Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 21ης Φεβρουαρίου 2013*

«Ελευθερία εγκαταστάσεως — Άρθρο 49 ΣΛΕΕ — Φορολογική νομοθεσία — Συγχώνευση μητρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε κράτος μέλος με θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος — Δυνατότητα της μητρικής εταιρίας να εκπέσει τις ζημίες της θυγατρικής που προκύπτουν από τις δραστηριότητες της τελευταίας — Αποκλείεται για τις αλλοδαπές θυγατρικές»

Στην υπόθεση C-123/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) με απόφαση της 7ης Μαρτίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Μαρτίου 2011, στο πλαίσιο της διαδικασίας που κίνησε η

A Oy,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή), C. Toader, A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Ιουνίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η A Oy, εκπροσωπούμενη από τον A. Blomqvist, asianajaja,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Pere,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Petersen,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και J.-S. Pilczer,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον M. Santoro, avvocato dello Stato,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk και S. Johannesson,

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Murrell, επικουρούμενη από τους K. Bacon και R. Hill, barristers,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και I. Koskinen,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 19ης Ιουλίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η A Oy (στο εξής: A), εταιρία φινλανδικού δικαίου, κατά της αποφάσεως της keskusverolautakunta (κεντρικής φορολογικής επιτροπής), σύμφωνα με την οποία η A, στο πλαίσιο συγχωνεύσεως με μια σουηδική θυγατρική της, δεν μπορεί να εκπέσει φορολογικώς τις ζημίες της τελευταίας αυτής εταιρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το διεθνές δίκαιο

3 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της Συμβάσεως των σκανδιναβικών χωρών για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως στον τομέα του φόρου εισοδημάτων και περιουσίας, που συνήφθη στο Ελσίνκι στις 23 Σεπτεμβρίου 1996 (SopS 26/1997), 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 εγκαταστάσεως που βρίσκεται εκεί. Εάν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχειρήσεως φορολογούνται στο άλλο κράτος, αλλά μόνον εφόσον μπορούν να καταλογιστούν στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.»

Το φινλανδικό δίκαιο

4 Ο νόμος 360/1968 περί φορολογίας εισοδημάτων από οικονομικές δραστηριότητες [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)], που είχε ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της οδηγίας 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE [ευρωπαϊκής εταιρίας] ή μιας SCE [ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας] από ένα κράτος μέλος σε άλλο (ΕΕ L 310, σ. 34), προβλέπει το νομικό πλαίσιο της συγχωνεύσεως/απορροφήσεως εταιριών.

5 Το άρθρο 52a, σημείο 2, του νόμου αυτού ορίζει την έννοια της συγχωνεύσεως ως ακολούθως:

«Ως συγχώνευση νοείται η πράξη με την οποία:

[...]

2) μια απορροφώμενη εταιρία μεταφέρει, με τη λύση της χωρίς εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της, όσον αφορά τόσο το ενεργητικό όσο και το παθητικό, στην απορροφώσα εταιρία, η οποία κατέχει το σύνολο των μετοχών που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο της απορροφώμενης εταιρίας ή σε ανώνυμη εταιρία η οποία ανήκει καθ' ολοκληρία στην εταιρία αυτή.»

6 Ο νόμος 1535/1992 περί φόρου εισοδημάτων και κερδών [tuloverolaki (1535/1992)], της 30ής Δεκεμβρίου 1992 (στο εξής: νόμος περί φόρου εισοδημάτων), ορίζει ειδικότερα το φορολογικό σύστημα που διέπει τις ζημίες των εταιριών.

7 Το άρθρο 117 του νόμου αυτού προβλέπει ότι οι ζημίες που προκύπτουν από οικονομική δραστηριότητα εκπίπτουν από τα κέρδη της οικονομικής δραστηριότητας των ακολούθων ετών.

