1) μετατραπεί σε κεφαλαιουχική εταιρία ή

2) μεταβιβαστεί έναντι ανταλλάγματος ή δωρεάν ή

3) παύσει να λειτουργεί [...], η εκπιπτόμενη δυνάμει της παραγράφου 3, πρώτη και δεύτερη περίοδος, ζημία επανενσωματώνεται στο συνολικό ύψος των εισοδημάτων της χρήσεως κατά την οποία λαμβάνει χώρα η μετατροπή, η μεταβίβαση ή η παύση της λειτουργίας, κατ’ ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου 3, τρίτη περίοδος, στο μέτρο που η εν λόγω ζημία δεν επανενσωματώθηκε ούτε πρέπει να επανενσωματωθεί δυνάμει της παραγράφου 3, τρίτη περίοδος.”»

Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

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

«[α]ν πρόσωπο το οποίο κατοικεί σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη προσπορίζεται εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση την οποία διατηρεί μόνο του ή από κοινού με άλλους και της οποίας οι δραστηριότητες εκτείνονται στο έδαφος του έτερου συμβαλλόμενου κράτους, το έτερο κράτος έχει δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων αυτών μόνον εφόσον προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση της επιχειρήσεως στο έδαφός του.»

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

«Τα κέρδη επιχειρήσεως συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στο κράτος αυτό. Αν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχειρήσεως φορολογούνται στο έτερο κράτος, αλλά μόνο στο μέτρο που προέρχονται από αυτή τη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση.»

7 Το άρθρο 23, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της γερμανοαυστριακής συμβάσεως έχει ως εξής:

«Για τα πρόσωπα που κατοικούν στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ο φόρος καθορίζεται ως εξής:

a) υπό την επιφύλαξη του σημείου b κατωτέρω, από τη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου εξαιρούνται τα έσοδα που προέρχονται από τη Δημοκρατία της Αυστρίας και τα κείμενα στη Δημοκρατία της Αυστρίας περιουσιακά στοιχεία τα οποία, δυνάμει της παρούσας συμβάσεως, φορολογούνται στη Δημοκρατία της Αυστρίας.»

8 Το άρθρο 12, στοιχείο b, του συνημμένου στην ως άνω σύμβαση πρωτοκόλλου ορίζει, σχετικά με το άρθρο 24 της εν λόγω συμβάσεως:

«Αν πρόσωπα που κατοικούν στη Γερμανία υφίστανται, από τη χρήση του 1990 (1989/1990) και μετά, ζημίες όσον αφορά μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις κείμενες στην Αυστρία, οι ζημίες μέχρι και τη χρήση του 1997 (1996/1997) λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2a, παράγραφος 3, του EStG. Οι επανενσωματώσεις δυνάμει του άρθρου 2a, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, του [EStG] παύουν να πραγματοποιούνται από τη φορολογική χρήση του 1994. Εφόσον βάσει των διατάξεων αυτών δεν μπορεί να γίνει επίκληση, για φορολογικούς λόγους, των ως άνω ζημιών στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας λόγω δεδικασμένου, η δε διαδικασία καθορισμού του φόρου δεν μπορεί να επαναληφθεί λόγω απώλειας της προθεσμίας, οι ζημίες δύνανται να ληφθούν υπόψη στη Δημοκρατία της Αυστρίας διά της εκπτώσεώς τους. Ζημίες οι οποίες σημειώθηκαν από τη χρήση του 1998 (1997/1998) πρέπει να λαμβάνονται υπόψη εντός του κράτους όπου κείται η εγκατάσταση βάσει της αρχής της αμοιβαιότητας. Οι ανωτέρω κανόνες εφαρμόζονται μόνο στο μέτρο κατά το οποίο δεν έχουν ως συνέπεια να λαμβάνονται οι ζημίες δύο φορές υπόψη.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η Timac Agro είναι γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία ανήκουσα σε γαλλικό όμιλο. Από το 1997 διατηρούσε μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία. Στις 31 Αυγούστου 2005, η εγκατάσταση αυτή μεταβιβάστηκε έναντι ανταλλάγματος σε εταιρία εγκατεστημένη στην Αυστρία, η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο εταιριών με την Timac Agro.

