ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTHONY MICHAEL COLLINS
της 10ης Μαρτίου 2022 [1] [i]

**Υπόθεση C-538/20**

**Finanzamt B**
**κατά**
**W AG,**
**παρισταμένου του:**
**Bundesministerium der Finanzen**

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρα 43 και 48 ΕΚ – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Φόρος εταιριών – Φόρος επιτηδεύματος – Έκπτωση ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε κράτος μέλος και ανήκουσας σε εταιρία ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος – Αποφυγή διπλής φορολογίας διά της απαλλαγής από τον φόρο του εισοδήματος της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως – Συγκρισιμότητα καταστάσεων – Έννοια των “οριστικών ζημιών”»

## I. Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) ζητείται, κατ’ ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν ημεδαπή μητρική εταιρία δικαιούται, βάσει του άρθρου 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ[2], να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά της τις ζημίες της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεώς της η οποία έπαυσε κάθε δραστηριότητα και, εκ του λόγου τούτου, οι εν λόγω ζημίες δεν μπορούν πλέον να ληφθούν υπόψη στο κράτος όπου βρίσκεται η αλλοδαπή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, όταν τα κέρδη και οι ζημίες της εν λόγω αλλοδαπής μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως εξαιρούνται από τη βάση επιβολής φόρου στο κράτος όπου εδρεύει η μητρική εταιρία βάσει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

2. Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της W, εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία, και των γερμανικών φορολογικών αρχών, κατόπιν αρνήσεως των αρχών αυτών να λάβουν υπόψη, για τον καθορισμό του ύψους του οφειλόμενου εκ μέρους της W φόρου εταιριών καθώς και της βάσης επιβολής του φόρου επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2007, τις

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

[2] Νυν άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ. Γίνεται παραπομπή στις διατάξεις της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας διότι, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η Συνθήκη της Λισσαβώνας δεν είχε ακόμη τεθεί σε ισχύ.

οριστικές ζημίες [3] που είχε καταγράψει το υποκατάστημά της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ειδικότερα, τίθεται το ερώτημα αν η λύση που προκρίθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση Bevola και Jens W. Trock [4], όσον αφορά την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων στις οποίες βρίσκονται, αφενός, οι ημεδαποί και, αφετέρου, οι αλλοδαποί σε σχέση με τη δυνατότητα εκπτώσεως των οριστικών ζημιών, μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση, στην οποία η εξαίρεση από τη βάση επιβολής φόρου των κερδών –και αντιστοίχως των ζημιών– της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως απορρέει από διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και όχι, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση, από μονομερή διάταξη της εθνικής νομοθεσίας.

## II. Το νομικό πλαίσιο

### *Α. Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου*

3. Στις 26 Νοεμβρίου 1964 η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συνήψε με το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής στους τομείς του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας (στο εξής: Σύμβαση) [5].

4. Το άρθρο ΙΙΙ, παράγραφος 1, της Συμβάσεως έχει ως εξής:

«Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως εγκατεστημένης σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη υπόκεινται σε φόρο μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση ασκεί βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα και εντός του ετέρου κράτους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε αυτό. Αν η επιχείρηση ασκεί βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα στο έτερο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε αυτό, τότε τα ως άνω κέρδη μπορούν να φορολογηθούν στο έτερο κράτος, αλλά μόνον κατά το μέρος των κερδών που αποδίδεται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση».

[3] Το Δικαστήριο διευκρίνισε την έννοια των «οριστικών ζημιών» στην απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), με την οποία έκρινε ότι εθνικές διατάξεις οι οποίες εμποδίζουν ημεδαπή μητρική εταιρία να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες που υπέστη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος, επιτρέποντας παράλληλα την έκπτωση των ζημιών θυγατρικής εγκατεστημένης στην ημεδαπή, συνιστούν περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως δυνάμενο να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, σε περίπτωση οριστικών ζημιών, οι επίμαχες στην εν λόγω υπόθεση περιοριστικές κανονιστικές ρυθμίσεις έβαιναν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων βασικών σκοπών. Για μια διεξοδική ανάλυση της έννοιας των «οριστικών ζημιών» πρέπει να ληφθούν υπόψη οι διευκρινίσεις που παρέχονται κατωτέρω στην απάντηση επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος.

[4] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 37 και 38).

[5] Σύμβαση της 26ης Νοεμβρίου 1964 μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, αφενός, και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, αφετέρου, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής στους τομείς του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας, όπως τροποποιήθηκε εσχάτως στις 23 Μαρτίου 1970, *Bundesgesetzblatt* (Επίσημη Εφημερίδα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, στο εξής: BGBl.) (BGBl. 1966 II, σ. 358, BGBl. 1967 II, σ. 828, και BGBl. 1971 II, σ. 45).

5. Το άρθρο XVIII, παράγραφος 2, στοιχείο a, της Συμβάσεως προβλέπει τα εξής:

«Για τους κατοίκους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, ο φόρος καθορίζεται ως εξής:

a) Υπό την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του στοιχείου b κατωτέρω, από τη βάση επιβολής του φόρου της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας εξαιρείται κάθε στοιχείο εισοδήματος από πηγή ευρισκόμενη στο Ηνωμένο Βασίλειο και κάθε στοιχείο κεφαλαίου ευρισκόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο, βάσει της παρούσας Συμβάσεως, μπορεί να φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο· τα κέρδη όμως, στα οποία αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου VIII, εξαιρούνται από την ως άνω βάση επιβολής φόρου μόνον εφόσον υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πάντως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή της, τα ούτως εξαιρούμενα στοιχεία του εισοδήματος και του κεφαλαίου.

[…]»

### *Β. Το γερμανικό δίκαιο*

6. Το άρθρο 1 του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φόρου εταιριών, στο εξής: KStG)[6], όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«1) Υπόκεινται απεριόριστα στον φόρο εταιριών τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων και ομάδες περιουσίας, που έχουν την έδρα της διοικήσεως ή την καταστατική έδρα τους στην ημεδαπή:

1. οι κεφαλαιουχικές εταιρίες (ιδίως ευρωπαϊκές εταιρίες, ανώνυμες εταιρίες, ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης)·

[…]

2) Η απεριόριστη υποχρέωση καταβολής του φόρου εταιριών ισχύει για όλα τα εισοδήματα.

[…]»

7. Το άρθρο 8, παράγραφος 2, του KStG, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει ότι όλα τα εισοδήματα φορολογουμένου που υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση θεωρούνται ότι προέρχονται από βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα.

[6] BGBl. 2002 I, σ. 4144, όπως τροποποιήθηκε εσχάτως, κατά το κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρονικό διάστημα, με τον νόμο της 7ης Δεκεμβρίου 2006 (BGBl. 2006 I, σ. 2782).

8. Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, του Gewerbesteuergesetz (νόμου περί φόρου επιτηδεύματος, στο εξής: GewStG)[7], όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«1) [1] Κάθε βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή υπόκειται σε φόρο επιτηδεύματος. [2]Ως βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα νοείται η βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση κατά την έννοια του Einkommensteuergesetz [(νόμου περί φόρου εισοδήματος, στο εξής: EStG)]. [3]Μια βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα θεωρείται ότι ασκείται εντός της Γερμανίας, όταν για την άσκησή της διατηρείται μόνιμη εγκατάσταση στο γερμανικό έδαφος […]

2) [1] Ως βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα νοείται, σε κάθε περίπτωση και στο σύνολό της, η δραστηριότητα που ασκείται από κεφαλαιουχικές εταιρίες (ιδίως από ευρωπαϊκές εταιρίες, ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ετερόρρυθμες εταιρίες) […].

[…]»

9. Κατά το άρθρο 7, πρώτη περίοδος του GewStG, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, κέρδη εκμεταλλεύσεως είναι τα υπολογιζόμενα σύμφωνα με τις διατάξεις του EStG ή του KStG και προερχόμενα από βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα κέρδη, τα οποία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος που αντιστοιχεί στη φορολογητέα περίοδο, προσαυξανόμενα ή μειούμενα κατά τα ποσά των άρθρων 8 και 9 του GewStG.