8 Το άρθρο 119, παράγραφοι 1 και 2, του εν λόγω νόμου ορίζει ειδικότερα τα εξής:

«Ζημίες που προκύπτουν σε ένα φορολογικό έτος από επιχειρηματική δραστηριότητα και από τη γεωργία αφαιρούνται από τα τυχόν κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα […] που προκύπτουν κατά τα επόμενα δέκα φορολογικά έτη.

Ως ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα νοούνται οι υπολογιζόμενες σύμφωνα με τις διατάξεις του [νόμου 360/1968 περί φορολογίας εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα] […].»

9 Το άρθρο 123, παράγραφος 2, του ίδιου νόμου προβλέπει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η απορροφώσα εταιρία μπορεί να αναλάβει φορολογικώς τις ζημίες της απορροφώμενης εταιρίας ως ακολούθως:

«Σε περίπτωση συγχωνεύσεως περισσοτέρων εταιριών […], η διάδοχος εταιρία δικαιούται να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά της τις ζημίες απορροφηθείσας […] εταιρίας σύμφωνα με τα άρθρα 119 και 120, εφόσον η διάδοχος εταιρία ή οι μέτοχοι ή τα μέλη της ή η εταιρία αυτή και οι μέτοχοι ή τα μέλη της μαζί κατείχαν, κατά την έναρξη της χρήσεως στο πλαίσιο της οποίας προέκυψαν οι ζημίες, από κοινού πλέον του ημίσεος των μετοχών ή των μεριδίων της απορροφηθείσας ή διασπασθείσας εταιρίας.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η A είναι μια φινλανδική επιχείρηση ασχολούμενη με το εμπόριο επίπλων. Η εταιρία A έχει μια θυγατρική στη Σουηδία (στο εξής: B), της οποίας κατέχει το σύνολο του κεφαλαίου και η οποία ασκεί στη Σουηδία παρόμοια δραστηριότητα με τρία εμπορικά καταστήματα τα οποία μισθώνει. Η A δεν διαθέτει η ίδια άλλες θυγατρικές ή υποκαταστήματα στη Σουηδία.

11 Επειδή παρουσίασε ζημίες από την εμπορική της δραστηριότητα, η B έκλεισε τα τρία καταστήματά της, το ένα τον Δεκέμβριο 2007 και τα δύο άλλα τον Μάρτιο του 2008. Η B δεν είχε πρόθεση να συνεχίσει να ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στη Σουηδία, εξακολουθούσε όμως να δεσμεύεται από μακροπρόθεσμες συμβάσεις μισθώσεως δύο εμπορικών καταστημάτων. Το έλλειμμά της ανήλθε σε 44,8 εκατομμύρια σουηδικές κορώνες (SEK) για την περίοδο από το 2001 έως το 2007.

12 Μετά τη παύση των δραστηριοτήτων της B, η A εξέτασε τη δυνατότητα συγχωνεύσεως με τη θυγατρική αυτή. Η εν λόγω πράξη δικαιολογείται από οικονομικής απόψεως και παρέχει τη δυνατότητα, μεταξύ άλλων, μεταφοράς στην A των μισθωτικών συμβάσεων που συνήψε η B. Επιπλέον, πρόκειται για μια διαφανή και εύκολη στην εφαρμογή διαδικασία, που παρέχει τη δυνατότητα απλουστεύσεως της δομής του ομίλου.

13 Μετά την πράξη αυτή, οι εναπομένοντες πόροι, τα χρέη και οι λοιπές υποχρεώσεις της Β θα μεταφερθούν στην Α και η μητρική εταιρία δεν θα διαθέτει πλέον θυγατρική ή μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία.

14 Η Α υπέβαλε στην keskusverolautakunta αίτηση δεσμευτικής προκριματικής αποφάσεως σχετικά με το αν θα μπορούσε να εκπέσει τις ζημίες της Β, μετά τη συγχώνευση αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 123, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εισοδημάτων.

