



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 17ης Ιουλίου 2014*

«Φορολογική νομοθεσία — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Εθνικός φόρος επί των κερδών — Φορολόγηση ομίλου — Φορολόγηση της δραστηριότητας μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων που διατηρούν ημεδαπές εταιρίες στην αλλοδαπή — Αποτροπή διπλής φορολογίας μέσω της πιστώσεως φόρου (μέθοδος της πιστώσεως) — Επανενσωμάτωση εκπιπτόμενων σε προγενέστερο χρονικό σημείο ζημιών σε περίπτωση μεταβίβασης μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως σε εταιρία μη υποκείμενη στη φορολογική εξουσία του οικείου κράτους μέλους»

Στην υπόθεση C-48/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Østre Landsret (ανώτερο δικαστήριο ανατολικής περιφέρειας, Δανία) με απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Nordea Bank Danmark A/S

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, Κ. Lenaerts, αντιπρόεδρο, Α. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, Μ. Pešič, Ε. Juhász και Α. Borg Barthet, προέδρους τμήματος, Α. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (εισηγητή), C. Vajda, S. Rodin και F. Biltgen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: Α. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Nordea Bank Danmark A/S, εκπροσωπούμενη από τον Η. Hansen, advokat,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την V. Pasternak Jørgensen, επικουρούμενη από τον Κ. Lundgaard Hansen, advokat,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Τ. Henze και Κ. Petersen,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Bulterman και J. Langer,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Posch,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και C. Barslev,
- η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, εκπροσωπούμενη από τους X. Lewis, G. Mathisen και A. Steinarsdóttir,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ, καθώς και των άρθρων 31 και 34 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ), σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η Nordea Bank Danmark A/S (στο εξής: Nordea Bank), εταιρία δανικού δικαίου, κατά των αποφάσεων του Skatteministeriet, με τις οποίες έγινε επανενσωμάτωση στο φορολογητέο εισόδημά της των ζημιών που είχε προγενεστέρως εκπέσει για ορισμένες μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις της στην αλλοδαπή.

Το νομικό πλαίσιο

Το διεθνές δίκαιο

- 3 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της Συμβάσεως των σκανδιναβικών χωρών για την αποτροπή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, που συνήφθη στο Ελσίνκι στις 23 Σεπτεμβρίου 1996 (SopS 26/1997, στο εξής: σκανδιναβική σύμβαση) ορίζει τα εξής:

«Τα κέρδη επιχειρήσεως συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση αναπτύσσει δραστηριότητα σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως σε αυτό. Εάν η επιχείρηση αναπτύσσει δραστηριότητα κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχειρήσεως μπορούν να φορολογούνται στο άλλο κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών το οποίο προέρχεται από τη μόνιμη αυτήν εγκατάσταση.»

- 4 Κατά το άρθρο 25 της εν λόγω συμβάσεως, τα συμβαλλόμενα κράτη αποφάσισαν να εξουδετερώσουν τη διπλή φορολογία των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων μέσω της μεθόδου της «πιστώσεως». Στο πλαίσιο αυτό, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η επιχείρηση παρέχει έκπτωση ίση με τον φόρο εισοδήματος που έχει καταβληθεί στο κράτος αποκτήσεως του εισοδήματος.

Το δανικό δίκαιο

- 5 Βάσει της δανικής νομοθεσίας που εφαρμόζεται στη διαφορά της κύριας δίκης, κάθε ημεδαπή εταιρία, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, λάμβανε συστηματικά υπόψη τα κέρδη και τις ζημίες των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων που διατηρούσε στην αλλοδαπή.