## III. Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Η W είναι ανώνυμη εταιρία η οποία έχει καταστατική έδρα και έδρα διοικήσεως στη Γερμανία. Δραστηριοποιείται δε στον τομέα της διαπραγματεύσεως κινητών αξιών. Το οικονομικό έτος της λήγει στις 30 Ιουνίου.

11. Τον Αύγουστο του 2004 η W άνοιξε υποκατάστημα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η W αποφάσισε τον Φεβρουάριο του 2007 να κλείσει το υποκατάστημα διότι αυτό δεν είχε πραγματοποιήσει κέρδη. Στο Εμπορικό Μητρώο του Ηνωμένου Βασιλείου αναγράφεται ότι το υποκατάστημα έπαυσε να λειτουργεί κατά το πρώτο εξάμηνο του 2007.

12. Λόγω της παύσης λειτουργίας του, οι ζημίες που κατέγραψε το υποκατάστημα κατά τις χρήσεις 2004/2005, 2005/2006 και 2006/2007 (φορολογικά έτη 2005, 2006 και 2007) δεν μπορούσαν πλέον να μεταφερθούν σε επόμενη χρήση στο Ηνωμένο Βασίλειο για φορολογικούς σκοπούς. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ενημέρωσαν την W ότι από το οικονομικό έτος 2007/2008 και εφεξής δεν ήταν πλέον αναγκαία η υποβολή φορολογικής δηλώσεως για το υποκατάστημά της.

13. Η W υποστήριξε ότι, «για λόγους που άπτονται του δικαίου της Ένωσης», οι προαναφερθείσες ζημίες του υποκαταστήματός της έπρεπε να ληφθούν υπόψη ως οριστικές ζημίες κατά τον καθορισμό του φορολογητέου στη Γερμανία εισοδήματός της για το φορολογικό έτος 2007, παρά το γεγονός ότι τα εισοδήματα του υποκαταστήματος απαλλάσσονταν από τον φόρο στη Γερμανία δυνάμει της Συμβάσεως. Η Finanzamt B (φορολογική αρχή Β, Γερμανία)

[7] BGBl. 2002 I, σ. 4167.

αρνήθηκε να συνυπολογίσει τις εν λόγω ζημίες για τον καθορισμό του ύψους του οφειλόμενου εκ μέρους της W φόρου εταιριών, καθώς και της βάσεως επιβολής του φόρου επιτηδεύματος για το εν λόγω φορολογικό έτος.

14. Με απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2018, το Hessiches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο Έσσης, Γερμανία) έκανε δεκτή την προσφυγή της W κατά της ως άνω αρνήσεως. Η φορολογική αρχή Β άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση (Revision) κατά της εν λόγω αποφάσεως. Το Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία) παρενέβη στη δίκη υπέρ της φορολογικής αρχής Β.

15. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο.

16. Όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου εταιριών, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι η W υπόκειται απεριόριστα στον φόρο εταιριών για το σύνολο των εισοδημάτων της, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του KStG, εντούτοις οι ζημίες που κατέγραψε η μόνιμη εγκατάστασή της στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορούν να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου αυτού λόγω του άρθρου XVIII, παράγραφος 2, στοιχείο a, της Συμβάσεως, το οποίο εξαιρεί από τη βάση επιβολής του γερμανικού φόρου κάθε στοιχείο εισοδήματος από πηγές ευρισκόμενες εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο κράτος αυτό. Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, το άρθρο III, παράγραφος 1, της Συμβάσεως αφορά μεν ρητώς και μόνον τα «βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη», πλην όμως λόγω του άρθρου XVIII, παράγραφος 2, στοιχείο a, της Συμβάσεως, το «αρνητικό εισόδημα» –όπως οι ζημίες που επικαλείται η W– εξαιρείται και αυτό από τη βάση επιβολής του γερμανικού φόρου. Η ως άνω προσέγγιση ανταποκρίνεται στην πάγια νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου και στην «αρχή της συμμετρίας» [8].

17. Όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου επιτηδεύματος, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, δυνάμει του άρθρου 7 του GewStG, το κέρδος εκμεταλλεύσεως καθορίζεται βάσει των διατάξεων του KStG. Καθόσον δε, λόγω της Συμβάσεως, τα εισοδήματα του υποκαταστήματος της W στο Ηνωμένο Βασίλειο, συμπεριλαμβανομένου του «αρνητικού εισοδήματός» του, εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών που οφείλει η W, οι ζημίες του εν λόγω υποκαταστήματος εξαιρούνται και από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος που οφείλει η W.

18. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στα άρθρα 43 και 48 ΕΚ επιβάλλει τον συνυπολογισμό των οριστικών ζημιών που κατέγραψε η μόνιμη εγκατάσταση της W στο Ηνωμένο Βασίλειο για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της W στη Γερμανία για το φορολογικό έτος 2007. Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν έχει ακόμη δώσει αρκούντως σαφή απάντηση στο ερώτημα αν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, στο κράτος μέλος όπου εδρεύει η μητρική εταιρία, οι οριστικές ζημίες που κατέγραψε σε άλλο κράτος μέλος μια κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, όταν διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εξαιρεί τα εισοδήματα της αλλοδαπής μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως από τη βάση επιβολής φόρου. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί, αφενός, αν η υποχρέωση συνυπολογισμού των οριστικών ζημιών ισχύει και για τον καθορισμό του φόρου επιτηδεύματος

[8] Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, ο αποκλεισμός της δυνατότητας συνυπολογισμού, στη Γερμανία, των ζημιών μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στο Ηνωμένο Βασίλειο οφείλεται στο γεγονός ότι τα κέρδη της εν λόγω εγκαταστάσεως υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

και, αφετέρου, βάσει ποιων κριτηρίων οι ζημίες πρέπει να θεωρούνται οριστικές. Διερωτάται, επίσης, για τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να υπολογίζεται το ποσό των εν λόγω οριστικών ζημιών.

19. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 43, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (νυν άρθρο 49, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 [ΣΛΕΕ]) την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εμποδίζει ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, όταν, αφενός, η εταιρία έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες εκπτώσεως των εν λόγω ζημιών που της παρέχει η νομοθεσία του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της και, αφετέρου, δεν έχει πλέον έσοδα από την εγκατάσταση αυτή ώστε να μην υπάρχει πλέον δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στο εν λόγω κράτος μέλος («οριστικές» ζημίες), ακόμη και στην περίπτωση που η επίμαχη νομοθεσία εξαιρεί κέρδη και ζημίες από τη βάση επιβολής του φόρου βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συναφθείσας μεταξύ των δύο κρατών μελών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Έχει το άρθρο 43, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (νυν άρθρο 49, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 [ΣΛΕΕ]) την έννοια ότι αντιτίθεται επίσης στις διατάξεις του γερμανικού [νόμου περί φόρου επιτηδεύματος] που εμποδίζουν ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της εκμεταλλεύσεώς της τις "οριστικές" ζημίες, όπως αυτές ορίζονται στο πρώτο ερώτημα, μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Είναι δυνατόν, σε περίπτωση παύσης της λειτουργίας της ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, να υφίστανται "οριστικές" ζημίες, όπως αυτές ορίζονται στο πρώτο ερώτημα, μολονότι υπάρχει, τουλάχιστον θεωρητικώς, η δυνατότητα να αποκτήσει εκ νέου η εταιρία μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στο οικείο κράτος μέλος, της οποίας τα κέρδη θα μπορούσαν ενδεχομένως να συμψηφιστούν με προηγούμενες ζημίες;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα: Δύνανται και οι ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που, βάσει του δικαίου του κράτους όπου βρίσκεται η εγκατάσταση αυτή, θα μπορούσαν να μεταφερθούν τουλάχιστον μία φορά σε επόμενη φορολογική χρήση, να θεωρηθούν ως "οριστικές" ζημίες, όπως αυτές ορίζονται στο πρώτο ερώτημα, οι οποίες πρέπει να ληφθούν υπόψη από το κράτος στο οποίο εδρεύει η μητρική εταιρία;

5) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα: Περιορίζεται η υποχρέωση συνυπολογισμού των διασυνοριακών "οριστικών" ζημιών μόνο στο ποσό το οποίο η εταιρία θα μπορούσε να έχει υπολογίσει ως ζημία στο κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, αν ο συνυπολογισμός των ζημιών δεν αποκλειόταν στο εν λόγω κράτος;»

20. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η W, η Γερμανική, η Γαλλική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

## IV. Νομική εκτίμηση

### *A. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

21. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους το οποίο αποκλείει τη δυνατότητα ημεδαπής εταιρίας να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά της, για τον καθορισμό του ποσού του φόρου εταιριών που οφείλει στο εν λόγω κράτος μέλος, τις οριστικές ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, όταν, δυνάμει συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κέρδη και οι ζημίες της εν λόγω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην αλλοδαπή εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος στο κράτος της έδρας της.