15 Με την από 25 Μαρτίου 2009 δεσμευτική προκριματική απόφασή της η keskusverolautakunta απάντησε αρνητικά, με την αιτιολογία ότι οι ζημίες της Β διαπιστώθηκαν κατ' εφαρμογήν της σουηδικής φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, εκτιμά ότι οι ζημίες αυτές δεν μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 119 του νόμου περί φόρου εισοδημάτων.

16 Η Α προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου) επικαλούμενη, ιδίως, την ελευθερία εγκαταστάσεως.

17 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, σε περίπτωση που ημεδαπή εταιρία απορροφά φινλανδική εταιρία, η πρώτη μπορεί να εκπέσει φορολογικώς τις ζημίες της τελευταίας αυτής εταιρίας υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 119 και 123 του νόμου περί φόρου εισοδημάτων, με την επιφύλαξη ότι η πράξη δεν πρέπει να πραγματοποιείται με μόνο σκοπό την κτήση φορολογικού πλεονεκτήματος.

18 Το δικαστήριο αυτό υπογραμμίζει ότι, αντιθέτως, ο φινλανδικός νόμος δεν παρέχει ενδείξεις περί των προϋποθέσεων υπό τις οποίες θα μπορούσε να γίνει δεκτή μια τέτοια έκπτωση όταν η απορροφώμενη εταιρία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

19 Το ως άνω δικαστήριο διερωτάται, επομένως, αν η φινλανδική νομοθεσία συνεπάγεται περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως και, σε περίπτωση που συμβαίνει κάτι τέτοιο, αν ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται με τους λόγους γενικού συμφέροντος που επικαλούνται οι φινλανδικές αρχές, οι οποίες στηρίζονται στην ανάγκη των κρατών μελών να διατηρούν την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας τους και να προστατεύονται από τους κινδύνους της διπλής χρησιμοποιήσεως των ζημιών και της φοροαποφυγής.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Πρέπει να ερμηνευθούν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ υπό την έννοια, ότι, σε περίπτωση συγχωνεύσεως, η απορροφώσα εταιρία δύναται να εκπέσει φορολογικά τις ζημίες προγενέστερων της συγχωνεύσεως ετών τις οποίες υπέστη στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας η απορροφώμενη εταιρία, η οποία ήταν εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όταν η απορροφώσα εταιρία δεν θα έχει πλέον εγκατάσταση στο κράτος όπου είχε την έδρα της η απορροφώμενη και όταν βάσει των εθνικών διατάξεων επιτρέπεται η έκπτωση των ζημιών της απορροφώμενης εταιρίας μόνον αν αυτή είναι ημεδαπή ή αν οι ζημίες αφορούν εγκατάστασή της στο εν λόγω κράτος;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Λαμβάνονται υπόψη τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ κατά την εξέταση είτε του ζητήματος αν το ύψος των προς έκπτωση ζημιών θα υπολογισθεί με βάση τις φορολογικές διατάξεις του κράτους εγκαταστάσεως της απορροφώσας εταιρίας ή αν θα λογίζονται ως δυνάμενες να εκπέσουν ζημίες οι ζημίες εκείνες που βεβαιώθηκαν στο κράτος εγκαταστάσεως της απορροφώμενης εταιρίας με βάση τις διατάξεις του κράτους αυτού;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ εμποδίζουν τη νομοθεσία κράτους μέλους να αποκλείει τη δυνατότητα ημεδαπής μητρικής εταιρίας να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της, σε περίπτωση συγχωνεύσεως με θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, τις ζημίες που υπέστη η τελευταία αυτή εταιρία στο πλαίσιο προηγούμενων της συγχωνεύσεως χρήσεων, ενώ η εθνική αυτή νομοθεσία παρέχει μια τέτοια δυνατότητα όταν η συγχώνευση πραγματοποιείται με ημεδαπή θυγατρική.

