



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 6ης Σεπτεμβρίου 2012*

«Ελευθερία εγκατάστασης — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος εταιριών — Μείωση φόρου — Εθνική νομοθεσία που απαγορεύει σε εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή να εκπέσει τις ζημίες που υπέστη στην ημεδαπή η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος που ανήκει στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων όπως η πρώτη»

Στην υπόθεση C-18/11,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Ιανουαρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

κατά

Philips Electronics UK Ltd,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen 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 16ης Φεβρουαρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Philips Electronics UK Ltd, εκπροσωπούμενη από τον D. Milne, QC, και τον D. Jowell, barrister,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Hathaway, επικουρούμενο από την K. Bacon, barrister,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Vang,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και τον R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Philips Electronics UK Ltd (στο εξής: Philips Electronics UK) και των Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, αντικείμενο της οποίας είναι το ζήτημα αν η νομοθεσία για τη φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου επιχειρήσεων μπορεί να εφαρμοστεί υπέρ ορισμένων εταιριών που μετέχουν σε κοινοπραξία επιχειρήσεων.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

- 3 Ο νόμος του 1988 για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Income and Corporation Taxes Act του 1988, στο εξής: ICTA), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των κρίσιμων για την υπόθεση της κύριας δίκης περιστατικών, προβλέπει στο άρθρο 402 τα εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη και βάσει των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου και του άρθρου 492, παράγραφος 8, μια εταιρία μπορεί, στις περιπτώσεις που εκτίθενται κατωτέρω στις παραγράφους 2 και 3, να παραιτείται (“παραιτούμενη εταιρία”) υπέρ άλλης εταιρίας, στο πλαίσιο της ελάφρυνσης από τον φόρο νομικών προσώπων που καλείται “φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου”, από την έκπτωση των επιχειρηματικών ζημιών και των άλλων ποσών για τα οποία προβλέπεται δυνατότητα έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και η δεύτερη αυτή εταιρία (“αιτούσα εταιρία”) μπορεί να προβάλλει την αντίστοιχη αξίωση για φορολογική ελάφρυνση.

[...]

3. Η φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου επιτρέπεται επίσης στην περίπτωση παραιτούμενης και αιτούσας εταιρίας [...] όταν η μία είναι μέλος ομίλου επιχειρήσεων και η άλλη ανήκει σε κοινοπραξία επιχειρήσεων και υπάρχει τρίτη εταιρία που είναι μέλος τόσο του ομίλου όσο και της κοινοπραξίας. Η αξίωση που προβάλλεται με βάση την παρούσα παράγραφο θα αναφέρεται ως “αξίωση κοινοπραξίας”.

3Α. Η φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου επιτρέπεται μόνον αν τόσο η παραιτούμενη όσο και η αιτούσα εταιρία πληρούν την ακόλουθη προϋπόθεση.

3Β. Η προϋπόθεση αυτή είναι ότι η εταιρία πρέπει να έχει έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο ή να ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

[...]

6. Τα ποσά που καταβάλλονται ως αντιπαροχή σε σχέση με φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου
 - a) δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των κερδών ή ζημιών καμιάς από τις δύο εταιρίες, όσον αφορά τον φόρο νομικών προσώπων, και
 - b) δεν θεωρούνται σε καμία περίπτωση ως διανομή κερδών ή επιβάρυνση εκπίπτουσα από το εισόδημα, από την άποψη των νόμων για τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων [Corporation Tax Acts].

Στην παρούσα παράγραφο ως “ποσά που καταβάλλονται ως αντιπαροχή σε σχέση με φορολογική ελάφρυνση υπέρ ομίλου” νοούνται τα ποσά που καταβάλλει η αιτούσα εταιρία στην παραιτούμενη κατ’ εφαρμογή συμφωνίας που έχουν συνάψει σε σχέση με το ποσό που αφορά η παραίτηση, η δε καταβολή αυτή δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το εν λόγω ποσό.»