10 Προέκυψε ως εκ τούτου το ζήτημα της αντιμετωπίσεως των ζημιών της ως άνω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή, καθόσον, μεταξύ 1997 και 2005, η εν λόγω εγκατάσταση είχε καταγράψει ζημίες σε όλες τις χρήσεις πλην εκείνων του 2000 και του 2005.

11 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, έγινε διόρθωση των φορολογικών βάσεων της Timac Agro για τα έτη από το 1997 έως το 2004. Αφενός, οι ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην Αυστρία, που είχαν αρχικώς εκπέσει από τα έσοδα της Timac Agro για τις φορολογικές χρήσεις του

1997 και του 1998, επανενσωματώθηκαν στο φορολογητέο αποτέλεσμα της ως άνω εταιρίας για τη χρήση του 2005. Αφετέρου, δεν έγινε δεκτός ο συνυπολογισμός των ζημιών της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως στη φορολογική βάση της Timac Agro για τις χρήσεις από το 1999 έως το 2004.

12 Η Timac Agro προσέφυγε κατά των ως άνω διορθώσεων ενώπιον του Finanzgericht Köln. Προς στήριξη της προσφυγής αυτής, υποστηρίζει ότι τόσο η επανενσωμάτωση των ζημιών τις οποίες υπέστη η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της στην Αυστρία κατά τις φορολογικές χρήσεις του 1997 και του 1998 όσο και η αδυναμία εκπτώσεως των ζημιών της εγκαταστάσεως αυτής για τις χρήσεις από το 1999 έως το 2004 δεν συνάδουν προς την ελευθερία εγκαταστάσεως.

13 Ως προς την επανενσωμάτωση των επίδικων ζημιών, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμα επιλύσει το ζήτημα κατά πόσον συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης μια τέτοια επανενσωμάτωση που επέρχεται κατόπιν της μεταβιβάσεως μιας κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως.

14 Το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι τα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στην έκδοση της αποφάσεως Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) είναι βεβαίως εν μέρει παρόμοια προς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιόν του, εντούτοις η ως άνω απόφαση αφορούσε το ζήτημα της επανενσωματώσεως των ζημιών στη φορολογική βάση μέχρι το ύψος των κερδών της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή. Αντιθέτως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η επανενσωμάτωση των ζημιών επήλθε λόγω της μεταβιβάσεως της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, χωρίς να συνδέεται με τυχόν κέρδη της εγκαταστάσεως αυτής.

15 Για την περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι οι αρχές που απέρρευσαν από την εν λόγω απόφαση έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι αρχές που αφορούν τις οριστικές ζημίες και τις οποίες διατύπωσε το Δικαστήριο στις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) έχουν εφαρμογή στις ζημίες των φορολογικών χρήσεων 1997 και 1998 οι οποίες, εφόσον επανενσωματώθηκαν, δεν λαμβάνονται πλέον υπόψη στη Γερμανία.

16 Σε ό,τι αφορά την άρνηση συνυπολογισμού των ζημιών της κείμενης στην Αυστρία μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως για τις φορολογικές χρήσεις 1999 έως 2004, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τις διατάξεις της γερμανοαυστριακής συμβάσεως, η Δημοκρατία της Αυστρίας είχε την αποκλειστική εξουσία φορολογήσεως των εισοδημάτων της εγκαταστάσεως αυτής. Το καθεστώς της ως άνω συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας δεν καλύπτει μόνο τα κέρδη, αλλά και τις ζημίες. Επομένως, η προσφυγή της Timac Agro δεν μπορεί να ευδοκιμήσει παρά μόνον αν η εν λόγω σύμβαση αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

17 Το ως άνω δικαστήριο διερωτάται επίσης αν, στην εκκρεμούσα ενώπιόν του υπόθεση, υφίστανται οριστικές ζημίες υπό την έννοια των αρχών που διατυπώνονται στις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Το εν λόγω δικαστήριο τονίζει ότι μέχρι στιγμής δεν είναι σε θέση να εξεύρει τα κριτήρια για τον καθορισμό των περιπτώσεων στις οποίες έχουν εφαρμογή οι ως άνω αρχές.