22 Εισαγωγικώς, διαπιστώνεται ότι η οδηγία 2009/133 δεν ασχολείται με το ζήτημα της αναλήψεως ενδεχόμενων ζημιών της απορροφώμενης εταιρίας σε μια τέτοια περίπτωση.

23 Εξάλλου, η Γερμανική, η Φινλανδική, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, επειδή η απορροφώμενη εταιρία έπαψε την οικονομική της δραστηριότητα πριν από τη συγχώνευση και η αναδιάρθρωση αυτή οφείλεται αποκλειστικά στην αναζήτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, συνιστάμενου στην έκπτωση των ζημιών της απορροφώμενης θυγατρικής από τα φορολογητέα κέρδη της απορροφώσας μητρικής εταιρίας.

24 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί καταρχάς ότι, όπως ακριβώς και οι λοιπές πράξεις μετατροπής εταιριών, οι διασυνοριακές συγχωνεύσεις ικανοποιούν τις ανάγκες συνεργασίας και συνενώσεως εταιριών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη. Συνιστούν ειδικότερους τρόπους ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως, σημαντικούς για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, και ως εκ τούτου εμπίπτουν στις οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται την προβλεπόμενη στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ελευθερία εγκαταστάσεως (απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-411/03, SEVIC Systems, Συλλογή 2005, σ. I-10805, σκέψη 19).

25 Στη συνέχεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, υπό τις συνθήκες της υποθέσεως της κύριας δίκης, η σύσταση από την A μιας θυγατρικής B στη Σουηδία αποτελεί συνέπεια της εκ μέρους της πρώτης εταιρίας ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως, πράγμα το οποίο έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ.

26 Τέλος, το γεγονός ότι μια συγχώνευση πραγματοποιείται μόνο για φορολογικούς λόγους και ότι, με τον τρόπο αυτόν, οι εμπλεκόμενες εταιρίες επιδιώκουν στην πραγματικότητα να διαφύγουν καταχρηστικώς από την υπαγωγή στην εθνική τους νομοθεσία δεν είναι ικανό, καθαυτό, να αποκλείσει την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

27 Πράγματι, το ζήτημα της εφαρμογής των άρθρων αυτών είναι διαφορετικό από εκείνο του αν ένα κράτος μέλος μπορεί να λαμβάνει μέτρα για να εμποδίσει ορισμένους από τους υπηκόους του να επιχειρούν να αποφεύγουν καταχρηστικώς την εφαρμογή της εθνικής τους νομοθεσίας, καταφεύγοντας στις δυνατότητες που τους παρέχει η Συνθήκη (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros, Συλλογή 1999, σ. I-1459, σκέψη 18).

28 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων αυτών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει εφαρμογή σε καταστάσεις όπως αυτή της κύριας δίκης.

Επί του εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως

29 Δεδομένου ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (βλ., ιδίως, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αναγνωρίζει στους υπηκόους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και που έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ενώσεως, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, και της 25ης Φεβρουαρίου 2010, C-337/08, X Holding, Συλλογή 2010, σ. I-1215, σκέψη 17).

31 Συναφώς, η δυνατότητα την οποία παρέχει το φινλανδικό δίκαιο σε ημεδαπή μητρική εταιρία να συνυπολογίσει τις ζημίες μιας ημεδαπής θυγατρικής όταν συγχωνεύεται με αυτήν αποτελεί για τη μητρική εταιρία φορολογικό πλεονέκτημα.

32 Η μη παροχή του πλεονεκτήματος αυτού στο πλαίσιο των σχέσεων μεταξύ ημεδαπής μητρικής εταιρίας και θυγατρικής εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος είναι ικανή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την εγκατάσταση στο τελευταίο αυτό κράτος και, επομένως, να την αποθαρρύνει να συστήσει εκεί θυγατρικές.

33 Για να είναι σύμφωνη προς τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, η διαφορετική αυτή μεταχείριση πρέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., κατ' αναλογία προς την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 167). Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι για τη δυνατότητα συγκρίσεως μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός που επιδιώκεται με τις οικείες εθνικές διατάξεις (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψεις 36 έως 38).