22. Κατόπιν υπομνήσεως της νομολογίας του Δικαστηρίου που αφορά τις οριστικές ζημίες και απορρέει από την απόφαση Marks & Spencer[9], το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, με απόφαση που εξέδωσε στις 22 Φεβρουαρίου 2017, εφάρμοσε τις αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφασή του Timac Agro Deutschland[10], μεταβάλλοντας την προγενέστερη νομολογία του που στηριζόταν στην απόφαση του Δικαστηρίου Lidl Belgium[11]. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν πρέπει να εξακολουθήσει να εφαρμόζει την απόφασή του της 22ας Φεβρουαρίου 2017, λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως του Δικαστηρίου Bevola και Jens W. Trock[12], η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι αποφαίνεται ότι η υποκείμενη σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση εταιρία, που διατηρεί υποκατάστημα εγκατεστημένο στην αλλοδαπή το οποίο έχει καταγράψει οριστικές ζημίες, βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη εταιρίας υποκείμενης σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση της οποίας το εγκατεστημένο στην ημεδαπή υποκατάστημα κατέγραψε τέτοιες ζημίες, ακόμη και σε περίπτωση όπως η προκείμενη, στην οποία ο λόγος για τον οποίο δεν συνυπολογίστηκαν οι οριστικές ζημίες βασίζεται στην αρχή της συμμετρίας η οποία απορρέει από διμερή σύμβαση. Πάντως, κατά ορισμένους συγγραφείς της γερμανικής νομικής θεωρίας, την άποψη των οποίων συμμερίζεται και το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, υπάρχει θεμελιώδης διαφορά μεταξύ της εν λόγω περιπτώσεως και εκείνης που εξετάσθηκε στην απόφαση Bevola και Jens W. Trock, δεδομένου ότι η δεύτερη περίπτωση αφορούσε μονομερή διάταξη του εθνικού δικαίου. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η νομική προέλευση του κανόνα δικαιολογεί ενδεχομένως μια διαφορετική εκτίμηση της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των δύο καταστάσεων.

9 Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Βλ. υποσημείωση 3 των παρουσών προτάσεων.

10 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Για λεπτομερέστερη ανάλυση της εν λόγω αποφάσεως, παραπέμπω στα εκτιθέμενα στο σημείο 35 των παρουσών προτάσεων.

11 Απόφαση της 15ης Μαΐου 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ το να μην έχει η εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία τη δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα εισοδήματά της τις ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα της εγκατάστασης αυτής φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, στο οποίο οι εν λόγω ζημίες μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος της εγκατάστασης αυτής σε μεταγενέστερες φορολογικές χρήσεις. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό αφού διαπίστωσε ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, το οποίο επέτρεπε την έκπτωση των ζημιών αυτών όταν προέρχονταν από εγκατεστημένες στην ημεδαπή μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις, συνιστούσε περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως δικαιολογούμενο από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

12 Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Όπως θα διευκρινιστεί διεξοδικά στο σημείο 42 των παρουσών προτάσεων, με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όσον αφορά τις οριστικές ζημίες κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως, η κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία διατηρεί τέτοια εγκατάσταση δεν διαφέρει από την κατάσταση ημεδαπής εταιρίας που διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην ημεδαπή υπό το πρίσμα του σκοπού της αποφυγής της διπλής εκπτώσεως των ζημιών, παρά το γεγονός ότι οι καταστάσεις των εν λόγω δύο εταιριών δεν είναι, καταρχήν, συγκρίσιμες.

23. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της αποφυγής της διπλής φορολογίας στην περίπτωση εισοδημάτων προερχόμενων από μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις, τα συμβαλλόμενα κράτη επέλεξαν, στο άρθρο XVIII, παράγραφος 2, στοιχείο a, της Συμβάσεως, να χρησιμοποιήσουν τη μέθοδο της απαλλαγής, με την οποία, αντιθέτως προς τη μέθοδο του συμψηφισμού, το δικαίωμα φορολογήσεως απονέμεται στο κράτος εντός του οποίου ευρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, ενώ το κράτος της έδρας παραιτείται κάθε δικαιώματος φορολογήσεως που στηρίζεται στη δική του κυριαρχία. Καθόσον δε, σύμφωνα με την αρχή της συμμετρίας, η εν λόγω διάταξη υποβάλλει και τις ζημίες των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων στην ίδια μέθοδο, εκ τούτου προκύπτει ότι η Σύμβαση σκοπεί επίσης στην αποφυγή του διπλού συνυπολογισμού των ζημιών.

24. Για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική έδρα, την κεντρική διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ελευθερία εγκαταστάσεως συνεπάγεται το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου [13].

25. Οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν μεν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν την εντός του κράτους μέλους υποδοχής ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν όμως επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του σε άλλο κράτος μέλος [14].

26. Οι ως άνω διαπιστώσεις ισχύουν και οσάκις, όπως εν προκειμένω, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος ασκεί τις δραστηριότητές της μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος [15].

27. Επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη που επιτρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης και τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας στην οποία ανήκει η εν λόγω εγκατάσταση αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα [16].

28. Η χορήγηση ενός τέτοιου φορολογικού πλεονεκτήματος, όταν οι ζημίες έχουν προκύψει από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη στο κράτος μέλος όπου εδρεύει η ημεδαπή εταιρία, αλλά όχι όταν προέρχονται από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, έχει ως συνέπεια η φορολογική θέση ημεδαπής εταιρίας που διαθέτει μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος να είναι λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη στην οποία θα βρισκόταν αν η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ήταν στο ίδιο κράτος μέλος όπου εδρεύει η ημεδαπή εταιρία. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση μπορεί να καταστήσει λιγότερο ελκυστική, για μια ημεδαπή εταιρία, την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως διά της ιδρύσεως μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων σε άλλα κράτη μέλη και, ως εκ τούτου, ενδέχεται να συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως [17].

[13] Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 30).

[14] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[15] Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 20), και της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 17).

[16] Πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 23), και της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 20).

[17] Πρβλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 24 έως 26).

29. Είναι αναμφισβήτητο ότι, εν προκειμένω, υφίσταται τέτοια διαφορετική μεταχείριση. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, δυνάμει των διατάξεων του KStG, οι εταιρίες που έχουν τη διοίκηση ή την έδρα τους στη Γερμανία υπόκεινται στον φόρο εταιριών για το σύνολο των εισοδημάτων τους. Εντούτοις, δυνάμει της Συμβάσεως και της μεθόδου απαλλαγής που αυτή προβλέπει, το Ηνωμένο Βασίλειο έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα φορολόγησης των εισοδημάτων των ευρισκόμενων στο έδαφός του μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων, τα οποία, επομένως, απαλλάσσονται του φόρου στη Γερμανία [18]. Δυνάμει της αρχής της συμμετρίας, οι ζημίες των εν λόγω μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών που οφείλει η μητρική τους εταιρία στη Γερμανία. Ως εκ τούτου, όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία συμφωνούν ότι, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων του KStG και της Συμβάσεως, μια εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τις ζημίες της ευρισκόμενης στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεώς της, ενώ μια τέτοια έκπτωση θα ήταν δυνατή αν η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της βρισκόταν στη Γερμανία.

30. Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως αν αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και είναι ανάλογη προς τον σκοπό αυτό [19].