18 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

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

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

19 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, δυνάμει του οποίου, αν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, οι ζημίες της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως που είχαν προηγουμένως εκπέσει επανενσωματώνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα χρήσεως της μεταβιβάζουσας εταιρίας σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα έσοδα μιας τέτοιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει η εταιρία στην οποία ανήκε η εγκατάσταση αυτή.

20 Υπενθυμίζεται ότι, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

21 Ναι μεν οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, πλην όμως απαγορεύουν και στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος μιας συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία του εταιρίας, ιδίως μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22 Η άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως εμποδίζεται αν, δυνάμει του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους, μια ημεδαπή εταιρία που διατηρεί θυγατρική ή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση η οποία είναι δυσμενέστερη από τη μεταχείριση ημεδαπής εταιρίας που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ή θυγατρική στο πρώτο κράτος μέλος (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23 Ως προς τη συνεκτίμηση των ζημιών μιας κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως και κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας στην οποία ανήκει η εγκατάσταση αυτή, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η συνεκτίμηση αυτή αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η επανενσωμάτωση τέτοιων ζημιών, που εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις μεταβιβάσεως μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή, έχει ως αποτέλεσμα να αφαιρείται το πλεονέκτημα αυτό από μια εταιρία που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της έδρας της σε σχέση με την εταιρία εκείνη που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στο κράτος της έδρας της και στοιχειοθετεί επομένως δυσμενή μεταχείριση (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 21).

25 Από την ως άνω νομολογία προκύπτει επίσης ότι η δυσμενής αυτή μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει ημεδαπή εταιρία από την άσκηση των δραστηριοτήτων της μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως κείμενης σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της έδρας της και, κατά συνέπεια, συνιστά περιορισμό ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από τις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 22).

26 Τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Ως προς τη συγκρισιμότητα των περιπτώσεων, υπενθυμίζεται ότι, καταρχήν, οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις εντός άλλου κράτους μέλους πλην του ενδιαφερόμενου δεν τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτή των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων στην ημεδαπή όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει το ως άνω κράτος μέλος για την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24).

28 Δεχόμενη όμως την έκπτωση των ζημιών τις οποίες κατέγραψε μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παραχώρησε φορολογικό πλεονέκτημα στην ημεδαπή εταιρία στην οποία ανήκε η μόνιμη αυτή εγκατάσταση, όπως θα έπραττε αν η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόταν στη Γερμανία, και, ως εκ τούτου, την εξομοίωσε προς μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην ημεδαπή σε ό,τι αφορά την έκπτωση των ζημιών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 35, και Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24). Υπ' αυτές τις συνθήκες, η κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία είναι κατά συνέπεια συγκρίσιμη προς εκείνη μιας ημεδαπής εταιρίας η οποία διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στη Γερμανία.

29 Η δικαιολόγηση του περιορισμού μπορεί επομένως να ανάγεται μόνο σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, σε τέτοια περίπτωση ο περιορισμός πρέπει να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπογραμμίζει ότι τα εισοδήματα από μια κείμενη στην Αυστρία μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, τόσο τα πραγματοποιηθέντα σε περίοδο κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση ανήκε σε εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία όσο και τα πραγματοποιηθέντα κατά το χρονικό σημείο της μεταβιβάσεως της εγκαταστάσεως αυτής, απαλλάσσονται από τον φόρο στη Γερμανία, δεδομένου ότι η αρμοδιότητα φορολογήσεως των εισοδημάτων αυτών ανήκει, κατά τη γερμανοαυστριακή σύμβαση, στη Δημοκρατία της Αυστρίας.

31 Το ως άνω κράτος μέλος διευκρινίζει ότι η επίδικη στην κύρια δίκη επανενσωμάτωση ανέρχεται στο ύψος των ζημιών που είχαν εκπέσει προηγουμένως. Η επανενσωμάτωση αυτή συνιστά έτσι το φορολογικό αντιστάθμισμα του μέρους των κερδών της ημεδαπής εταιρίας που δεν είχε προηγουμένως φορολογηθεί.

