ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 13ης Δεκεμβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-446/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 16ης Ιουλίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Οκτωβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

Marks & Spencer plc

κατά

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans και A. Rosas, προέδρους τμήματος, C. Gulmann (εισηγητή), A. La Pergola, J-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Φεβρουαρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Marks & Spencer plc, εκπροσωπούμενη από τους G. Aaronson, QC, και P. Farmer, barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους M. Bethell, επικουρούμενο από τους R. Plender, QC, και D. Ewart, barrister,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και A. Tiemann,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Κ. Μπόσκοβιτς και Β. Κυριαζόπουλο, καθώς και από τις Ι. Πουλή και Σ. Τρεκλή,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και C. Jurgensen-Mercier,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. J. O'Hagan, επικουρούμενο από τους E. Fitzsimons, SC, και G. Clohessy, BL,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster, S. Terstal και J. van Bakel,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Guimaraes-Purokoski,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Kruse,

— la Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Απριλίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Marks & Spencer plc (στο εξής: Marks & Spencer) και της φορολογικής αρχής του Ηνωμένου Βασιλείου, σχετικά με την εκ μέρους της αρχής αυτής απόρριψη αιτήσεως φορολογικής ελαφρύνσεως την οποία υπέβαλε η Marks & Spencer, προκειμένου να εκπέσουν από τα φορολογητέα στο Ηνωμένο Βασίλειο κέρδη της οι ζημίες που υπέστησαν οι εγκατεστημένες στο Βέλγιο, στη Γερμανία και στη Γαλλία θυγατρικές της.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Οι εφαρμοστέες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του εθνικού δικαίου περιέχονται στον νόμο του 1988 περί του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Income and Corporation Tax Act 1988, στο εξής: ICTA). Οι διατάξεις αυτές εκτίθενται κατωτέρω, βάσει των στοιχείων που περιέχει η διάταξη περί παραπομπής.

Υποβολή στον φόρο εισοδήματος εταιριών

4 Κατά τα άρθρα 6, παράγραφος 1, και 11, παράγραφος 1, του ICTA, ο φόρος εισοδήματος εταιριών επιβάλλεται επί των κερδών των εταιριών που είτε είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, είτε ασκούν εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

5 Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, του ICTA, οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες υποβάλλονται στον φόρο εισοδήματος εταιριών βάσει των παγκοσμίων κερδών τους. Κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, οι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες υποβάλλονται στον φόρο εισοδήματος εταιριών μόνο βάσει των κερδών των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο υποκαταστημάτων ή πρακτορείων τους.

6 Δυνάμει φορολογικών συμβάσεων τις οποίες το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας συνήψε, μεταξύ άλλων, με το Βασίλειο του Βελγίου, με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και με τη Γαλλική Δημοκρατία, οι αλλοδαπές θυγατρικές των εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών υποβάλλονται, ως εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή, στον φόρο εισοδήματος εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνο για τις εμπορικές δραστηριότητες που ασκούν εντός του κράτους μέλους αυτού μέσω σταθερής εγκαταστάσεως υπό την έννοια των εν λόγω συμβάσεων.

7 Το Ηνωμένο Βασίλειο έχει προβλέψει ένα σύστημα πιστώσεως φόρου προς αποφυγή των διπλών φορολογήσεων.

8 Το σύστημα αυτό παρουσιάζει, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες δύο πτυχές.

9 Πρώτον, μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία η οποία ασκεί εμπορική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους μέσω υποκαταστήματος εγκατεστημένου εντός του κράτους αυτού φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των κερδών του υποκαταστήματος αυτού και εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον καταβληθέντα εντός του άλλου κράτους μέλους φόρο ή έχει δικαίωμα εκπτώσεως του τελευταίου αυτού φόρου στο πλαίσιο του καθορισμού του φορολογικού αποτελέσματος του υποκαταστήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το κέρδος εκμεταλλεύσεως του υποκαταστήματος καθορίζεται σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου. Η ζημία εκμεταλλεύσεως μπορεί να καταλογισθεί στα κέρδη της εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας. Οι ζημίες που δεν καταλογίσθηκαν μπορούν να μεταφερθούν στις επόμενες χρήσεις. Το γεγονός ότι η ζημία μπορεί να καταλογισθεί εντός του άλλου κράτους μέλους επί των μελλοντικών κερδών του υποκαταστήματος δεν εμποδίζει τον καταλογισμό της επί των κερδών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