34 Κατά το φορολογικό δίκαιο, η κατοικία των φορολογουμένων συνιστά παράγοντα ικανό να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, τούτο όμως δεν ισχύει πάντοτε. Συγκεκριμένα, το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί να εφαρμόζει σε όλες τις περιπτώσεις διαφορετική μεταχείριση απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι η έδρα μιας εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα καθιστούσε το άρθρο 49 ΣΛΕΕ κενό περιεχομένου (βλ., ιδίως, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 37).

35 Συναφώς, η κατάσταση, αφενός, μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί να συγχωνευθεί με ημεδαπή θυγατρική και, στο πλαίσιο αυτό, να επωφεληθεί από τη δυνατότητα να εκπέσει φορολογικώς τις ζημίες της τελευταίας και, αφετέρου, εκείνη μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας που επιθυμεί συγχώνευση με αλλοδαπή θυγατρική είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης φορολογικής νομοθεσίας, ο οποίος είναι να παράσχει στη μητρική εταιρία φορολογικό πλεονέκτημα συνιστάμενο στη δυνατότητά της να εκπέσει φορολογικώς τις ζημίες της θυγατρικής.

36 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου διατείνονται, ωστόσο, ότι η άρνηση αποδοχής της φορολογικής εκπτώσεως των ζημιών δεν συνιστά περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως, καθόσον, όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου που περιλαμβάνονται στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως, οι αρμόδιες αρχές θα αρνούνταν επίσης την έκπτωση από τα φορολογητέα κέρδη των ζημιών της απορροφώμενης εταιρίας, υπό τις ίδιες περιστάσεις, αν είχε πραγματοποιηθεί συγχώνευση με ημεδαπή θυγατρική, με την αιτιολογία ότι η σχετική πράξη διενεργείται αποκλειστικώς με σκοπό την κτήση φορολογικού πλεονεκτήματος.

37 Εντούτοις, εναπόκειται μόνο στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν συμβαίνει αυτό στην υπόθεση της κύριας δίκης. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, τότε πράγματι η A δεν θα μπορεί να επικαλεστεί διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών.

38 Ελλείψει περαιτέρω διευκρινίσεων στην απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, εναπόκειται εν πάση περιπτώσει στο Δικαστήριο να αποφανθεί επίσης επί του αν η διαφορετική μεταχείριση έναντι των αλλοδαπών εταιριών δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, σε περίπτωση που η άρνηση εκπτώσεως των ζημιών στηρίχθηκε σε άλλο λόγο.

39 Προς τούτο, πρέπει να εξακριβωθεί αν η ως άνω διαφορετική μεταχείριση εξυπηρετεί την επίτευξη του σκοπού του οποίου γίνεται επίκληση και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου προς επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (βλ., επ' αυτού, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 35).

Επί της δικαιολογήσεως του εμποδίου

40 Οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου υποστηρίζουν ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και προς αποτροπή των κινδύνων διπλής χρησιμοποιήσεως των ζημιών και φοροαποφυγής.

41 Όσον αφορά, καταρχάς, την υποχρέωση περιφρουρήσεως της κατανομής των φορολογικών εξουσιών φόρων μεταξύ των κρατών μελών, η εξουσία αυτή μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση όταν το υπό εξέταση σύστημα σκοπεί να αποτρέψει ενέργειες δυνάμενες να υπονομεύσουν τη δυνατότητα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 42, και Oy AA, προαναφερθείσα, σκέψη 54).

42 Έτσι, η περιφρούρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών ενδέχεται να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων σε κάποιο από τα κράτη αυτά εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του εν λόγω κράτους, όσον αφορά τόσο τα κέρδη όσο και τις ζημίες (αποφάσεις Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 45).