32 Εξάλλου, σκοπός του επίδικου στην κύρια δίκη φορολογικού καθεστώτος είναι να αποτρέψει το ενδεχόμενο να μπορούν οι φορολογούμενοι να παρακάμψουν την περί επανενσωματώσεως ρύθμιση με καθορισμό τιμών πωλήσεως χαμηλότερων από την αγοραία τιμή ή με άλλες μεθοδεύσεις και να εμποδίσουν την εκ των υστέρων επιβολή του φόρου.

33 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εκτιμά ότι το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς δικαιολογείται κατά συνέπεια από τους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που ανάγονται τόσο στην ανάγκη να εξασφαλισθεί η ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών όσο και στη συνοχή του φορολογικού συστήματος και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

34 Όσον αφορά, καταρχάς, την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, υπενθυμίζεται ότι πρόκειται για θεμιτό σκοπό, αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο, ο οποίος ενδέχεται να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων σε ένα από τα εν λόγω κράτη μέλη εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους μέλους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες (απόφαση K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Ο σκοπός αυτός, όπως έχει τονίσει το Δικαστήριο, έγκειται ιδίως στη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των κερδών και της ευχέρειας εκπτώσεως των ζημιών, ιδίως προκειμένου να μην παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο δηλώνει αυτά τα κέρδη ή τις ζημίες (απόφαση K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν η γερμανοαυστριακή σύμβαση δεν είχε εφαρμογή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θα είχε το δικαίωμα να φορολογήσει τα εισοδήματα από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία μιας εγκατεστημένης στη Γερμανία εταιρίας.

37 Συνεπεία όμως της εφαρμογής της ως άνω συμβάσεως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν άσκησε φορολογική αρμοδιότητα επί των εισοδημάτων αυτών. Το να στερείται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τη δυνατότητα να επανενσωματώσει στο φορολογητέο αποτέλεσμα της ημεδαπής εταιρίας τις ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην Αυστρία που είχαν προηγουμένως εκπέσει, σε περίπτωση μεταβιβάσεως της εγκαταστάσεως αυτής, θα σήμαινε ότι θα επιτρεπόταν στην ως άνω εταιρία να επιλέξει ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο εκπίπτει τις ζημίες αυτές (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 34).

38 Υπ' αυτές τις συνθήκες, η επίδικη στην κύρια δίκη επανενσωμάτωση επιτρέπει τη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των εισοδημάτων και της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών και, ως εκ τούτου, την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών.

39 Σε ό,τι αφορά, έπειτα, τη δικαιολόγηση με βάση την ανάγκη να διατηρηθεί η συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος, υπενθυμίζεται ότι πρόκειται και στην περίπτωση αυτή για θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο. Για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολόγηση αυτή, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεση συνάφεια μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα της συνάφειας αυτής πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τον σκοπό της επίμαχης νομοθετικής ρυθμίσεως (απόφαση K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψεις 65 και 66).

40 Στο πλαίσιο της επανενσωματώσεως των ζημιών μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή που είχαν προηγουμένως εκπέσει, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η επανενσωμάτωση των ζημιών αυτών δεν μπορεί παρά να συνδέεται αναπόσπαστα με την προηγούμενη συνεκτίμησή τους. Έτσι, το Δικαστήριο έκρινε ότι η επανενσωμάτωση αυτή, στην περίπτωση εταιρίας η οποία διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο είναι

εγκατεστημένη, ως προς την οποία το κράτος μέλος της έδρας της ως άνω εταιρίας δεν διαθέτει δικαίωμα επιβολής φόρου, αντανακλά μια συμμετρική λογική. Επομένως, υφίστατο άμεσος, προσωπικός και υλικός σύνδεσμος μεταξύ των δύο στοιχείων αυτού του φορολογικού μηχανισμού, εφόσον η εν λόγω επανενσωμάτωση συνιστούσε το αναπόσπαστο συμπλήρωμα της εκπτώσεως η οποία είχε χορηγηθεί προηγουμένως (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 42).