10 Δεύτερον, μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία η οποία ασκεί εμπορική δραστηριότητα εντός άλλου κράτους μέλους μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης εντός του κράτους αυτού φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των

μερισμάτων που διένειμε η θυγατρική αυτή και τυγχάνει του ευεργετήματος της πιστώσεως του φόρου που αντιστοιχεί στον φόρο που καταβλήθηκε εντός του άλλου κράτους μέλους επί των κερδών από τα οποία διανέμονται τα μερίσματα και, ενδεχομένως, σε κάθε κράτηση πραγματοποιηθείσα στην πηγή. Οσάκις δεν έχει εφαρμογή η νομοθεσία επί των ελεγχομένων αλλοδαπών εταιριών, η μητρική εταιρία δεν φορολογείται επί των κερδών της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής της και δεν μπορεί να καταλογίσει τις ζημίες της θυγατρικής στα κέρδη της.

11 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 208 του ICTA, τα μερίσματα που καταβλήθηκαν σε εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία από επίσης εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους αυτού θυγατρική δεν φορολογούνται, αντιθέτως προς τα καταβληθέντα από εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους θυγατρική.

Ειδικό καθεστώς των ζημιών στο πλαίσιο των ομίλων εταιριών (φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου εταιριών)

12 Στο Ηνωμένο Βασίλειο, ένα σύστημα φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου εταιριών επιτρέπει στις εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες ενός ομίλου να προβαίνουν στη μεταξύ τους αντιστάθμιση των κερδών και των ζημιών τους.

13 Το άρθρο 402 του ICTA ορίζει τα εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη και βάσει των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου και του άρθρου 492, παράγραφος 8, η φορολογική ελάφρυνση λόγω ζημιών από εμπορική δραστηριότητα και άλλα ποσά για τα οποία προβλέπεται ελάφρυνση από τον φόρο εισοδήματος εταιριών μπορεί, στις περιπτώσεις που εκτίθενται [...] στις παραγράφους 2 και 3, να μεταβιβάζεται από μια εταιρία (που καλείται "μεταβιβάζουσα εταιρία") ανήκουσα σε όμιλο εταιριών σε άλλη εταιρία, κατόπιν αιτήσεως της δεύτερης (που καλείται "αιτούσα εταιρία") που είναι μέλος του ίδιου ομίλου, στο πλαίσιο της ελαφρύνσεως του φόρου εταιριών, η οποία καλείται φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου.

2. Η φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου επιτρέπεται εφόσον η μεταφέρουσα και η αιτούσα εταιρία ανήκουν αμφότερες στον ίδιο όμιλο [...]»

14 Το άρθρο 403 του ICTA ορίζει τα εξής:

«1. Αν κατά τη διάρκεια λογιστικής χρήσεως ("χρήση κατά την οποία γίνεται η μεταβίβαση"), η μεταβιβάζουσα εταιρία υφίσταται:

a) ζημίες εκμεταλλεύσεως [...] το ποσό των ζημιών μπορεί, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, να συμψηφιστεί, όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος εταιριών, με τα συνολικά κέρδη που η αιτούσα εταιρία πραγματοποίησε κατά την αντίστοιχη χρήση.»

15 Όσον αφορά τις χρήσεις που έληξαν πριν από την 1η Απριλίου 2000, το άρθρο 413, παράγραφος 5, του ICTA διευκρινίζει τα εξής:

«Στο παρόν κεφάλαιο, ο όρος "εταιρία" αφορά μόνον τα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο [...]»