4 Το άρθρο 403D του ICTA έχει ως εξής:

«1. Κατά τον υπολογισμό, κατ’ εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου, για οποιαδήποτε λογιστική περίοδο, των ζημιών και των άλλων ποσών από την έκπτωση των οποίων οποία μπορεί να παραιτηθεί μια αλλοδαπή εταιρία στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, δεν επιτρέπεται η παραίτηση από τη δυνατότητα έκπτωσης από τις ζημίες ή τα άλλα ποσά, εκτός αν:

- a) οι ζημίες ή τα άλλα ποσά ανάγονται σε δραστηριότητες της εταιρίας, από τις οποίες τα έσοδα και η υπεραξία συνυπολογίζονται ή θα συνυπολογίζονταν (αν υπήρχαν) για τον υπολογισμό των κερδών της εταιρίας για την οικεία περίοδο επί των οποίων θα έπρεπε να επιβληθεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,
- b) οι ζημίες ή τα άλλα ποσά δεν ανάγονται σε δραστηριότητες της εταιρίας που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για την οικεία περίοδο βάσει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, και

[...]

- i) κανένα τμήμα της ζημίας ή άλλου ποσού ή
- ii) κανένα τμήμα οποιουδήποτε ποσού που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της ζημίας ή του άλλου ποσού

δεν αντιστοιχεί προς ούτε συνιστά ποσό που μπορεί (σε οποιαδήποτε περίοδο) να εκπέσει καθ’ οιονδήποτε τρόπο, στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, από αλλοδαπά κέρδη [“non-UK profits”] της εταιρίας ή οποιουδήποτε άλλου προσώπου.

[...]

3. Στο παρόν άρθρο νοούνται ως “αλλοδαπά κέρδη” [“non-UK profits”] οποιουδήποτε προσώπου τα ποσά που

- a) θεωρούνται, στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, ως το άθροισμα των κερδών, των εισοδημάτων ή της υπεραξίας επί των οποίων φορολογείται (κατόπιν των νόμιμων εκπτώσεων) το εν λόγω πρόσωπο, και
- b) δεν είναι ποσά που αντιστοιχούν προς ή λαμβάνονται υπόψη για το σύνολο των κερδών (αυτού ή οποιουδήποτε άλλου προσώπου) για οποιαδήποτε λογιστική περίοδο,

ή ποσά που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των ποσών αυτών.

[...]

6. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου δεν λαμβάνεται υπόψη καμία νομοθεσία κράτους ή εδάφους εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου [της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας] που εξαρτά τη δυνατότητα έκπτωσης ενός ποσού από τη δυνατότητα έκπτωσής του στο πλαίσιο της φορολόγησης στο Ηνωμένο Βασίλειο.

[...]»

- 5 Το δε άρθρο 406, παράγραφος 2, του ICTA έχει ως εξής:

«Σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος άρθρου, αν η εταιρία που αποτελεί τον συνδυαστικό κρικό μεταξύ κοινοπραξίας και ομίλου μπορεί (ανεξάρτητα από το αν δεν έχει πραγματοποιήσει κέρδη) να προβάλει αξίωση κοινοπραξίας με σκοπό να εκπέσει τις επιχειρηματικές ζημιές ή άλλα ποσά που θα μπορούσε να εκπέσει για ορισμένη λογιστική περίοδο μια εταιρία μέλος της κοινοπραξίας, την αξίωση κοινοπραξίας που θα μπορούσε να προβάλει η εταιρία που αποτελεί τον συνδυαστικό κρικό μπορεί επίσης να προβάλει ένα μέλος του ομίλου επιχειρήσεων, το δε κλάσμα που είναι κρίσιμο από την άποψη του άρθρου 403C συμπίπτει, σε περίπτωση που η αιτούσα εταιρία είναι μέλος του ομίλου, με το κλάσμα που θα ήταν κρίσιμο αν αιτούσα εταιρία ήταν η εταιρία που αποτελεί τον συνδυαστικό κρικό.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 6 Η Philips Electronics UK είναι εταιρία που έχει τη φορολογική έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ανήκει στον όμιλο Philips, η μητρική εταιρία του οποίου εδρεύει στις Κάτω Χώρες. Η μητρική αυτή εταιρία ίδρυσε, μαζί με τον νοτιοκορεατικό όμιλο LG Electronics, μια κοινή επιχείρηση. Η κοινή αυτή επιχείρηση έχει μια ολλανδική θυγατρική εταιρία, την LG Philips Displays Netherlands BV (στο εξής: LG.PD Netherlands), η οποία διαθέτει στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση.
- 7 Η Philips Electronics UK ζήτησε να εκπέσει από τα κέρδη της ένα μέρος των ζημιών που υπέστη κατά τις χρήσεις 2001 έως 2004 η μόνιμη εγκατάσταση της LG.PD Netherlands στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 8 Η αίτησή της απορρίφθηκε από τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, με την αιτιολογία κυρίως ότι οι ζημιές της LG.PD Netherlands μπορούσαν να εκπέσουν από τα κέρδη της στις Κάτω Χώρες. Κατά της απόφασης ασκήθηκε, λόγω κυρίως της απορριπτικής αυτής αιτιολογίας, προσφυγή ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber).
- 9 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) δέχτηκε την προσφυγή της Philips Electronics UK. Κατόπιν αυτού, οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου άσκησαν έφεση ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 10 Το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του εκκρεμή διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο) περιλαμβάνει στη βάση επιβολής του φόρου τα κέρδη και τις ζημιές εταιρίας που έχει συσταθεί και έχει τη φορολογική έδρα της σε άλλο κράτος μέλος (όπως οι Κάτω Χώρες), εφόσον τα κέρδη έχουν πραγματοποιηθεί χάρη στην επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκεί στο Ηνωμένο Βασίλειο η ολλανδική εταιρία μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της στο Ηνωμένο Βασίλειο, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης στο Ηνωμένο Βασίλειο των υπηκόων των κρατών μελών, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 43 ΕΚ), το γεγονός ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν επιτρέπει την παραίτηση της μόνιμης εγκατάστασης στο Ηνωμένο Βασίλειο της αλλοδαπής εταιρίας από τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών που έχει υποστεί στο Ηνωμένο Βασίλειο, με σκοπό να ληφθούν υπόψη οι ζημιές αυτές υπέρ μιας εταιρίας του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, εφόσον οποιοδήποτε μέρος των ζημιών αυτών ή κάποιο άλλο ποσό που συνυπολογίζεται για τον υπολογισμό των ζημιών αυτών “αντιστοιχεί προς ή συνιστά ποσό που μπορεί (σε οποιαδήποτε περίοδο) να εκπέσει καθ’ οιονδήποτε τρόπο, στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, από αλλοδαπά κέρδη [“non-UK profits”] της εταιρίας ή οποιουδήποτε προσώπου”, το γεγονός δηλαδή ότι αφενός η υπέρ άλλης εταιρίας παραίτηση της μόνιμης εγκατάστασης στο Ηνωμένο Βασίλειο από τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών που έχει υποστεί στο Ηνωμένο Βασίλειο επιτρέπεται μόνο αν κατά το χρονικό σημείο της υποβολής της αίτησης είναι βέβαιο ότι δεν πρόκειται να υπάρξει έκπτωση ή συμψηφισμός των ζημιών αυτών σε

κανένα άλλο κράτος εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου (ούτε σε κράτος μέλος, όπως είναι οι Κάτω Χώρες), ενώ δεν αρκεί το ότι δεν έχει ασκηθεί η αξίωση για φορολογική ελάφρυνση που προβλέπεται στην αλλοδαπή, και αφετέρου ότι για την παραίτηση των ημεδαπών εταιριών από τη δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών που έχουν υποστεί στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν ισχύει καμία ανάλογη προϋπόθεση;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο παραπάνω ερώτημα, μπορεί ως δικαιολογητικός λόγος για τον περιορισμό αυτό να προβληθεί:
 - α) μόνο η ανάγκη πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών ή
 - β) μόνο η ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ή
 - γ) η ανάγκη διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, σε συνδυασμό με την ανάγκη πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο παραπάνω ερώτημα, τελεί ο περιορισμός σε αναλογία προς τον δικαιολογητικό αυτό ή τους δικαιολογητικούς αυτούς λόγους;
- 4) Αν ο περιορισμός των δικαιωμάτων της ολλανδικής εταιρίας δεν είναι δικαιολογημένος ή δεν τελεί σε αναλογία προς κανένα δικαιολογητικό λόγο, έχει το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά το δίκαιο της [...] Ένωσης, την υποχρέωση να παράσχει στη βρετανική εταιρία κάποιο μέσο έννομης προστασίας, π.χ. την αξίωση φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου για τα κέρδη της;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 11 Το αιτούν δικαστήριο, με το πρώτο ερώτημα, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 43 ΕΚ έχει την έννοια ότι συνιστά περιορισμό της ελευθερίας μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας να εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος το γεγονός ότι η εθνική νομοθεσία επιβάλλει, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, την προϋπόθεση να μην υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αυτών στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση.
- 12 Η ελευθερία εγκατάστασης, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 43 ΕΚ στους υπηκόους της Ένωσης 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 εγκατάστασης για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, όσον αφορά 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 Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 30).