41 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, αρκεί η διαπίστωση ότι εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν ασκεί εξουσία φορολογήσεως επί των εισοδημάτων από μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην Αυστρία, η επανενσωμάτωση των οικείων ζημιών στο φορολογητέο αποτέλεσμα της ημεδαπής εταιρίας στην οποία ανήκε η μόνιμη αυτή εγκατάσταση αντανακλά μια συμμετρική λογική και συνιστά το αναπόσπαστο συμπλήρωμα της εκπτώσεως η οποία είχε χορηγηθεί προηγουμένως. Ως εκ τούτου, φορολογικό καθεστώς όπως το επίδικο στην κύρια δίκη δικαιολογείται επίσης από την ανάγκη να διαφυλαχθεί η συνοχή του γερμανικού φορολογικού συστήματος.

42 Σε ό,τι αφορά, τέλος, τον σκοπό ο οποίος ανάγεται στην αποτροπή της φοροδιαφυγής, επισημαίνεται ότι πρόκειται για σκοπό ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως την οποία κατοχυρώνει η Συνθήκη. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για να ευδοκιμήσει το επιχείρημα το οποίο βασίζεται σε αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο, πρέπει ο εν λόγω περιορισμός να σκοπεί ειδικά στην παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου ο οποίος κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην εθνική επικράτεια (απόφαση K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 61 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Όσον αφορά τη λυσιτέλεια του ως άνω δικαιολογητικού λόγου σε σχέση με περιστάσεις όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάρχει ο κίνδυνος ένας όμιλος εταιριών να οργανώσει τις δραστηριότητές του κατά τρόπον ώστε να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του στη Γερμανία τις ζημίες μιας ευρισκόμενης στην Αυστρία ελλειμματικής μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, προκειμένου στη συνέχεια, αφού η εγκατάσταση αυτή καταστεί κερδοφόρα, να μεταφέρει τις δραστηριότητές της σε άλλη εταιρία του ίδιου ομίλου η οποία φορολογείται σε άλλο κράτος μέλος.

44 Επομένως, επανενσωματώνοντας τις κατά τα ανωτέρω εκπεσθείσες ζημίες στο φορολογητέο αποτέλεσμα της εγκατεστημένης στη Γερμανία μεταβιβάζουσας εταιρίας σε περίπτωση μεταβιβάσεως της κείμενης στην Αυστρία μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, το επίδικο φορολογικό καθεστώς είναι ικανό να αποτρέψει τις πρακτικές που σκοπό έχουν την αποφυγή του φόρου ο οποίος κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στη γερμανική επικράτεια.

45 Βάσει των σκέψεων αυτών, διαπιστώνεται ότι φορολογικό καθεστώς όπως το επίδικο στην κύρια δίκη δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αναγόμενους στην ανάγκη ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας καθώς και στη συνοχή του γερμανικού φορολογικού συστήματος και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

46 Πρέπει όμως να εξετασθεί ακόμη μήπως το εν λόγω καθεστώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

47 Υπενθυμίζεται καταρχάς ότι οι απαιτήσεις περί ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως και περί φορολογικής συνοχής αλληλοεπικαλύπτονται (απόφαση National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 80). Εξάλλου, οι σκοποί της διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και της αποτροπής της φοροδιαφυγής είναι αλληλένδετοι (απόφαση Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Σε ό,τι αφορά τον αναλογικό χαρακτήρα του επίδικου στην κύρια δίκη φορολογικού καθεστώτος, υπενθυμίζεται ότι ο σκοπός της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως έγκειται στη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των κερδών και της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών. Για να διαφυλαχθεί η ως άνω συμμετρία, οι εκπεσθείσες ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως πρέπει να μπορούν να αντισταθμιστούν από τη φορολόγηση των κερδών της εν λόγω εγκαταστάσεως που πραγματοποιήθηκαν υπό την ισχύ της φορολογικής αρμοδιότητας του οικείου κράτους μέλους, ήτοι τόσο των κερδών που πραγματοποιήθηκαν καθ' όλη την περίοδο κατά την οποία η εγκατάσταση αυτή ανήκε στην ημεδαπή εταιρία όσο και των κερδών που πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό σημείο της μεταβιβάσεως της εν λόγω εγκαταστάσεως (απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψεις 32 και 33).