16 Κατόπιν της νομοθετικής τροποποιήσεως που πραγματοποιήθηκε λόγω της εκδόσεως της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695), το σύστημα της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου έχει εφαρμογή, από το οικονομικό έτος 2000, στα κέρδη και στις ζημίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φορολογικού δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου.

17 Κατόπιν αυτής της νομοθετικής τροποποιήσεως:

— οι ζημίες του εγκατεστημένου στο Ηνωμένο Βασίλειο υποκαταστήματος της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή εταιρίας μπορούν να μεταβιβασθούν σε άλλη εταιρία του ομίλου προκειμένου να εκπέσουν από τα κέρδη αυτής που φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο,

— οι ζημίες της εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας του ομίλου μπορούν να μεταβιβασθούν στο υποκατάστημα για να εκπέσουν από τα κέρδη αυτού στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η Marks & Spencer είναι μια εταιρία συσταθείσα και καταχωρισθείσα στο μητρώο εταιριών στην Αγγλία και στην Ουαλία. Είναι η μητρική εταιρία εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο και σε άλλα κράτη. Αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους εμπόρους λιανικής του Ηνωμένου Βασιλείου στους τομείς των ετοίμων ενδυμάτων, των τροφίμων, των ειδών οικιακής χρήσεως και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών.

19 Από το 1975, άρχισε να εγκαθίσταται σε άλλα κράτη, ανοίγοντας ένα κατάστημα στη Γαλλία. Στα τέλη της δεκαετίας του '90, διέθετε σημεία πωλήσεων εντός περισσοτέρων από 36 χώρες, στο πλαίσιο ενός δικτύου θυγατρικών και ενός συστήματος συμβάσεων franchising.

20 Στα μέσα της δεκαετίας του '90, οι ζημίες παρουσίασαν αυξητική τάση.

21 Τον Μάρτιο του 2001, η Marks & Spencer ανακοίνωσε την παύση των δραστηριοτήτων της στην ηπειρωτική Ευρώπη. Στις 31 Δεκεμβρίου 2001, η εγκατεστημένη στη Γαλλία θυγατρική μεταβιβάσθηκε σε τρίτους, ενώ οι άλλες θυγατρικές, περιλαμβανομένων των εγκατεστημένων στο Βέλγιο και στη Γερμανία, έπαυσαν κάθε εμπορική δραστηριότητα.

22 Στο Ηνωμένο Βασίλειο, η Marks & Spencer ζήτησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 6 του παραρτήματος 17 Α του ICTA, τη χορήγηση φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου για τις ζημίες που υπέστησαν οι θυγατρικές της που ήσαν εγκατεστημένες στο Βέλγιο, στη Γερμανία και στη Γαλλία κατά τη διάρκεια τεσσάρων χρήσεων που έληξαν στις 31 Μαρτίου 1998, στις 31 Μαρτίου 1999, στις 31 Μαρτίου 2000 και στις 31 Μαρτίου 2001. Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι οι διάδικοι της κύριας δίκης συμφώνησαν ότι οι ζημίες έπρεπε να καθορισθούν σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου. Ως εκ τούτου, κατόπιν αιτήματος της φορολογικής αρχής, η Marks & Spencer υπολόγισε εκ νέου τις ζημίες επ' αυτής της βάσεως.

23 Οι εν λόγω θυγατρικές είχαν ασκήσει τις οικονομικές τους δραστηριότητες εντός των κρατών μελών στα οποία είχαν την έδρα τους. Δεν είχαν σταθερή εγκατάσταση εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, στο οποίο δεν είχαν ασκήσει καμία οικονομική δραστηριότητα.

24 Οι αιτήσεις χορηγήσεως φορολογικής ελαφρύνσεως απορρίφθηκαν με την αιτιολογία ότι φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου εταιριών μπορούσε να χορηγηθεί μόνο για τις ζημίες που σημειώθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

25 Η Marks & Spencer προσέβαλε την άρνηση αυτή ενώπιον των Special Commissioners of Income Tax, που απέρριψαν την προσφυγή της.