43 Πράγματι, το να δοθεί στις εταιρίες η δυνατότητα να επιλέγουν αν ο συνυπολογισμός των ζημιών τους θα γίνει εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα έθετε σε σοβαρό κίνδυνο την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (βλ. απόφαση Oy AA, προαναφερθείσα, σκέψη 55), δεδομένου ότι οι βάσεις επιβολής του φόρου θα μεταβάλλονταν ανάλογα με το ύψος των μεταφερομένων ζημιών, εντός των δύο αυτών κρατών.

44 Όσον αφορά, στη συνέχεια, τον κίνδυνο διπλής χρησιμοποιήσεως των ζημιών, πρέπει να σημειωθεί ότι όντως υφίσταται ένας τέτοιος κίνδυνος όταν, στο πλαίσιο συγχωνεύσεως όπως αυτής της κύριας δίκης, η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία έχει δυνατότητα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες της απορροφώμενης θυγατρικής. Ο κίνδυνος αυτός αποτρέπεται με έναν κανόνα ο οποίος αποκλείει τη σχετική δυνατότητα (βλ., επ' αυτού, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψεις 47 και 48).

45 Όσον αφορά, τέλος, τον κίνδυνο φοροαποφυγής, η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών αλλοδαπής θυγατρικής σε ημεδαπή εταιρία σε περίπτωση συγχωνεύσεως συνεπάγεται τον κίνδυνο να οργανώνονται οι μεταφορές των ζημιών στο πλαίσιο ενός ομίλου εταιριών έτσι ώστε οι ζημίες να συνυπολογίζονται στα κράτη μέλη που επιβάλλουν τους μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές και στα οποία, κατά συνέπεια, η φορολογική αξία των ζημιών είναι υψηλότερη (βλ., επ' αυτού, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 49).

46 Λαμβανομένων υπόψη των δικαιολογητικών αυτών στοιχείων, εξεταζομένων από κοινού, πρέπει να γίνει δεκτό ότι νομοθεσία κράτους μέλους η οποία αποκλείει, στο πλαίσιο συγχωνεύσεως όπως αυτής της κύριας δίκης, τη δυνατότητα της εγκατεστημένης εντός του κράτους μέλους αυτού μητρικής εταιρίας να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες της απορροφώμενης θυγατρικής, η

οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτους μέλους, αφενός, επιδιώκει θεμιτούς σκοπούς σύμφωνους προς τη Συνθήκη και απορρέοντες από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, είναι ικανή να εξασφαλίσει την επίτευξη των σκοπών αυτών (βλ., επ' αυτού, ιδίως, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 51).

47 Εντούτοις, πρέπει ακόμη να εξακριβωθεί αν η νομοθεσία αυτή υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκομένων σκοπών μέτρο (βλ. επ' αυτού, ιδίως, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 53).

48 Όσον αφορά την αναλογικότητα του εμποδίου προς την ελευθερία εγκαταστάσεως, πρέπει να σημειωθεί, καταρχάς, ότι το γεγονός ότι χορηγείται στη μητρική εταιρία η δυνατότητα να συνυπολογίσει τις ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής της, στο πλαίσιο διασυνοριακής συγχωνεύσεως, δεν παρέχει a priori στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα κάθε χρόνο το φορολογικό σύστημα που θα έχει εφαρμογή στις ζημίες των θυγατρικών της (βλ., a contrario, απόφαση X Holding, προαναφερθείσα, σκέψη 31).

49 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, αφετέρου, ότι περιοριστικό μέτρο όπως το επίμαχο της κύριας δίκης βαίνει πέραν του αναγκαίου προς επίτευξη του ουσιώδους μέρους των επιδιωκόμενων σκοπών σε μια κατάσταση όπου η αλλοδαπή θυγατρική έχει εξαντλήσει τις παρεχόμενες εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών (βλ., επ' αυτού, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 55). Εναπόκειται στη μητρική εταιρία να αποδείξει ότι όντως συμβαίνει κάτι τέτοιο (βλ., επ' αυτού, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 56).