49 Μια τέτοια αντιστάθμιση είναι εξάλλου ικανή να διασφαλίσει τη φορολογική συνοχή δεδομένου ότι η αντιστάθμιση αυτή είναι το αναπόσπαστο συμπλήρωμα της προηγηθείσας συνεκτιμήσεως των ζημιών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 54).

50 Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω αντιστάθμιση δύναται ακόμη να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή καθόσον εξαλείφει τον κίνδυνο συμπεριφορών που αποσκοπούν στην αποφυγή του φόρου ο οποίος κανονικά θα οφειλόταν στο κράτος της έδρας της εταιρίας στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση.

51 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι, σε ό,τι αφορά εισοδήματα από ευρισκόμενη στην Αυστρία μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση η οποία ανήκει σε μια εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία, τόσο τα πραγματοποιηθέντα πριν από τη μεταβίβαση αυτής της μόνιμης εγκαταστάσεως εισοδήματα όσο και τα πραγματοποιηθέντα κατά το χρονικό σημείο της μεταβιβάσεως αυτής απαλλάσσονται από τον φόρο στη Γερμανία. Συνεπώς, οι ζημίες της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως που είχαν προηγουμένως εκπέσει δεν μπορούν να αντισταθμισθούν με τη φορολόγηση των εσόδων της εγκαταστάσεως αυτής. Ως εκ τούτου, η επανενσωμάτωση τέτοιων ζημιών στο φορολογητέο αποτέλεσμα της μεταβιβάζουσας εταιρίας συνιστά μέτρο το οποίο τελεί σε αναλογία προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς, δηλαδή τη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως, την ανάγκη διασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής καθώς και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

52 Τέλος, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τις αρχές που αφορούν τις οριστικές ζημίες και οι οποίες διατυπώνονται στις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), διευκρινίζεται ότι η διαπίστωση περί αναλογικού χαρακτήρα της επίδικης στην κύρια δίκη επανενσωματώσεως δεν σημαίνει πάντως ότι το κράτος μέλος της έδρας της μεταβιβάζουσας εταιρίας δεν οφείλει να τηρήσει τις αρχές οι οποίες διατυπώνονται στις ως άνω σκέψεις, δεδομένου ότι η επανενσωμάτωση δεν ασκεί επιρροή στον χαρακτηρισμό της εν λόγω ζημίας.

53 Εφόσον η μεταβιβάζουσα ημεδαπή εταιρία αποδεικνύει ότι οι ζημίες που επανενσωματώνονται είναι οριστικές ζημίες, υπό την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), ο αποκλεισμός της δυνατότητας της εταιρίας αυτής να εκπέσει, από τα φορολογητέα στο κράτος μέλος της έδρας της κέρδη, τις ζημίες μιας ευρισκόμενης στην αλλοδαπή εγκαταστάσεως αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ (απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 27).

54 Ως προς τον οριστικό χαρακτήρα μιας ζημίας, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι δεν μπορεί να προκύψει εκ του γεγονότος ότι το κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται αυτή η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση αποκλείει κάθε δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών (απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

55 Δεύτερον, ο εν λόγω οριστικός χαρακτήρας των ζημιών μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε περίπτωση που η ως άνω μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει πλέον έσοδα στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται, διότι όσο εξακολουθεί να πραγματοποιεί έσοδα, έστω και ελάχιστα, υπάρχει η πιθανότητα να μπορούν ακόμη οι ζημίες της να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη στο ως άνω κράτος μέλος πραγματοποιούμενα είτε από την ίδια είτε από τρίτο (απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

56 Σε ό,τι αφορά τις επίδικες στην κύρια δίκη ζημίες, η Δημοκρατία της Αυστρίας επισήμανε ότι δεν έχουν εξαντληθεί στην Αυστρία όλες οι δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών αυτών.