26 Η Marks & Spencer άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Σε περίπτωση κατά την οποία:

— οι διατάξεις που ισχύουν σε ένα κράτος μέλος, όπως οι διατάξεις του Ηνωμένου Βασιλείου περί φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου εταιριών, δεν επιτρέπουν σε μητρική εταιρία με φορολογική έδρα στο κράτος αυτό να εκπέσει από τα φορολογητέα στο κράτος αυτό κέρδη της τις ζημίες που υπέστησαν σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της εταιρίες με φορολογική έδρα στα κράτη αυτά, ενώ η έκπτωση αυτή επιτρέπεται για τις ζημίες που υφίστανται οι θυγατρικές εταιρίες οι εγκατεστημένες στο ίδιο κράτος με τη μητρική εταιρία·

— το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία:

— υποβάλλει το σύνολο των κερδών εταιρίας εγκατεστημένης στο έδαφός του στον φόρο εισοδήματος εταιριών, συμπεριλαμβανομένων των κερδών των υποκαταστημάτων που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη, παρέχοντας αφενός απαλλαγή προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως, ως προς τους φόρους που επιβλήθηκαν από άλλο κράτος μέλος, και αφετέρου τη δυνατότητα να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των εν λόγω φορολογητέων κερδών οι ζημίες που υπέστησαν τα υποκαταστήματα·

— δεν υποβάλλει σε φόρο εισοδήματος εταιριών τα αδιανέμητα κέρδη των θυγατρικών που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη·

— επιβάλλει στη μητρική εταιρία φόρο εισοδήματος εταιριών για τα μερίσματα που της καταβάλλουν οι θυγατρικές που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, ενώ δεν της επιβάλλει φόρο εισοδήματος εταιριών για τα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος της έδρας της μητρικής·

— παρέχει στη μητρική εταιρία απαλλαγή προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως, μέσω πιστώσεως τόσο του παρακρατηθέντος επί των μερισμάτων φόρου όσο και των αλλοδαπών φόρων επί των κερδών των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικών, οι οποίες κατέβαλαν μερίσματα βάσει των εν λόγω κερδών,

υφίσταται κάποιος περιορισμός βάσει του άρθρου 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ; Εάν ναι, δικαιολογείται βάσει του κοινοτικού δικαίου;

2) α) Διαφοροποιείται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα εάν, ανάλογα με την ισχύουσα νομοθεσία στο κράτος μέλος της θυγατρικής, παρέχεται υπό ορισμένες περιστάσεις ελάφρυνση, για ορισμένες ή για όλες τις ζημιές της θυγατρικής, από τα φορολογητέα στο κράτος της έδρας της θυγατρικής κέρδη;

β) Εάν η απάντηση διαφοροποιείται, ποια σημασία πρέπει ενδεχομένως να αποδοθεί στο γεγονός ότι:

— η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική έχει παύσει τη δραστηριότητά της και, παρόλο που στο κράτος αυτό υπάρχει διάταξη με την οποία παρέχεται η δυνατότητα ελαφρύνσεως λόγω ζημιών υπό ορισμένες προϋποθέσεις, δεν αποδεικνύεται ότι πράγματι έγινε χρήση της δυνατότητας αυτής στη συγκεκριμένη περίπτωση·

— η εγκατεστημένη στο άλλο κράτος μέλος θυγατρική πωλήθηκε σε τρίτο και, παρόλο που στο κράτος αυτό υπάρχει διάταξη με την οποία παρέχεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις δικαίωμα εκπτώσεως των ζημιών και σε τρίτο αγοραστή, δεν είναι βέβαιο ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση έγινε χρήση της δυνατότητας αυτής·

— οι ρυθμίσεις βάσει των οποίων στο κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η ελάφρυνση παρασχέθηκε και εντός άλλου κράτους μέλους;

γ) Διαφοροποιείται η απάντηση εάν αποδεικνύεται ότι η ελάφρυνση λόγω ζημιών παρασχέθηκε εντός του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική και, εάν ναι, ασκεί επίδραση το γεγονός ότι, εν συνεχεία, η ελάφρυνση αυτή παρασχέθηκε σε τρίτον όμιλο εταιριών στον οποίον πωλήθηκε η θυγατρική;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

27 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ απαγορεύουν τη νομοθεσία κράτους μέλους η οποία δεν παρέχει στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία τη δυνατότητα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες που υπέστη εντός άλλου κράτους μέλους η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό θυγατρική της, ενώ παρέχει τη δυνατότητα αυτή για τις ζημίες που έχει υποστεί μια εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική.