- 6 Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μεταβιβάσεως της δραστηριότητας μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως σε τρίτον ή σε εταιρία του ίδιου ομίλου, η φορολόγηση της δανικής εταιρίας γινόταν κατόπιν συνυπολογισμού των κερδών υπεραξίας ή των απομειώσεων που αφορούσαν το σύνολο των συνδεδόμενων με τη μεταβιβαζόμενη δραστηριότητα στοιχείων του ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός ισολογισμού.
- 7 Προς τον σκοπό αυτό, η αποτίμηση των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού έπρεπε να γίνεται με βάση την αγοραία αξία τους, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 του νόμου περί προσδιορισμού του κρατικού φόρου εισοδήματος (lov om påligningen af indkomstskat til staten «ligningsloven», στο εξής: ligningsloven), ο οποίος, όπως εφαρμοζόταν στην υπόθεση της κύριας δίκης, όριζε τα εξής:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι:

- 1) ελέγχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα,
- 2) ελέγχουν νομικά πρόσωπα,
- 3) είναι μέλη του ίδιου ομίλου με άλλο νομικό πρόσωπο,
- 4) έχουν μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στην αλλοδαπή, ή
- 5) είναι αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα με μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση στη Δανία

προσδιορίζουν το φορολογητέο εισόδημά τους λαμβάνοντας υπόψη τις εμπορικές ή οικονομικές πράξεις με τα ως άνω φυσικά ή νομικά πρόσωπα και μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις (ελεγχόμενες πράξεις), βάσει των τιμών και των όρων που θα συμφωνούνταν αν οι εν λόγω πράξεις διενεργούνταν με μέρη με τα οποία αυτοί δεν είναι συνδεδεμένοι.»

- 8 Το άρθρο 33 D, παράγραφος 5, του ligningsloven, όπως ίσχυε στην υπόθεση της κύριας δίκης, είχε ως εξής:

«Στην περίπτωση κατά την οποία μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που βρίσκεται στην αλλοδαπή, στις Νήσους Φερόε ή στη Γροιλανδία μεταβιβαστεί ολικά ή μερικά σε εταιρία του ίδιου ομίλου [...], οι εκπιπτόμενες ζημίες που δεν έχουν καλυφθεί από μεταγενέστερα κέρδη λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, ανεξαρτήτως της εκάστοτε εφαρμοζόμενης μεθόδου ελαφρύνσεως [...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Η Nordea Bank έχει την έδρα της στη Δανία.
- 10 Μεταξύ των ετών 1996 και 2000, ασκούσε δραστηριότητες λιανικής τραπεζικής στη Σουηδία, στη Φινλανδία και στη Νορβηγία μέσω μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων που εμφάνιζαν αρνητικό ισολογισμό, οπότε νομίμως εξέπιπτε τις αντίστοιχες ζημίες από τον φόρο εισοδήματός της στη Δανία.
- 11 Το 2000 οι δραστηριότητες των εν λόγω μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων αναδιαρθρώθηκαν: τα υποκαταστήματά τους έκλεισαν, προσφέρθηκε στους πελάτες τους η δυνατότητα να διατηρήσουν, υπό τους ίδιους όρους, τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς σε θυγατρικές της Nordea Bank εντός των ίδιων κρατών και το προσωπικό τους προσελήφθη, κατά το ήμισυ, από τις εν λόγω θυγατρικές ή από άλλες τοπικές εταιρίες του ίδιου ομίλου.