50 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από τα στοιχεία της δικογραφίας που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο ασφαλώς προκύπτει ότι το σουηδικό δίκαιο προβλέπει τη δυνατότητα επικλήσεως των ζημιών του υποκειμένου στον φόρο κατά τη διάρκεια μελλοντικών φορολογικών χρήσεων προς υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

51 Εντούτοις, η A εκθέτει ότι, μετά την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως, η B θα τεθεί υπό εκκαθάριση και ότι η ίδια δεν θα διαθέτει πλέον θυγατρική ή μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία. Έτσι, όπως φαίνεται, καμία από τις δύο αυτές εταιρίες δεν θα έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί, στη Σουηδία, μετά τη συγχώνευση, τις σημειωθείσες πριν από τη συγχώνευση ζημίες της B εντός του κράτους μέλους αυτού.

52 Ωστόσο, οι ειδικές αυτές περιστάσεις δεν μπορούν να αποδείξουν, καθαυτές, την έλλειψη κάθε δυνατότητας συνυπολογισμού των ζημιών που σημειώνονται εντός του κράτους εγκαταστάσεως της θυγατρικής.

53 Έτσι, διάφορα κράτη μέλη που παρενέβησαν στη διαδικασία φρονούν, αντιθέτως, ότι εξακολουθεί να υφίσταται δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών της B στη Σουηδία. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει συναφώς ότι οι ζημίες αυτές μπορούν να εκπέσουν από τα, ασφαλώς αμελητέα, έσοδα τα οποία η B συνεχίζει να έχει στη Σουηδία. Προσθέτει ότι η εταιρία αυτή εξακολουθεί να δεσμεύεται από τις μισθωτικές συμβάσεις, οι οποίες ενδέχεται να αναληφθούν από άλλον. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι το σουηδικό δίκαιο παρέχει στις εταιρίες τη δυνατότητα να επικαλούνται ζημίες που κατέγραψαν στο πλαίσιο προηγουμένων χρήσεων ή στο πλαίσιο της φορολογήσεως υπεραξιών που αποκομίστηκαν από τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της απορροφώμενης εταιρίας. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Σουηδία δικαιούται να εκτιμά τα μεταβιβαζόμενα αγαθά και να φορολογεί την απορροφώμενη εταιρία όσον αφορά τα αποκομιζόμενα με τον τρόπο αυτό κέρδη.

54 Επομένως, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίσει αν η A πράγματι απέδειξε ότι η B έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών στη Σουηδία.

55 Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο συμπεράνει ότι όντως αποδεικνύεται κάτι τέτοιο, θα ήταν αντίθετο προς τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ να αποκλειστεί η δυνατότητα της A να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της τις ζημίες που υπέστη η αλλοδαπή θυγατρική της, στο πλαίσιο της επίμαχης στην κύρια δίκη συγχωνεύσεως.

56 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθενται στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας που αποκλείει τη δυνατότητα μιας μητρικής εταιρίας η οποία συγχωνεύεται με θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος που έχει παύσει τη δραστηριότητά της να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες της θυγατρικής αυτής οι οποίες σημειώθηκαν στο πλαίσιο των προηγούμενων της εν λόγω συγχωνεύσεως χρήσεων, ενώ η εθνική αυτή νομοθεσία παρέχει μια τέτοια δυνατότητα όταν η συγχώνευση πραγματοποιείται με ημεδαπή θυγατρική. Εντούτοις, η εθνική αυτή νομοθεσία είναι ασυμβίβαστη προς το δίκαιο της Ένωσης αν δεν παρέχει στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να αποδείξει ότι η αλλοδαπή θυγατρική της έχει εξαντλήσει κάθε δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών της και ότι δεν υπάρχει καμία δυνατότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες αυτές εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της στο πλαίσιο μελλοντικών χρήσεων είτε έναντι της ιδίας, είτε έναντι κάποιου τρίτου.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

57 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, σε περίπτωση που η εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική εταιρία να λάβει υπόψη τις ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής της στο πλαίσιο συγχωνεύσεως όπως της επίμαχης στην κύρια δίκη, αν οι ζημίες αυτές πρέπει να προσδιορίζονται κατ' εφαρμογήν του δικαίου του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας ή κατ' εφαρμογήν εκείνου του κράτους εγκαταστάσεως της θυγατρικής.