28 Με άλλα λόγια, τίθεται το ζήτημα αν η νομοθεσία αυτή συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 37, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Η ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35).

31 Μολονότι οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως κύριο σκοπό, βάσει του γράμματός τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν όμως επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 21).

32 Μια φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα για τις οικείες εταιρίες. Επιταχύνοντας την εκκαθάριση των ζημιών των ελλειμματικών επιχειρήσεων, μέσω του άμεσου καταλογισμού των ζημιών αυτών στα κέρδη άλλων εταιριών του ομίλου, παρέχει στον όμιλο ταμειακό πλεονέκτημα.

33 Ο αποκλεισμός του πλεονεκτήματος αυτού, όσον αφορά τις ζημίες που υπέστη η εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους θυγατρική η οποία δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός του κράτους μέλους της μητρικής εταιρίας, μπορεί να εμποδίσει την εκ μέρους της μητρικής εταιρίας άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αποτρέποντάς την από τη σύσταση θυγατρικών εντός άλλων κρατών μελών.

34 Έτσι, ο αποκλεισμός αυτός συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, υπό την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, καθόσον συνεπάγεται τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των ζημιών που υπέστη η εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική και των ζημιών που υπέστη η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική.

35 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν επιδιώκει θεμιτό σκοπό σύμφωνο με τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα έπρεπε, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26, και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 49).

36 Το Ηνωμένο Βασίλειο και τα λοιπά κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας ισχυρίζονται ότι οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή και οι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές δεν βρίσκονται, υπό το πρίσμα ενός συστήματος φορολογικής ελαφρύνσεως όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, σε φορολογικώς παρεμφερείς καταστάσεις. Σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, η οποία έχει εφαρμογή τόσο στο διεθνές όσο και στο κοινοτικό δίκαιο, το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας δεν έχει φορολογική αρμοδιότητα ως προς τις εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές. Όσον αφορά τις εταιρίες αυτές, η φορολογική αρμοδιότητα ανήκει κατ' αρχήν, σύμφωνα με τη συνήθη κατανομή αρμοδιοτήτων στον τομέα αυτόν, στα κράτη στο έδαφος των οποίων αυτές είναι εγκατεστημένες και ασκούν οικονομικές δραστηριότητες.

37 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, στο φορολογικό δίκαιο, η κατοικία των φορολογουμένων μπορεί να συνιστά παράγοντα ικανό να δικαιολογήσει εθνικούς κανόνες συνεπαγόμενους τη διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής. Ωστόσο, η κατοικία δεν αποτελεί πάντοτε δικαιολογημένο παράγοντα διακρίσεως. Συγκεκριμένα, το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα καθιστούσε το άρθρο 43 ΕΚ κενό περιεχομένου (βλ. την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18).

38 Σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, πρέπει να εξετάζεται αν ο περιορισμός της εφαρμογής ενός φορολογικού πλεονεκτήματος στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής δικαιολογείται από ουσιώδη αντικειμενικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν τη διαφορετική μεταχείριση.

39 Σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας, φορολογώντας τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή επί των παγκοσμίων εισοδημάτων τους και τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή αποκλειστικώς επί των κερδών που προέρχονται από τη δραστηριότητά τους εντός του εν λόγω κράτους, ενεργεί σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας την οποία καθιερώνει το διεθνές φορολογικό δίκαιο και αναγνωρίζει το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Futura Participations και Singer, σκέψη 22).