31. Η αβεβαιότητα στην οποία στηρίζεται το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά αποκλειστικά την προϋπόθεση της αντικειμενικής συγκρισιμότητας. Συναφώς, η Γερμανική, η Γαλλική και η Φινλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι οι επίμαχες καταστάσεις δεν είναι συγκρίσιμες. Η W και η Επιτροπή, επικαλούμενες κατ' ουσίαν την απόφαση Bevola και Jens W. Trock, υποστηρίζουν το αντίθετο.

32. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η σύγκριση μεταξύ μιας διασυνοριακής και μιας εσωτερικής καταστάσεως πρέπει να γίνεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκουν οι εφαρμοστέες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας [20]. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή επισημαίνουν ότι το άρθρο XVIII της Συμβάσεως αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των κερδών και, αντιστοίχως, της διπλής εκπτώσεως των ζημιών.

33. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, κατ' αρχήν, 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 [21].

34. Όπως ορθώς επισημαίνει η Γαλλική Κυβέρνηση, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τούτο δεν ισχύει μόνον όταν το φορολογικό καθεστώς του κράτους της έδρας της εν λόγω εταιρίας, υποβάλλοντας τα κέρδη των κείμενων στην αλλοδαπή μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων

[18] Πάντως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω εισοδήματα κατά τον καθορισμό του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή.

[19] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[20] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[21] Πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

σε φόρο και/ή επιτρέποντας την έκπτωση των ζημιών τους από την ημεδαπή εταιρία στην οποία ανήκουν [22], εξομοιώνει τις εγκαταστάσεις αυτές με τις κείμενες στην ημεδαπή μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις [23].

35. Συναφώς, παραπέμπω, ιδίως, στην απάντηση που έδωσε το Δικαστήριο στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση Timac Agro Deutschland [24]. Το Δικαστήριο ερωτήθηκε, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους το οποίο, σε περίπτωση μεταβιβάσεως από ημεδαπή εταιρία μιας ευρισκόμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως σε αλλοδαπή εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με την πρώτη εταιρία, αποκλείει για την ημεδαπή εταιρία τη δυνατότητα συνεκτιμήσεως στη φορολογική της βάση των ζημιών της ούτως μεταβιβασθείσας εγκαταστάσεως σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας [25], η αποκλειστική αρμοδιότητα φορολογήσεως των κερδών της εν λόγω εγκαταστάσεως ανήκει στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή ευρίσκεται. Το Δικαστήριο έδωσε αρνητική απάντηση. Στη σκέψη 65 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι «εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί των αποτελεσμάτων μιας [...] μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως [ευρισκόμενης στην Αυστρία], δεδομένου ότι στη Γερμανία έχει παύσει να επιτρέπεται η έκπτωση των ζημιών της, η κατάσταση [της εν λόγω] μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως [...] 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».

36. Κατά τη γνώμη μου, από τη νομολογία που μνημονεύεται στα προηγούμενα σημεία των παρουσών προτάσεων μπορεί να συναχθεί ότι το καθοριστικό στοιχείο για να διαπιστωθεί ότι οι καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται, αφενός, οι ημεδαποί και, αφετέρου, οι αλλοδαποί δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες υπό το πρίσμα του φορολογικού καθεστώτος κράτους μέλους –και, ειδικότερα, όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως των ζημιών– είναι ότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει την εξουσία να φορολογεί τους αλλοδαπούς. Συναφώς, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στην υπόθεση Timac Agro Deutschland [26], ο οποίος, παραπέμποντας στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Miljoen κ.λπ. [27], επισήμανε ότι «το καθοριστικό στοιχείο για τη σύγκριση των καταστάσεων φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται απαγορευμένος από τη Συνθήκη περιορισμός, "*δεν είναι τόσο ο σκοπός* της επίδικης νομοθεσίας, [...] *αλλά μάλλον* το γεγονός ότι η ρύθμιση κράτους μέλους δεν μπορεί να προβλέπει διαφορετική μεταχείριση που έχει ως *πρακτική συνέπεια* να επιρρίπτεται στους κατοίκους αλλοδαπής *μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση* ικανή να τους αποθαρρύνει να κάνουν χρήση της εν λόγω ελευθερίας"» καθώς και ότι «[η] ανωτέρω μέθοδος

[22] Όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα στο σημείο 29 των παρουσών προτάσεων, εν προκειμένω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση.

[23] Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 28). Μπορεί επίσης να μνημονευθεί η σκέψη 68 της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, «αν το κράτος μέλος, ενεργώντας είτε μονομερώς είτε στο πλαίσιο συμβάσεως, επιβάλλει φόρο εισοδήματος, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, όχι μόνον στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή, αλλά και στους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή [μετόχους], η κατάσταση των δεύτερων τείνει να ταυτιστεί με αυτή των εγκατεστημένων στην ημεδαπή».

[24] Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] Στην εν λόγω υπόθεση, η συναφθείσα μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας προέβλεπε την εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής.

[26] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στην υπόθεση Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, σημεία 31 και 32· η υπογράμμιση του γενικού εισαγγελέα).

[27] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:429, σημείο 55).

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

37. Όπως επισημαίνει η Γερμανική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο, με την πλέον πρόσφατη απόφασή του AURES Holdings, επιβεβαίωσε τον καθοριστικό χαρακτήρα της ελλείψεως εξουσίας φορολογήσεως κατά την εκτίμηση της συγκρισιμότητας μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως των ζημιών. Στο πλαίσιο αυτό, στη σκέψη 41 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο, παραπέμποντας κατ' αναλογία στη σκέψη 65 της αποφάσεως Timac Agro Deutschland [28], έκρινε ότι, «ελλείψει φορολογικής αρμοδιότητας του κράτους μέλους υποδοχής για τη φορολογική περίοδο στη διάρκεια της οποίας προέκυψαν οι οικείες ζημίες, η κατάσταση μιας εταιρίας η οποία μετέφερε τη φορολογική της έδρα στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία στη συνέχεια επικαλείται εντός του κράτους αυτού τις ζημίες που είχε καταγράψει προηγουμένως σε άλλο κράτος μέλος δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη εταιρίας της οποίας τα οικονομικά αποτελέσματα υπάγονταν στη φορολογική αρμοδιότητα του πρώτου κράτους μέλους για τη φορολογική περίοδο στη διάρκεια της οποίας η τελευταία αυτή εταιρία κατέγραψε ζημίες» [29].

38. Κατόπιν των προεκτεθέντων, είμαι της γνώμης, όπως και η Γερμανική, η Γαλλική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, ότι, όταν ένα φορολογικό καθεστώς, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, προβλέπει ότι οι αλλοδαπές μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις που ανήκουν σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος υπάγονται, δυνάμει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας η οποία εφαρμόζει τη μέθοδο της απαλλαγής, στην αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα του κράτους μέλους εντός του οποίου βρίσκονται, η κατάσταση των εγκαταστάσεων αυτών δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη των κείμενων στην ημεδαπή μόνιμων εγκαταστάσεων της εν λόγω εταιρίας.

39. Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση των δύο αυτών κατηγοριών μονίμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων, όπως περιγράφεται στο σημείο 29 των παρουσών προτάσεων, δεν συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως.

40. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι προαναφερθείσες διαπιστώσεις τίθενται υπό αμφισβήτηση υπό το πρίσμα της προσεγγίσεως του Δικαστηρίου στην απόφαση Bevola και Jens W. Trock [30].

41. Κατ' εμέ, πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο ως άνω ερώτημα.

[28] Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, σκέψη 41· βλ., επίσης, σκέψη 45). Ασφαλώς, οι περιστάσεις της εν λόγω αποφάσεως διαφέρουν από τις εξεταζόμενες εν προκειμένω. Εντούτοις, φρονώ ότι το στοιχείο της ελλείψεως εξουσίας φορολογήσεως, το οποίο αναγνώρισε το Δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση, είναι καθοριστικό και σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης. Επισημαίνεται δε ότι, με τις προτάσεις της στην υπόθεση AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, σημεία 28 και 30), η γενική εισαγγελέας J. Kokott, μολονότι πρότεινε την εγκατάλειψη του κριτηρίου της συγκρισιμότητας, επισήμανε επίσης ότι, «[μ]έχρι σήμερα, το Δικαστήριο έχει εξετάσει το ζήτημα της συγκρισιμότητας και σε σχέση με το αν το οικείο κράτος μέλος ασκεί αντίστοιχη φορολογική αρμοδιότητα».