- 13 Δεδομένου ότι το άρθρο 43, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΕΚ παρέχει ρητά στους επιχειρηματίες τη δυνατότητα να επιλέγουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους εντός άλλου κράτους μέλους, αυτή η ελεύθερη επιλογή δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις που δημιουργούν διακρίσεις (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 22).
- 14 Η ελευθερία επιλογής της κατάλληλης νομικής μορφής για την άσκηση δραστηριοτήτων εντός άλλου κράτους μέλους έχει κυρίως ως σκοπό να παρέχεται στις έχουσες την έδρα τους σε κράτος μέλος εταιρίες η δυνατότητα να ιδρύουν υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος, προκειμένου να ασκούν εκεί τις δραστηριότητές τους υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τις θυγατρικές εταιρίες (απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-253/03, CLT-UFA, Συλλογή 2006, σ. I-1831, σκέψη 15).
- 15 Μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης επιβάλλει ορισμένες προϋποθέσεις όσον αφορά τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση.
- 16 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση καθιστά λιγότερο ελκυστική, για τις εταιρίες που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη, την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης μέσω μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων. Κατά συνέπεια, μια εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης περιορίζει την ελευθερία επιλογής της κατάλληλης νομικής μορφής για την άσκηση δραστηριοτήτων εντός άλλου κράτους μέλους.
- 17 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση, για να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης, πρέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., επ' αυτού, την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 167). Για να εξακριβώνεται αν μια κοινοτική κατάσταση είναι συγκρίσιμη με μια εσωτερική κατάσταση, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός που επιδιώκεται με τις επίμαχες εθνικές διατάξεις (απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2010, C-337/08, X Holding, Συλλογή 2010, σ. I-1215, σκέψη 22).
- 18 Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η κατάσταση της εταιρίας που δεν εδρεύει στην εθνική επικράτεια, αλλά έχει εκεί μόνο μια μόνιμη εγκατάσταση, η οποία φορολογείται μόνο για τα κέρδη που έχει πραγματοποιήσει στην εθνική επικράτεια αυτή και για τα οποία έχει φορολογική υποχρέωση, δεν είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση της εταιρίας που εδρεύει στην εθνική επικράτεια και φορολογείται εκεί για όλα τα εισοδήματά της, έστω και αν είναι θυγατρική μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας.
- 19 Η ανάλυση αυτή δεν μπορεί εντούτοις να γίνει δεκτή. Συγκεκριμένα, η κατάσταση της εταιρίας που δεν εδρεύει στην εθνική επικράτεια, αλλά έχει εκεί μόνο μια μόνιμη εγκατάσταση, είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη, από την άποψη του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση, με την κατάσταση μιας εταιρίας που εδρεύει στην ημεδαπή, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας άλλης εταιρίας που ανήκει στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχουν προκύψει εντός του Ηνωμένου Βασιλείου.
- 20 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 43 ΕΚ έχει την έννοια ότι συνιστά περιορισμό της ελευθερίας μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας να εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος το γεγονός ότι η εθνική νομοθεσία επιβάλλει, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή της εδρεύουσας στην αλλοδαπή