- 12 Σύμφωνα με τα παρατιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο στοιχεία, τα οποία δεν αμφισβήτησαν οι διάδικοι της κύριας δίκης, η ανωτέρω πράξη εξομοιώθηκε προς μερική μεταβίβαση δραστηριοτήτων υποκείμενων στη φορολογική εξουσία του Βασιλείου της Δανίας σε εταιρίες του ίδιου ομίλου μη υποκείμενες στη φορολογική εξουσία του Βασιλείου αυτού.
- 13 Το Skatteministeriet, κατ' εφαρμογή του άρθρου 33 D, παράγραφος 5, του ligningsloven, επανενσωμάτωσε στα φορολογητέα κέρδη της Nordea Bank τις ζημίες που αυτή είχε κατά το παρελθόν εκπέσει σε σχέση με τις μεταβιβασθείσες δραστηριότητες, ζημίες οι οποίες δεν είχαν καλυφθεί από μεταγενέστερα κέρδη.
- 14 Η Nordea Bank, θεωρώντας την επανενσωμάτωση αυτή αντίθετη προς την ελευθερία εγκαταστάσεως, υπέβαλε ένσταση ενώπιον της Landsskatteretten (εθνική φορολογική επιτροπή), και, στη συνέχεια, προσέβαλε την απορριπτική της ενστάσεως απόφαση ενώπιον του Østre Landsret.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει προς τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ), καθώς και προς τα άρθρα 31 και 34 [της Συμφωνίας ΕΟΧ], η δυνατότητα κράτους μέλους, το οποίο παρέσχε τη δυνατότητα σε εγκατεστημένη σ' αυτό εταιρία να εκπίπτει συνεχώς τις ζημίες μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, να επανενσωματώνει στο φορολογητέο εισόδημα της εν λόγω εταιρίας όλες τις ζημίες της μόνιμης εγκαταστάσεως κατά το μέτρο που αυτές δεν καλύφθηκαν από κέρδη επομένων ετών, στην περίπτωση κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση παύει να υφίσταται εκ του λόγου ότι μέρος των δραστηριοτήτων της μεταβιβάστηκε σε εταιρία του ίδιου ομίλου και εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, και όταν θεωρείται δεδομένο ότι έχουν εξαντληθεί όλες οι δυνατότητες συνυπολογισμού των εν λόγω ζημιών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ καθώς και τα άρθρα 31 και 34 της Συμφωνίας ΕΟΧ, αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, στην περίπτωση κατά την οποία ημεδαπή εταιρία μεταβιβάσει μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός άλλου κράτους που μετέχει στη Συμφωνία ΕΟΧ σε αλλοδαπή εταιρία του ίδιου ομίλου, οι ζημίες της μεταβιβαζόμενης εγκαταστάσεως που έχουν εκπέσει προ της μεταβιβάσεως επανενσωματώνονται στα φορολογητέα κέρδη της μεταβιβάζουσας εταιρίας.
- 17 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στους πολίτες της Ένωσης, τους παρέχει τη δυνατότητα αναλήψεως και ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και συστάσεως και διαχειρίσεως επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του πολίτες. Η ελευθερία αυτή περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, 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 Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 35, και Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 30).
- 18 Μολονότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, εντούτοις απαγορεύουν και στο κράτος μέλος

καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, ιδίως μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού (βλ., επ' αυτού, απόφαση Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 19 και 20).