[30] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

42. Η υπόθεση Bevola και Jens W. Trock [31] αφορούσε δανική νομοθεσία η οποία απέκλειε τη δυνατότητα ημεδαπής εταιρίας να εκπέσει από το φορολογητέο κέρδος της τις ζημίες που είχε υποστεί η ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη εγκατάστασή της, τούτο δε έστω και αν οι ζημίες αυτές δεν μπορούσαν οριστικώς πλέον να συνυπολογισθούν στο άλλο κράτος μέλος, εκτός εάν η εν λόγω ημεδαπή εταιρία είχε επιλέξει την υπαγωγή της σε καθεστώς από κοινού φορολογήσεως σε διεθνές επίπεδο το οποίο υπέκειτο σε αυστηρούς όρους [32]. Αντιθέτως, μια τέτοια έκπτωση ήταν δυνατή στην περίπτωση που η μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής εταιρίας βρισκόταν στη Δανία. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση εισήγε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δανικών εταιριών που διέθεταν μόνιμη εγκατάσταση στη Δανία και εκείνων των οποίων η μόνιμη εγκατάσταση βρισκόταν σε άλλο κράτος μέλος, πράγμα το οποίο μπορούσε να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως από δανική εταιρία ιδρύουσα μόνιμες εγκαταστάσεις σε άλλα κράτη μέλη. Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων, το Δικαστήριο, αφού υπενθύμισε την αρχή που εκτίθεται στο σημείο 33 των παρουσών προτάσεων, έκρινε, στη σκέψη 38 της αποφάσεως Bevola και Jens W. Trock, ότι «[π]άντως, όσον αφορά τις ζημίες κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως που έπαυσε κάθε δραστηριότητα, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν και δεν είναι πλέον δυνατόν να εκπέσουν από το φορολογητέο κέρδος της στο κράτος μέλος όπου ασκούσε τη δραστηριότητά της, η κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει τέτοια εγκατάσταση δεν διαφέρει από την κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή, υπό το πρίσμα του σκοπού της αποφυγής της διπλής εκπτώσεως των ζημιών» [33].

43. Η λύση που προέκρινε το Δικαστήριο θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες καταγράφονται οριστικές ζημίες από κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση, ανεξαρτήτως αν η αδυναμία εκπτώσεως των εν λόγω ζημιών εντός του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας οφείλεται σε μονομερή διάταξη του εθνικού δικαίου ή σε διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και αν η μέθοδος αποφυγής της διπλής φορολογίας είναι η μέθοδος του συμψηφισμού [34] ή η μέθοδος της απαλλαγής. Φρονώ ότι η ως άνω ερμηνεία της αποφάσεως Bevola και Jens W. Trock, την οποία υποστηρίζουν η W και η Επιτροπή στην υπό κρίση υπόθεση, θα σήμαινε ότι το Δικαστήριο έχει μεταβάλει ουσιωδώς την προσέγγιση που ακολουθούσε στην προγενέστερη νομολογία του.

44. Φρονώ, συντασσόμενος με την άποψη της Γερμανικής, της Γαλλικής και της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, ότι η λύση την οποία υιοθέτησε το Δικαστήριο στη σκέψη 38 της αποφάσεως Bevola και Jens W. Trock [35] συμβιβάζεται με τη λύση που προέκρινε στη σκέψη 65 της προγενέστερης αποφάσεώς του Timac Agro Deutschland [36].

[31] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 2, του Selskabsskatteloven (δανικού νόμου περί φόρου εταιριών), στο φορολογητέο εισόδημα δεν συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα ή οι δαπάνες που συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση ή ακίνητο σε χώρα της αλλοδαπής, στα νησιά Φερόε ή στη Γροιλανδία, υπό την επιφύλαξη του άρθρου 31Α, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου. Κατά την τελευταία αυτή διάταξη, η τελική μητρική εταιρία μπορεί να επιλέξει την από κοινού φορολόγηση σε διεθνές επίπεδο, δηλαδή μπορεί να αποφασίσει να φορολογούνται στη Δανία όλες οι εταιρίες του ιδίου ομίλου, είτε αυτές είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή είτε όχι, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων και των ακινήτων τους που βρίσκονται εντός ή εκτός Δανίας.

[33] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[34] Σύμφωνα με τη μέθοδο του συμψηφισμού, αντιθέτως προς τη μέθοδο της απαλλαγής, τα δύο κράτη διατηρούν τις αντίστοιχες φορολογικές αρμοδιότητές τους. Στο πλαίσιο αυτό, οι φορολογούμενοι που αποκτούν εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως φορολογούνται στο κράτος της κατοικίας τους για το παγκόσμιο εισόδημά τους, συμπεριλαμβανομένων των αλλοδαπών εισοδημάτων, το δε κράτος της κατοικίας απλώς δεσμεύεται να συμψηφίσει τον φόρο που καταβλήθηκε στο κράτος προέλευσης των εισοδημάτων με τον καταβλητέο σ' αυτό φόρο για τα εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως.

[35] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Παραπέμπω επίσης στις αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), και της 27ης Φεβρουαρίου 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), η δεύτερη εκ των οποίων είναι μεταγενέστερη της αποφάσεως Bevola και Jens W. Trock.

45. Στην υπόθεση Timac Agro Deutschland [37], το κράτος της έδρας είχε συνάψει διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας η οποία εφάρμοζε τη μέθοδο της απαλλαγής στα προερχόμενα από άλλο κράτος εισοδήματα. Είχε επομένως αποποιηθεί την εξουσία του να φορολογεί τα εισοδήματα των κείμενων στο κράτος προελεύσεως μονίμων εγκαταστάσεων. Αντιθέτως, στην απόφαση Bevola και Jens W. Trock [38], το κράτος της έδρας είχε επιλέξει μονομερώς, με διάταξη του εθνικού δικαίου, να μη φορολογεί τα εισοδήματα που προέρχονταν από κείμενες στην αλλοδαπή μόνιμες εγκαταστάσεις οι οποίες ανήκαν σε ημεδαπές εταιρίες, μολονότι ήταν αρμόδιο να το πράξει.

46. Επομένως, μόνο στην πρώτη περίπτωση μπορεί να θεωρηθεί ότι το κράτος της έδρας αποποιήθηκε πράγματι πλήρως την εξουσία φορολογήσεως των εισοδημάτων των κείμενων στην αλλοδαπή μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων. Όπως προαναφέρθηκε, το στοιχείο αυτό είναι καθοριστικό προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται, αφενός, οι ημεδαποί και, αφετέρου, οι αλλοδαποί δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες όσον αφορά το φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, περιλαμβανομένης, μεταξύ άλλων, της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών.

47. Βεβαίως, στη σκέψη 39 της αποφάσεως Bevola και Jens W. Trock [39], το Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι «οι επίμαχες εθνικές διατάξεις, που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των κερδών και της διπλής εκπτώσεως των ζημιών κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως, επιδιώκουν, γενικότερα, να διασφαλίσουν ότι η φορολόγηση εταιρίας η οποία έχει τέτοια εγκατάσταση ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα της εταιρίας αυτής» και ότι «[η] φοροδοτική [...] ικανότητα εταιρίας η οποία έχει κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση που υπέστη οριστικές ζημίες επηρεάζεται κατά τον ίδιο τρόπο με τη φοροδοτική ικανότητα εταιρίας της οποίας η κείμενη στην ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση υπέστη ζημίες».