57 Είναι πάντως έργο του αιτούντος δικαστηρίου να κρίνει αν η Timac Agro όντως απέδειξε τον οριστικό χαρακτήρα των εν λόγω ζημιών.

58 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, δυνάμει του οποίου, αν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, οι ζημίες της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως που είχαν προηγουμένως εκπέσει επανενσωματώνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα της μεταβιβάζουσας εταιρίας σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα έσοδα μιας τέτοιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει η εταιρία στην οποία ανήκε η εγκατάσταση αυτή.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

59 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, σε αντίθεση με τις φορολογικές χρήσεις του 1997 και του 1998, από τη φορολογική χρήση του 1999 και μετά, κατόπιν τροποποιήσεως του γερμανικού φορολογικού συστήματος, οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή, σε περίπτωση που το κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η εγκατάσταση αυτή έχει αποκλειστική αρμοδιότητα φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της, δεν λαμβάνονται πλέον υπόψη στη Γερμανία.

60 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ακόμη ότι, δυνάμει της γερμανοαυστριακής συμβάσεως, η αρμοδιότητα αυτή ανήκει στη Δημοκρατία της Αυστρίας.

61 Πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι, με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, βάσει του οποίου, αν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, αποκλείεται για την ημεδαπή εταιρία η δυνατότητα συνεκτιμήσεως στη φορολογική της βάση των ζημιών της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η αποκλειστική αρμοδιότητα φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της εν λόγω εγκαταστάσεως ανήκει στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή ευρίσκεται.

62 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, αφενός, φορολογικό καθεστώς το οποίο επιτρέπει τη συνεκτίμηση των ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στο έδαφος του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους για τους σκοπούς του καθορισμού των αποτελεσμάτων και του υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος ημεδαπής εταιρίας στην οποία ανήκει η εγκατάσταση αυτή συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα και, αφετέρου, η μη χορήγηση του πλεονεκτήματος αυτού όταν οι ζημίες έχουν προέλθει από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο είναι εγκατεστημένη η ως άνω εταιρία είναι ικανή να αποτρέψει μια ημεδαπή εταιρία από την άσκηση των δραστηριοτήτων της μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως σε

άλλο κράτος μέλος, και, ως εκ τούτου, συνιστά περιορισμό ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από τις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 23 έως 26).

63 Κατά τη νομολογία που υπενθυμίζεται στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

64 Ως προς τη συγκρισιμότητα των περιπτώσεων, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος καταρχήν δεν τελεί σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτή μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην ημεδαπή όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει κράτος μέλος για την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας.

65 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι, εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί των αποτελεσμάτων μιας τέτοιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι στη Γερμανία έχει παύσει να επιτρέπεται η έκπτωση των ζημιών της, η κατάσταση μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην Αυστρία δεν είναι συγκρίσιμη προς εκείνη μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στη Γερμανία όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας για την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

66 Υπ' αυτές τις συνθήκες, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, βάσει του οποίου, αν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, αποκλείεται για την ημεδαπή εταιρία η δυνατότητα συνεκτιμήσεως στη φορολογική της βάση των ζημιών της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η αποκλειστική αρμοδιότητα φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της εν λόγω εγκαταστάσεως ανήκει στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή ευρίσκεται.

Επί των δικαστικών εξόδων

67 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, δυνάμει του οποίου, αν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, οι ζημίες της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως που είχαν προηγουμένως εκπέσει επανενσωματώνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα της μεταβιβάζουσας εταιρίας σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα έσοδα μιας τέτοιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει η εταιρία στην οποία ανήκε η εγκατάσταση αυτή.

2) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, βάσει του οποίου, αν ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, αποκλείεται για την ημεδαπή εταιρία η δυνατότητα συνεκτιμήσεως στη φορολογική της βάση των ζημιών της μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η αποκλειστική αρμοδιότητα φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της εν λόγω εγκαταστάσεως ανήκει στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή ευρίσκεται.

(υπογραφές)