εταιρίας, την προϋπόθεση να μην υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αυτών στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 21 Το αιτούν δικαστήριο, με το δεύτερο ερώτημα, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν για τον περιορισμό της ελευθερίας μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας να εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος, όπως είναι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης περιορισμός, μπορούν να προβληθούν ως δικαιολογητικοί λόγοι ορισμένοι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος, και συγκεκριμένα ο σκοπός πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών, ο σκοπός διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ή ο συνδυασμός των δύο αυτών λόγων.
- 22 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι ο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης μπορεί να είναι επιτρεπτός, αν στηρίζεται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Ακόμη όμως και στην περίπτωση αυτή ο εν λόγω περιορισμός πρέπει να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επίτευξης του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 35).
- 23 Όσον αφορά, πρώτον, τη διατήρηση της κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, υπενθυμίζεται ότι πρόκειται για θεμιτό σκοπό, ο οποίος έχει αναγνωριστεί από το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, National Grid Indus, Συλλογή 2011, σ. I-12273, σκέψη 45).
- 24 Ο σκοπός αυτός συνίσταται, όπως τόνισε το Δικαστήριο, κυρίως στη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολόγησης των κερδών και της ευχέρειας έκπτωσης των ζημιών (βλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 33).
- 25 Εντούτοις, σε περιπτώσεις όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη, η φορολογική εξουσία του κράτους μέλους υποδοχής, στο έδαφος του οποίου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα που προκάλεσε τις ζημίες της μόνιμης εγκατάστασης, δεν θα θιγόταν καθόλου από τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους υποδοχής.
- 26 Η περίπτωση αυτή διαφέρει από την περίπτωση στην οποία θα υπήρχε η δυνατότητα να λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες που έχουν προκύψει εντός άλλου κράτους μέλους και η οποία θα ενέπιπτε συνεπώς στη φορολογική εξουσία του άλλου αυτού κράτους μέλους, οπότε δεν θα διαφυλασσόταν η συμμετρία μεταξύ του δικαιώματος φορολόγησης των κερδών και της ευχέρειας έκπτωσης των ζημιών. Συγκεκριμένα, σε μια περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, όπου τίθεται το ζήτημα της δυνατότητας μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει τις ζημίες που έχει υποστεί μια μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους, δεν θίγεται η εξουσία του κράτους μέλους αυτού να φορολογεί τα κέρδη που τυχόν προκύπτουν από τη δραστηριότητα που αναπτύσσει στο έδαφος του η μόνιμη εγκατάσταση.
- 27 Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος υποδοχής, στο έδαφος του οποίου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα που προκάλεσε τις ζημίες της μόνιμης εγκατάστασης, δεν μπορεί να επικαλεστεί, σε μια περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη, τον σκοπό της διατήρησης της κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ως δικαιολογητικό λόγο του ότι η εθνική του νομοθεσία επιβάλλει, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, την προϋπόθεση να μην

υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αυτών στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση.