48. Εντούτοις δεν έχω πειστεί, όπως και το αιτούν δικαστήριο, ότι η φοροδοτική ικανότητα –την οποία, εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο δεν κατονομάζει ως έναν από τους σκοπούς της Συμβάσεως– αποτελεί καθοριστικό στοιχείο προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται, αφενός, οι ημεδαποί και, αφετέρου, οι αλλοδαποί είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες όσον αφορά το φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους, σε περίπτωση όπως η επίμαχη εν προκειμένω όπου, δυνάμει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας η οποία εφαρμόζει τη μέθοδο της απαλλαγής, το εν λόγω κράτος μέλος αποποιήθηκε πλήρως την εξουσία του να φορολογεί κείμενες στην αλλοδαπή μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις, οι οποίες ως εκ τούτου υπάγονται στην αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται. Υπό την έννοια αυτή, συμφωνώ με το αιτούν δικαστήριο ότι «[ο] σκοπός φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα, για τον οποίο κάνει λόγο η απόφαση [Bevola και Jens W. Trock [40]], αποτελεί γενική και αφηρημένη αρχή φορολογήσεως[, δεν είναι δε ορθό] να προσδίδεται στην προβλεπόμενη βάσει συμβάσεων μέθοδο της απαλλαγής πρόσθετος σκοπός, ο οποίος δεν συνάγεται απευθείας από τους συγκεκριμένους σκοπούς της αποφυγής της διπλής φορολόγησης και της διπλής εκπτώσεως των ζημιών».

49. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, φρονώ ότι, ελλείψει αντικειμενικώς συγκρίσιμων καταστάσεων, ένα φορολογικό καθεστώς όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει

37 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Όπ.π.

40 Όπ.π.

αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, υπό την έννοια ότι το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εμποδίζει ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της τις οριστικές ζημίες ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, όταν η εν λόγω νομοθεσία εξαιρεί κέρδη και ζημίες από τη βάση επιβολής του φόρου, βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συναφθείσας μεταξύ των δύο κρατών μελών.

50. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση του Δικαστηρίου στο δεύτερο, στο τρίτο, στο τέταρτο και στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία υποβλήθηκαν για την περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα. Εντούτοις, αφενός, χάριν πληρότητας και, αφετέρου, λαμβανομένου υπόψη του ενδεχομένου να δώσει το Δικαστήριο διαφορετική από την προτεινόμενη στο πρώτο ερώτημα απάντηση, θα εξετάσω διαδοχικά καθένα από τα ως άνω προδικαστικά ερωτήματα.

### *Β. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος*

51. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, αντιτίθεται επίσης σε νομοθεσία, όπως ο GewStG, η οποία εμποδίζει ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της εκμεταλλεύσεώς της τις οριστικές ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως κείμενης στην αλλοδαπή.

52. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι ο φόρος επιτηδεύματος αποτελεί δημοτικό φόρο μη προσωποπαγούς χαρακτήρα, στον οποίο υπόκειται κάθε βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα, εφόσον ασκείται στην ημεδαπή. Ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται ανεξαρτήτως της προσωπικής καταστάσεως του φορολογουμένου και πλέον του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών. Ο φόρος επιτηδεύματος αποσκοπούσε στην αντιστάθμιση των ειδικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται στους δήμους από τη βιομηχανία, το εμπόριο και τη βιοτεχνία. Από το 1988 ο φόρος επιτηδεύματος εισπράττεται, κατ' ουσίαν, επί των κερδών εκμεταλλεύσεως, τα οποία υπολογίζονται, βάσει του EStG ή του KStG, ως τα κέρδη που προέρχονται από βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα, με την επιφύλαξη ορισμένων προσαυξήσεων και μειώσεων, σύμφωνα με τα άρθρα 8 και 9 του GewStG αντιστοίχως. Ειδικότερα, δυνάμει του άρθρου 9, σημείο 3, του GewStG, το άθροισμα κέρδους και προσαυξήσεων απομειώνεται κατά το μέρος του κέρδους εκμεταλλεύσεως ημεδαπής επιχειρήσεως το οποίο προέρχεται από μόνιμη αλλοδαπή εγκατάσταση της εν λόγω επιχειρήσεως.

53. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το θετικό ή αρνητικό εισόδημα των κείμενων στην αλλοδαπή μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων αφαιρείται από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος, ανεξαρτήτως αν η εφαρμοστέα σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας χρησιμοποιεί τη μέθοδο της απαλλαγής ή τη μέθοδο του συμψηφισμού ή αν δεν υφίσταται τέτοια σύμβαση.

54. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, αν η ελευθερία εγκαταστάσεως απαιτούσε να λαμβάνονται υπόψη, στο κράτος μέλος όπου εδρεύει η μητρική εταιρία, οι οριστικές ζημίες των κείμενων στην αλλοδαπή μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων προκειμένου να καθοριστεί το ύψος του οφειλόμενου φόρου εταιριών, οι εν λόγω ζημίες θα έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη και για τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος. Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει, ωστόσο, ότι οι γερμανικές φορολογικές αρχές και ορισμένοι συγγραφείς αντιτίθενται στη λύση αυτή διότι ο φόρος επιτηδεύματος συνδέεται, ως εκ της δομής του, με την άσκηση δραστηριότητας στην

ημεδαπή και δεν είναι προσωποπαγής. Επιπλέον, η φορολογική αρχή Β διατείνεται ότι δεν υφίσταται στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρος μη προσωποπαγούς χαρακτήρα, συγκρίσιμος με τον φόρο επιτηδεύματος. Παραπέμποντας στην απόφαση του Δικαστηρίου Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41], υποστηρίζει ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να υποχρεώσει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επωμιστεί τις συνέπειες μιας τέτοιας επιλογής από το κράτος του τόπου προελεύσεως των εισοδημάτων.

55. Κατά τη γνώμη μου, αν, όπως φαίνεται να υποστηρίζει και οφείλει να διαπιστώσει το αιτούν δικαστήριο, ο φόρος επιτηδεύματος ομοιάζει με φόρο εισοδήματος, παρά τις υφιστάμενες διαφορές μεταξύ του κέρδους εκμεταλλεύσεως και του κέρδους που υπόκεινται στον φόρο εταιριών [42], σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα θα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

56. Το γεγονός ότι ο φόρος επιτηδεύματος «εμφανίζει διαρθρωτικό δεσμό με το οικείο κράτος (αρχή της εδαφικότητας)», για να επαναλάβω τη φράση του αιτούντος δικαστηρίου, δεν αίρει, κατ' εμέ, την ανωτέρω εκτίμηση. Όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, στην περίπτωση που διαλαμβάνεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται η ημεδαπή μητρική εταιρία όσον αφορά τον φόρο επιτηδεύματος δεν διαφέρει από την κατάστασή της όσον αφορά τον φόρο εταιριών, δεδομένου ότι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, μόνον τα εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί στην ημεδαπή υπόκεινται σε φόρο. Όπως επισημαίνουν το αιτούν δικαστήριο και η Γερμανική Κυβέρνηση, όταν εφαρμόζεται διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας η οποία προβλέπει τη μέθοδο της απαλλαγής, τα θετικά ή αρνητικά εισοδήματα των κείμενων στην αλλοδαπή μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος λόγω της αναφοράς στα «υπολογιζόμενα σύμφωνα με τις διατάξεις […] του KStG […] κέρδη» που περιέχεται στο άρθρο 7, πρώτη περίοδος, του GewStG [43].

57. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, η λύση που προέκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 38 της αποφάσεως Bevola και Jens W. Trock [44] σχετικά με την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων στις οποίες βρίσκονται, αφενός, οι αλλοδαποί και, αφετέρου, οι ημεδαποί όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως των οριστικών ζημιών πρέπει να εφαρμοστεί και για τον καθορισμό του φόρου επιτηδεύματος.

58. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η φορολογική αρχή Β υποστήριξε ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υφίσταται φόρος μη προσωποπαγούς χαρακτήρα, συγκρίσιμος με τον φόρο επιτηδεύματος. Συνήγαγε δε εκ τούτου το συμπέρασμα ότι «ο αποκλεισμός της εκπτώσεως των ζημιών για τον καθορισμό του φόρου επιτηδεύματος οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι, εξαρχής, το Ηνωμένο Βασίλειο, ως κράτος προελεύσεως του εισοδήματος, δεν επιτρέπει την έκπτωση των ζημιών για τον καθορισμό του φόρου επιτηδεύματος». Φρονώ ότι η προσέγγιση αυτή δεν είναι πειστική. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, ορθώς κατά τη γνώμη μου, τα ενδεχόμενα εισοδήματα της ευρισκόμενης στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως υπόκεινται στον φόρο εταιριών και είναι, επομένως, φορολογητέα, ανεξαρτήτως του αν μπορούν να επιβληθούν άλλοι φόροι εισοδήματος, πέραν του φόρου εταιριών.