58 Συναφώς, επιβάλλεται καταρχάς η διαπίστωση ότι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν συνεπάγεται, καταρχήν, την εφαρμογή συγκεκριμένης νομοθεσίας για τον υπολογισμό των ζημιών της απορροφώμενης θυγατρικής τις οποίες αναλαμβάνει η μητρική εταιρία, στο πλαίσιο πράξεως όπως αυτή της κύριας δίκης.

59 Αντιθέτως, το δίκαιο της Ένωσης δεν επιτρέπει να αποτελεί ο ως άνω τρόπος υπολογισμού εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Επομένως, ο εν λόγω υπολογισμός δεν πρέπει, καταρχήν, να καταλήγει σε άνιση μεταχείριση σε σχέση με τον υπολογισμό που θα πραγματοποιούνταν, υπό αντίστοιχες συνθήκες, σε περίπτωση αναλήψεως των ζημιών ημεδαπής θυγατρικής.

60 Πάντως, το ζήτημα αυτό δεν πρέπει να εξετάζεται αόριστα και υποθετικά, αλλά πρέπει να αποτελεί, στο μέτρο του δυνατού, το αντικείμενο εξετάσεως κατά περίπτωση.

61 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στο πλαίσιο συγχωνεύσεως όπως αυτή της κύριας δίκης, οι κανόνες υπολογισμού των ζημιών αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας προκειμένου περί της αναλήψεώς τους από ημεδαπή μητρική εταιρία δεν πρέπει να ενέχουν άνιση μεταχείριση σε σχέση με τους κανόνες υπολογισμού που θα είχαν εφαρμογή αν η εν λόγω συγχώνευση είχε πραγματοποιηθεί με ημεδαπή θυγατρική.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθενται στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας που αποκλείει τη δυνατότητα μιας μητρικής εταιρίας η οποία συγχωνεύεται με θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος που έχει παύσει τη δραστηριότητά της να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες της θυγατρικής αυτής οι οποίες σημειώθηκαν στο πλαίσιο των προηγούμενων της εν λόγω συγχωνεύσεως χρήσεων, ενώ η εθνική αυτή νομοθεσία παρέχει μια τέτοια δυνατότητα όταν η συγχώνευση πραγματοποιείται με ημεδαπή θυγατρική. Εντούτοις, η εθνική αυτή νομοθεσία είναι ασυμβίβαστη προς το δίκαιο της Ένωσης αν δεν παρέχει στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να αποδείξει ότι η αλλοδαπή θυγατρική της έχει εξαντλήσει κάθε δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών της και ότι δεν υπάρχει καμία δυνατότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες αυτές εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της στο πλαίσιο μελλοντικών χρήσεων είτε έναντι της ιδίας, είτε έναντι κάποιου τρίτου.**

2) **Στο πλαίσιο συγχωνεύσεως όπως αυτή της κύριας δίκης, οι κανόνες υπολογισμού των ζημιών αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας προκειμένου περί της αναλήψεώς τους από ημεδαπή μητρική εταιρία δεν πρέπει να ενέχουν άνιση μεταχείριση σε σχέση με τους κανόνες υπολογισμού που θα είχαν εφαρμογή αν η εν λόγω συγχώνευση είχε πραγματοποιηθεί με ημεδαπή θυγατρική.**

(υπογραφές)