- 28 Όσον αφορά, δεύτερον, τον σκοπό πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών, επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η αυτοτελής επίκληση του λόγου αυτού είναι δυνατή, σε μια περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη δεν θα επιτρεπόταν ούτως ή άλλως η επίκλησή του ως δικαιολογητικού λόγου σε σχέση με την εθνική νομοθεσία του κράτους μέλους υποδοχής.
- 29 Συγκεκριμένα, αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η δυνατότητα του κράτους μέλους υποδοχής να επιβάλλει ορισμένες προϋποθέσεις σχετικά με τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος αυτό μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εταιρία που εδρεύει στο κράτος μέλος αυτό δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση.
- 30 Στην περίπτωση αυτή, ο κίνδυνος να εκπίπτουν οι ζημίες αυτές τόσο εντός του κράτους μέλους υποδοχής, στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, όσο και εντός του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η εταιρία στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση, δεν επηρεάζει καθόλου τη φορολογική εξουσία του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.
- 31 Όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 49 επ. των προτάσεών της, οι ζημίες της μόνιμης εγκατάστασης της LG.PD Netherlands στο Ηνωμένο Βασίλειο, των οποίων την έκπτωση ζητεί η Philips Electronics UK, εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, υπόκεινται ούτως ή άλλως στη φορολογική εξουσία του Ηνωμένου Βασιλείου. Η φορολογική αυτή εξουσία δεν θίγεται καθόλου από το γεγονός ότι οι ζημίες αυτές ενδέχεται να εκπίπτουν και στις Κάτω Χώρες.
- 32 Κατά συνέπεια, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση δεν μπορεί, στηριζόμενο στον σκοπό και μόνο της πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών, να αποκλείει την έκπτωση των ζημιών για τον λόγο ότι οι ζημίες αυτές ενδέχεται να λαμβάνονται επίσης υπόψη στο κράτος μέλος στο οποίο εδρεύει η εταιρία στην οποία ανήκει η μόνιμη εγκατάσταση.
- 33 Το κράτος μέλος υποδοχής, στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, δεν μπορεί συνεπώς να προβάλλει ως αυτοτελή δικαιολογητικό λόγο για τη νομοθεσία του, εφόσον συντρέχει περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη ή υπό οποιεσδήποτε άλλες περιστάσεις, τον κίνδυνο διπλής έκπτωσης των ζημιών.
- 34 Το ίδιο ισχύει, για τους λόγους που παρατέθηκαν ανωτέρω στις σκέψεις 23 έως 33, για τον συνδυασμό των σκοπών αφενός διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και αφετέρου πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών.
- 35 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι για τον περιορισμό της ελευθερίας μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας να εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος, όπως είναι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης περιορισμός, δεν μπορούν να προβάλλονται ως δικαιολογητικοί λόγοι ορισμένοι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος, και συγκεκριμένα ο σκοπός πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών, ο σκοπός διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ή ο συνδυασμός των δύο αυτών λόγων.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 36 Κατόπιν της απάντησης που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο τρίτο.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 37 Το αιτούν δικαστήριο, με το τέταρτο ερώτημα, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα των συνεπειών που πρέπει να συναγάγει από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.
- 38 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι κάθε εθνικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται αρμοδίως μιας υποθέσεως έχει την υποχρέωση, ως όργανο κράτους μέλους, κατ' εφαρμογή της αρχής της συνεργασίας που διατυπώνεται στο άρθρο 10 ΕΚ, να εφαρμόζει στο ακέραιο το άμεσα εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης και να προστατεύει τα δικαιώματα που απονέμει το δίκαιο αυτό στους ιδιώτες, αφήνοντας ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη τυχόν διάταξη του εθνικού δικαίου, είτε προγενέστερη είτε μεταγενέστερη του κανόνα του δικαίου της Ένωσης (βλ. επ' αυτού, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1978, 106/77, Simmenthal, Συλλογή τόμος 1978, σ. 239, σκέψεις 16 και 21, και της 19ης Ιουνίου 1990, C-213/89, Factortame κ.λπ., Συλλογή 1990, σ. I-2433, σκέψη 19).
- 39 Εν προκειμένω δεν έχει καμία σημασία ότι ο αδικαιολόγητος περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης δεν αφορά το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, δηλαδή την εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία, αλλά την εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η ελευθερία εγκατάστασης, για να είναι αποτελεσματική, πρέπει επίσης να εμπεριέχει, εφόσον συντρέχει περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη, τη δυνατότητα του φορολογικού υπόχρεου να προβάλλει την αξίωση φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου για τα κέρδη του.
- 40 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, εφόσον συντρέχει περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να αφήνει ανεφάρμοστη κάθε διάταξη του εθνικού νόμου που είναι αντίθετη στο άρθρο 43 ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδιοντος 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) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 43 ΕΚ έχει την έννοια ότι συνιστά περιορισμό της ελευθερίας μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας να εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος το γεγονός ότι η εθνική νομοθεσία επιβάλλει, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας να εκπίπτει, στο πλαίσιο φορολογικής ελάφρυνσης υπέρ ομίλου, τις ζημίες που έχει υποστεί η μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, την προϋπόθεση να μην υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης των ζημιών αυτών στο πλαίσιο της επιβολής αλλοδαπού φόρου, ενώ η αντίστοιχη έκπτωση των ζημιών που έχει υποστεί στην ημεδαπή μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε καμία ισοδύναμη προϋπόθεση.

- 2) Για τον περιορισμό της ελευθερίας μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας να εγκαθίσταται σε άλλο κράτος μέλος, όπως είναι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης περιορισμός, δεν μπορούν να προβάλλονται ως δικαιολογητικοί λόγοι ορισμένοι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος, και συγκεκριμένα ο σκοπός πρόληψης της διπλής έκπτωσης των ζημιών, ο σκοπός διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών ή ο συνδυασμός των δύο αυτών λόγων.
- 3) Εφόσον συντρέχει περίπτωση όπως αυτή την οποία αφορά η κύρια δίκη, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να αφήνει ανεφάρμοστη κάθε διάταξη του εθνικού νόμου που είναι αντίθετη στο άρθρο 43 ΕΚ.

(υπογραφές)