[41] Απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] Δυνάμει του άρθρου 7, πρώτη περίοδος, του GewStG, το τελευταίο αυτό κέρδος προσαυξάνεται σύμφωνα με το άρθρο 8 ή μειώνεται σύμφωνα με το άρθρο 9 του GewStG.

[43] Ελλείψει τέτοιας συμβάσεως ή όταν η εφαρμοστέα σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας προβλέπει τη μέθοδο του συμψηφισμού, τα εισοδήματα των κείμενων στην αλλοδαπή μονίμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων αφαιρούνται, δυνάμει του άρθρου 9, σημείο 3, του GewStG, από το κέρδος εκμεταλλεύσεως και, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται στον φόρο επιτηδεύματος.

[44] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

59. Η δε απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[45], την οποία επικαλείται η φορολογική αρχή Β και με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «το κράτος μέλος δεν μπορεί να είναι υποχρεωμένο να λαμβάνει υπόψη, κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του, τις ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και ανήκει σε εταιρία εδρεύουσα στο πρώτο κράτος μέλος, για τον λόγο και μόνο ότι οι ζημίες αυτές δεν πρόκειται να ληφθούν υπόψη, από φορολογική άποψη, από το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση», είναι άνευ σημασίας. Όπως ορθώς προβάλλουν η W και η Επιτροπή, η κατάσταση που περιγράφεται στην εν λόγω απόφαση διαφέρει από την περίπτωση της υπό κρίση υποθέσεως, στην οποία η αδυναμία συνεκτιμήσεως των οριστικών ζημιών που κατέγραψε η κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση δεν οφείλεται στη νομοθεσία του κράτους στο οποίο αυτή βρίσκεται –και ειδικότερα στο γεγονός ότι στο κράτος αυτό δεν υφίσταται φόρος παρόμοιος με τον φόρο επιτηδεύματος– αλλά στο γεγονός ότι η εγκατάσταση αυτή έπαυσε να λειτουργεί, με συνέπεια να μην έχει πλέον εισοδήματα.

### *Γ. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

60. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις ως προς την έννοια των «οριστικών ζημιών». Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο, παραπέμποντας στις αποφάσεις του Δικαστηρίου Memira Holding και Holmen[46], διερωτάται αν οι ζημίες μπορούν να θεωρηθούν «οριστικές» όταν η ευρισκόμενη σε κράτος μέλος μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση έχει μεν κλείσει, αλλά ενδέχεται, έστω θεωρητικώς, η μητρική της εταιρία να ιδρύσει νέα μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στο ίδιο κράτος μέλος και οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων της πρώτης να μπορούν να συμψηφιστούν με τα κέρδη της δεύτερης.

61. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το Hessiches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο Έσσης) διαπίστωσε εν προκειμένω την ύπαρξη οριστικών ζημιών. Κλείνοντας τη μόνιμη εγκατάστασή της, απολύοντας τους μισθωτούς της και εκχωρώντας τη σύμβαση μισθώσεως των γραφείων της, η W προέβη σε κάθε δυνατή ενέργεια για την παύση της δραστηριότητας της επιχειρηματικής εγκαταστάσεώς της στο Ηνωμένο Βασίλειο, και τούτο καταδείκνυε ότι, κατά πάσα πιθανότητα, η W δεν θα αποκτούσε πλέον εισοδήματα από εγκατάσταση ευρισκόμενη στο εν λόγω κράτος και, κατά μείζονα λόγο, δεν θα αποκόμιζε κέρδη από τα οποία να μπορεί να εκπέσει στο μέλλον τις ζημίες που κατέγραψε πριν από την παύση λειτουργίας της.

62. Από τη σκέψη 55 της αποφάσεως του Δικαστηρίου Marks & Spencer[47] προκύπτει ότι οι ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής πρέπει να χαρακτηρίζονται οριστικές όταν:

– η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική εξάντλησε τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών οι οποίες παρέχονται εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της ως προς το οικονομικό έτος το οποίο αφορά η αίτηση φορολογικής ελαφρύνσεως και ως προς τα προηγούμενα οικονομικά έτη, ενδεχομένως μέσω της μεταβιβάσεως των ζημιών αυτών προς τρίτον ή του καταλογισμού των εν λόγω ζημιών στα κέρδη που πραγματοποίησε η θυγατρική κατά τη διάρκεια προηγουμένων χρήσεων· και

[45] Απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 49).

[46] Αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), και της 19ης Ιουνίου 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[47] Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

– δεν υπάρχει πιθανότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της στο πλαίσιο μελλοντικών χρήσεων, είτε από την ίδια είτε από τρίτον, ιδίως σε περίπτωση μεταβιβάσεως της θυγατρικής προς τον τρίτον αυτόν.

63. Οι ως άνω διαπιστώσεις ισχύουν και για τις ζημίες κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως [48].

64. Με μεταγενέστερες αποφάσεις, το Δικαστήριο διευκρίνισε το κριτήριο του οριστικού χαρακτήρα των ζημιών. Στο πλαίσιο αυτό, στις αποφάσεις Memira Holding και Holmen [49], το Δικαστήριο κλήθηκε να διευκρινίσει την κατάσταση που διαλαμβάνεται στη δεύτερη περίπτωση της σκέψης 55, της αποφάσεως Marks & Spencer [50], κατά την οποία δεν υπάρχει πιθανότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της στο πλαίσιο μελλοντικών φορολογικών χρήσεων. Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν αρκεί μόνον το γεγονός ότι το εν λόγω κράτος δεν επιτρέπει τη μεταφορά των ζημιών της θυγατρικής, προκειμένου αυτές να θεωρηθούν οριστικές. Οι εν λόγω ζημίες δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως οριστικές αν υφίσταται το ενδεχόμενο εκπτώσεώς τους διά της μεταφοράς τους σε τρίτον. Ένας τρίτος θα μπορούσε να συνυπολογίσει φορολογικώς τις ζημίες της θυγατρικής στο κράτος της εγκαταστάσεώς της, επί παραδείγματι κατόπιν μεταβιβάσεώς της έναντι τιμήματος στο οποίο περιλαμβάνεται η αξία του φορολογικού πλεονεκτήματος που αντιπροσωπεύει η δυνατότητα εκπτώσεως των εν λόγω ζημιών. Η μητρική εταιρία πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι αποκλείεται το ενδεχόμενο αυτό.

65. Από τη στενή ερμηνεία των αποφάσεων Memira Holding και Holmen [51] θα μπορούσε να συναχθεί ότι οι ζημίες μιας κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που έχει κλείσει οριστικά [52] δεν μπορούν να θεωρηθούν οριστικές όταν η εγκατεστημένη στο άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία θα μπορούσε, στη συνέχεια, να ιδρύσει νέα μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στο ίδιο κράτος όπου βρισκόταν και η προηγούμενη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, προς την οποία θα μπορούσαν να μεταφερθούν οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων, και τούτο μάλιστα ανεξαρτήτως αν η εν λόγω μεταφορά είναι ή όχι δυνατή βάσει του δικαίου του τελευταίου αυτού κράτους. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι ζημίες δεν θα πληρούσαν τις προϋποθέσεις της σκέψεως 55, δεύτερη περίπτωση, της αποφάσεως Marks & Spencer [53].

66. Εντούτοις, η ως άνω ερμηνεία φαίνεται να είναι υπερβολική σε περίπτωση που η μητρική εταιρία δεν διαθέτει ακόμη άλλη μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους στο οποίο βρισκόταν η μόνιμη εγκατάσταση που έκλεισε, ενώ η δυνατότητα να ιδρύσει, ανά πάσα στιγμή στο μέλλον, νέα μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους αυτού, προς την οποία θα μπορούσαν να μεταφερθούν οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων, είναι καθαρά υποθετική. Όχι μόνον θα ήταν πρακτικώς αδύνατο ή υπερβολικά δυσχερές για τη μητρική εταιρία να αποδείξει ότι δεν έχει αυτή τη δυνατότητα, αλλά επιπλέον η λύση αυτή θα είχε ως αποτέλεσμα οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής

[48] Απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Βλ., επίσης, απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 64).