40 Ωστόσο, το γεγονός ότι το κράτος αυτό δεν φορολογεί τα κέρδη των μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή θυγατρικών μιας μητρικής εταιρίας εγκατεστημένης στο έδαφός του δεν δικαιολογεί, αφ' εαυτού, τον περιορισμό της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου στις ζημίες που έχουν υποστεί οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες.

41 Προκειμένου να εκτιμηθεί αν δικαιολογείται ο περιορισμός αυτός, πρέπει να εξετασθούν οι συνέπειες της άνευ όρων επεκτάσεως ενός πλεονεκτήματος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη.

42 Επί του σημείου αυτού, το Ηνωμένο Βασίλειο και τα λοιπά κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις επικαλούνται τρία δικαιολογητικά στοιχεία.

43 Πρώτον, τα κέρδη και οι ζημίες αποτελούν, από φορολογικής απόψεως, τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος, οι οποίες πρέπει να αντιμετωπίζονται συμμετρικά στο πλαίσιο του ίδιου φορολογικού συστήματος, προκειμένου να διαφυλαχθεί η ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των διαφόρων ενδιαφερομένων κρατών μελών. Δεύτερον, αν οι ζημίες λαμβάνονταν υπόψη στο κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, θα υπήρχε κίνδυνος διττής εκπτώσεώς τους. Τέλος, αν οι ζημίες δεν λαμβάνονταν υπόψη εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της θυγατρικής, θα υπήρχε κίνδυνος φοροδιαφυγής.

44 Όσον αφορά το πρώτο δικαιολογητικό στοιχείο, υπενθυμίζεται ότι η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί για τη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο κατ' αρχήν αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 49, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 Ωστόσο, όπως υπογραμμίζει ορθώς το Ηνωμένο Βασίλειο, η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών θα μπορούσε να καταστήσει αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων εντός ενός από τα κράτη αυτά εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες.

46 Συγκεκριμένα, το να δοθεί στις εταιρίες η ευχέρεια να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα διακύβευε αισθητά την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του

φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους και θα μειωνόταν εντός του δευτέρου κράτους, μέχρι του ποσού των ζημιών που μεταβιβάσθηκαν.

47 Όσον αφορά το δεύτερο δικαιολογητικό στοιχείο, το οποίο αφορά τον κίνδυνο διττής εκπτώσεως των ζημιών, γίνεται δεκτό ότι τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να εμποδίσουν τον εν λόγω κίνδυνο.

48 Ο κίνδυνος αυτός υπάρχει πράγματι αν η φορολογική απαλλαγή υπέρ ομίλου επεκταθεί στις ζημίες των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή θυγατρικών. Ο κίνδυνος αυτός αποτρέπεται με έναν κανόνα ο οποίος αποκλείει τη φορολογική ελάφρυνση για τις ζημίες αυτές.

49 Όσον αφορά, τέλος, το τρίτο δικαιολογητικό στοιχείο, το οποίο αφορά τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η δυνατότητα μεταβιβάσεως των ζημιών μιας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία συνεπάγεται τον κίνδυνο να οργανώνονται οι μεταβιβάσεις των ζημιών στο πλαίσιο ενός ομίλου εταιριών προς τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη που εφαρμόζουν τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές και στα οποία, κατά συνέπεια, η φορολογητέα αξία των ζημιών είναι υψηλότερη.

50 Η απαγόρευση της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου για τις ζημίες που υπέστησαν οι θυγατρικές εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εμποδίζει τις πρακτικές αυτές, οι οποίες μπορεί να εμπνέονται από τη διαπίστωση αισθητών διαφορών μεταξύ των φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται στα διάφορα κράτη μέλη.

51 Λαμβανομένων υπόψη των τριών δικαιολογητικών αυτών στοιχείων, θεωρουμένων από κοινού, επισημαίνεται ότι μια περιοριστική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, αφενός, επιδιώκει θεμιτούς σκοπούς σύμφωνους με τη

Συνθήκη και απορρέοντες από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επιτεύξεως των εν λόγω σκοπών.