[49] Αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, σκέψεις 22 έως 28), και της 19ης Ιουνίου 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, σκέψεις 34 έως 40).

[50] Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[51] Αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), και της 19ης Ιουνίου 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Όπως ορθώς παρατηρούν η Γερμανική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, το κλείσιμο μιας μόνιμης εγκαταστάσεως διακρίνεται από την εκκαθάριση θυγατρικής, υπό την έννοια ότι μια μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί, από νομικής απόψεως, μέρος της εταιρίας στην οποία ανήκει. Ακόμη και αν έχει κλείσει οριστικά μια μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, η εν λόγω εταιρία διατηρεί το δικαίωμα να ιδρύσει στη συνέχεια νέα μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό.

[53] Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος να μη θεωρούνται ποτέ οριστικές, πράγμα που θα καθιστούσε κενή περιεχομένου την υποχρέωση συνυπολογισμού των οριστικών ζημιών που αναφέρει η απόφαση Marks & Spencer [54].

67. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

### *Δ. Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος*

68. Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν μπορούν να θεωρηθούν «οριστικές» οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που έχουν μεταφερθεί από φορολογικές χρήσεις προγενέστερες της παύσεως λειτουργίας της. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών εκτιμά ότι μόνον οι ζημίες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της τελευταίας φορολογικής χρήσεως μπορούν να ληφθούν υπόψη ως «οριστικές ζημίες».

69. Το Δικαστήριο έθιξε το εν λόγω ζήτημα –χωρίς ωστόσο να αποφανθεί ρητώς επ' αυτού– στην απόφασή του Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου [55], με την οποία αναγνώρισε ότι συμβιβάζεται με την ελευθερία εγκαταστάσεως εθνική διάταξη κατά την οποία ο οριστικός χαρακτήρας των ζημιών εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής, κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer [56], εκτιμάται «με σημείο αναφοράς την κατάσταση ως έχει αμέσως μετά το πέρας» της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας προέκυψαν οι ζημίες.

70. Ωστόσο, ουδόλως προκύπτει ότι η απόφαση αυτή παρέχει τη δυνατότητα συναγωγής οριστικών συμπερασμάτων ως απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα. Στις προτάσεις της επί διαφόρων υποθέσεων, η γενική εισαγγελέας J. Kokott εξέτασε εκτενέστερα το ζήτημα αυτό [57], εκτιμώντας ότι οι ζημίες που δεν ήταν ήδη οριστικές κατά το πέρας μιας περιόδου αξιολογήσεως δεν είναι δυνατόν να καταστούν οριστικές στη συνέχεια. Κατά τη γενική εισαγγελέα, αν οι συσσωρευμένες (μεταφερθείσες) ζημίες μπορούσαν να θεωρηθούν οριστικές ζημίες, οι αρχικώς κερδοφόρες δραστηριότητες της θυγατρικής (ή της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως) θα φορολογούνταν μόνο στο κράτος όπου αυτή ευρίσκεται, ενώ οι ακόλουθες ζημιογόνες δραστηριότητες θα χρηματοδοτούνταν από τα φορολογικά έσοδα του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας, πράγμα το οποίο θα αντέβαινε στην ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως.

71. Φρονώ ότι η θέση της γενικής εισαγγελέα J. Kokott επί του ζητήματος αυτού είναι πειστική. Συντασσόμενος με τη θέση της Γερμανικής, της Γαλλικής και της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, προτείνω να δοθεί αρνητική απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

[54] Όπ.π.

[55] Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στις υποθέσεις Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, σημεία 58 και 59)· Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, σημεία 54 και 55)· και AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, σημεία 61 έως 65).

### *Ε. Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος*

72. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το ποσό των οριστικών ζημιών της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως που θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη στο κράτος μέλος όπου εδρεύει η μητρική εταιρία πρέπει να είναι μόνον το ποσό των οριστικών ζημιών το οποίο, αν ήταν δυνατό, θα είχε ληφθεί υπόψη στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση.

73. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση A[58], το Δικαστήριο ερωτήθηκε, μεταξύ άλλων, αν, σε περίπτωση που επιτρεπόταν στη μητρική εταιρία να συνυπολογίσει τις ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής της στο πλαίσιο συγχωνεύσεως, οι ζημίες αυτές θα έπρεπε να προσδιοριστούν σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας ή σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους εγκαταστάσεως της θυγατρικής. Το Δικαστήριο υπενθύμισε κατ' αρχάς ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν συνεπάγεται, κατ' αρχήν, την εφαρμογή συγκεκριμένης νομοθεσίας για τον υπολογισμό των ζημιών της απορροφώμενης θυγατρικής τις οποίες αναλαμβάνει η μητρική εταιρία (σκέψη 58 της αποφάσεως). Εν συνεχεία, το Δικαστήριο επισήμανε ότι, κατ' αρχήν, ο εν λόγω υπολογισμός δεν πρέπει να καταλήγει σε άνιση μεταχείριση σε σχέση με τον υπολογισμό που θα πραγματοποιούνταν, υπό αντίστοιχες συνθήκες, σε περίπτωση αναλήψεως των ζημιών ημεδαπής θυγατρικής (σκέψη 59 της αποφάσεως). Τέλος, το Δικαστήριο έκρινε ότι το ζήτημα αυτό δεν πρέπει να εξετάζεται αόριστα και υποθετικά, αλλά πρέπει να αποτελεί, στο μέτρο του δυνατού, το αντικείμενο εξετάσεως κατά περίπτωση (σκέψη 60 της αποφάσεως).

74. Συντασσόμενος με τη θέση της W, της Επιτροπής και της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, φρονώ ότι οι ίδιες αρχές έχουν εφαρμογή και όσον αφορά τον υπολογισμό των ζημιών μιας κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως με σκοπό τον συνυπολογισμό των εν λόγω ζημιών εντός του κράτους όπου εδρεύει η μητρική εταιρία. Επομένως, εν προκειμένω, για να διασφαλιστεί η ίση μεταχείριση μεταξύ των ημεδαπών εταιριών που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην αλλοδαπή και των ημεδαπών εταιριών που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην ημεδαπή όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως των οριστικών ζημιών, το ποσό των οριστικών ζημιών που θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό που υπολογίζεται κατ' εφαρμογή των κανόνων του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας (εν προκειμένω, της Γερμανίας).

75. Εντούτοις, αν το ύψος των οριστικών ζημιών που υπολογίζονται σύμφωνα με τους κανόνες του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας είναι μεγαλύτερο από το υπολογιζόμενο σύμφωνα με τους κανόνες του κράτους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση (εν προκειμένω, του Ηνωμένου Βασιλείου), τότε πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το δεύτερο μικρότερο ποσό. Διαφορετικά, οι ημεδαπές εταιρίες που διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή θα βρίσκονταν σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τις ημεδαπές εταιρίες που διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Επιπλέον, ελλείψει ενός τέτοιου περιορισμού, το κράτος μέλος της έδρας της μητρικής εταιρίας θα ήταν υποχρεωμένο να υφίσταται τις αρνητικές συνέπειες της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση.

[58] Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

## V. Πρόταση

76. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) ως εξής:

Το άρθρο 43, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (νυν άρθρο 49, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης) δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εμποδίζει ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, όταν, αφενός, η εταιρία έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες εκπτώσεως των εν λόγω ζημιών που της παρέχει η νομοθεσία του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση και, αφετέρου, δεν έχει πλέον έσοδα από την εγκατάσταση αυτή, ώστε να μην υπάρχει πλέον δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στο εν λόγω κράτος μέλος («οριστικές» ζημίες), σε περίπτωση που η επίμαχη νομοθεσία εξαιρεί κέρδη και ζημίες από τη βάση επιβολής του φόρου, βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συναφθείσας μεταξύ των δύο κρατών μελών.

[i] — Στα σημεία 4, 5, 6 και 8 έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή της Νομολογίας.