52 Η ανάλυση αυτή δεν αποδυναμώνεται από τις ενδείξεις που περιλαμβάνονται στο δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματος, οι οποίες αφορούν τα συστήματα που εφαρμόζονται στο Ηνωμένο Βασίλειο:

— επί των κερδών και των ζημιών ενός αλλοδαπού υποκαταστήματος μιας εγκατεστημένης στο κράτος μέλος αυτό εταιρίας,

— στα μερίσματα που καταβάλλει προς μια εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό εταιρία η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική.

53 Ωστόσο, πρέπει να ελεγχθεί αν το περιοριστικό μέτρο βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρου.

54 Συγκεκριμένα, η Marks & Spencer και η Επιτροπή υποστήριξαν ότι θα μπορούσαν να μελετηθούν λιγότερο περιοριστικά μέτρα από τον γενικό αποκλεισμό του ευεργετήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου. Ως παραδείγματα, ανέφεραν τη δυνατότητα εξαρτήσεως του ευεργετήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως από την προϋπόθεση ότι η αλλοδαπή θυγατρική επωφελήθηκε πλήρως των δυνατοτήτων συνυπολογισμού των ζημιών οι οποίες παρέχονται εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεώς της. Ανέφεραν επίσης τη δυνατότητα εξαρτήσεως του ευεργετήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως από την προϋπόθεση της επανεντάξεως, στα φορολογητέα κέρδη της επιχειρήσεως η οποία έτυχε της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου, των μετέπειτα κερδών της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής, κατά το ισόποσο των ζημιών που είχαν εκπέσει προηγουμένως.

55 Συναφώς, το Δικαστήριο κρίνει ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης περιοριστικό μέτρο βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του κύριου μέρους των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρου, εφόσον:

— 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

— 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.

56 Εφόσον, εντός κράτους μέλους, η εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία αποδεικνύει στις φορολογικές αρχές ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ το να μην παρέχεται στην εν λόγω εταιρία η δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της εντός του κράτους μέλους αυτού τις ζημίες που υπέστη η μη εγκατεστημένη στο κράτος αυτό θυγατρική της.

57 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει επίσης να διευκρινισθεί ότι τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ κανόνες έχοντες ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις ICI, σκέψη 26, και de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 50).

58 Εξάλλου, κατά το μέτρο που είναι δυνατό να βρεθούν άλλα, λιγότερο περιοριστικά μέτρα, τέτοιου είδους μέτρα χρήζουν, εν πάση περιπτώσει, κανόνων εναρμονίσεως θεσπιζομένων από τον κοινοτικό νομοθέτη.

59 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ δεν απαγορεύουν, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τη νομοθεσία κράτους μέλους η οποία δεν παρέχει κατά γενικό κανόνα στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία τη δυνατότητα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες που υπέστη εντός άλλου κράτους μέλους η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό θυγατρική της, ενώ παρέχει τη δυνατότητα αυτή για τις ζημίες που έχει υποστεί η εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική. Ωστόσο, αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ το να μην παρέχεται η δυνατότητα αυτή στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία εφόσον, αφενός, 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 και εφόσον, αφετέρου, δεν υπάρχει πιθανότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες αυτές 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.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

60 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

61 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ δεν απαγορεύουν, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τη νομοθεσία κράτους μέλους η οποία δεν παρέχει κατά γενικό κανόνα στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία τη δυνατότητα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες που υπέστη εντός άλλου κράτους μέλους η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό θυγατρική της, ενώ παρέχει τη δυνατότητα αυτή για τις ζημίες που έχει υποστεί η εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική. Ωστόσο, αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ το να μην παρέχεται η δυνατότητα αυτή στην εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία εφόσον, αφενός, 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 και εφόσον, αφετέρου, δεν υπάρχει πιθανότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες αυτές 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.

(υπογραφές)