- 19 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως εμποδίζεται αν, δυνάμει ρυθμίσεως ενός κράτους μέλους, μια ημεδαπή εταιρία που διατηρεί θυγατρική ή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε άλλο κράτος που μετέχει στη Συμφωνία ΕΟΧ, υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση η οποία είναι δυσμενέστερη από τη μεταχείριση ημεδαπής εταιρίας που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ή θυγατρική στο πρώτο κράτος μέλος (βλ., επ' αυτού, μεταξύ άλλων, αποφάσεις Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψεις 16 έως 22, και Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψεις 20 έως 34).
- 20 Παρατηρείται ότι αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα η διάταξη που επιτρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός άλλου κράτους που μετέχει στη Συμφωνία ΕΟΧ κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως και κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της κύριας εταιρίας (βλ., επ' αυτού, απόφαση Lidl Belgium, EU:C:2008:278, σκέψη 23).
- 21 Πάντως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του άρθρου 33 D, παράγραφος 5, του ligningsloven έχουν ως αποτέλεσμα να αφαιρείται το πλεονέκτημα αυτό από δανικές εταιρίες που διατηρούν μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή σε σχέση με δανικές εταιρίες που διατηρούν μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις στη Δανία. Πράγματι, οι διατάξεις αυτές καθιερώνουν τον κανόνα της επανενσωματώσεως των νομίμως εκπιπτόμενων ζημιών των μεταβιβαζόμενων μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων αλλοδαπής, ο οποίος δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση μεταβιβάσεως, υπό τους ίδιους ακριβώς όρους, εγκαταστάσεων που βρίσκονται στη Δανία.
- 22 Η δυσμενής αυτή μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει μια δανική εταιρία από την άσκηση των δραστηριοτήτων της μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος ή σε άλλο κράτος που μετέχει στη Συμφωνία ΕΟΧ και συνιστά, κατά συνέπεια, περιορισμό ο οποίος απαγορεύεται καταρχήν από τις διατάξεις της Συνθήκης και της Συμφωνίας ΕΟΧ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 23 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., επ' αυτού, απόφαση Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των περιπτώσεων, επισημαίνεται ότι, καταρχήν, οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός άλλου κράτους που μετέχει στη Συμφωνία ΕΟΧ δεν τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτή των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων της ημεδαπής όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει το κράτος μέλος για την αποτροπή ή τον περιορισμό της διπλής φορολόγησεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας. Εντούτοις, το Βασίλειο της Δανίας, καθόσον υποβάλλει σε δανική φορολόγηση τα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων που βρίσκονται στη Φινλανδία, στη Σουηδία και στη Νορβηγία, έχει εξομοιώσει τις εγκαταστάσεις αυτές προς μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις της ημεδαπής από απόψεως εκπτώσεως των ζημιών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Denkavit Internationaal και Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψεις 34 και 35).
- 25 Επομένως, η δικαιολόγηση του περιορισμού πρέπει να μπορεί να στηριχθεί μόνο σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Στην περίπτωση όμως αυτή, ο περιορισμός πρέπει επίσης να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη αυτή μέτρο (βλ. απόφαση Lidl Belgium, EU:C:2008:278, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 26 Συναφώς, η Δανική Κυβέρνηση επικαλείται την αναγκαιότητα να διασφαλιστεί η ισόρροπη μεταξύ των κρατών μελών κατανομή των εξουσιών επιβολής φόρων σε συνδυασμό με την πρόληψη της φοροαποφυγής.
- 27 Υπενθυμίζεται, αφενός, ότι, δεδομένου ότι η Ένωση δεν έχει λάβει σχετικώς μέτρα ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, ιδίως, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, και, αφετέρου, ότι η διατήρηση της κατανομής αυτής είναι θεμιτός σκοπός τον οποίο έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Argenta Spaarbank*, EU:C:2013:447, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του *ligningsloven*, ο κανόνας της επανενσωμάτωσης των εκπιπτόμενων ζημιών των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων αλλοδαπής έχει ως σκοπό «να αποτρέψει, παραδείγματος χάριν, το ενδεχόμενο να εκπέσει μια δανική εταιρία τις ζημίες που προέρχονται από υποκατάστημα αλλοδαπής και, στη συνέχεια, να εκποιήσει το υποκατάστημα αυτό σε αλλοδαπή εταιρία του ίδιου ομίλου όταν αυτό αρχίσει να αποδίδει κέρδη, με συνέπεια να μην μπορεί να γίνει στη Δανία πραγματική επανενσωμάτωση στα φορολογητέα κέρδη των ζημιών που έχουν εκπέσει κατ' αυτόν τον τρόπο».
- 29 Επομένως, ο σκοπός της δανικής νομοθεσίας είναι να αποτραπεί ο κίνδυνος φοροαποφυγής, και συγκεκριμένα ο κίνδυνος να οργανώσει ένας όμιλος τις δραστηριότητές του κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εκπίπτει από τον φόρο εισοδήματος στη Δανία τις ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως με αρνητικό ισολογισμό η οποία βρίσκεται στη Φινλανδία, στη Σουηδία ή στη Νορβηγία, προκειμένου στη συνέχεια, όταν η εγκατάσταση αυτή καταστεί αποδοτική, να μεταφέρει τις δραστηριότητες της εν λόγω εγκαταστάσεως σε εταιρία την οποία ελέγχει, αλλά η οποία υπόκειται σε φόρο όχι στη Δανία, αλλά στη Φινλανδία, στη Σουηδία ή στη Νορβηγία.
- 30 Αν το Βασίλειο της Δανίας αποστερούνταν της δυνατότητας να προβλέψει την επανενσωμάτωση στα φορολογητέα κέρδη της μεταβιβάζουσας δανικής εταιρίας των εκπιπτόμενων κατά τον προαναφερθέντα τρόπο ζημιών, μολονότι έχει απολέσει την εξουσία φορολόγησεως των ενδεχόμενων μελλοντικών κερδών, η βάση του φορολογικού του συστήματος θα διαβρωνόταν τεχνητά και, ως εκ τούτου, θα επηρεαζόταν η κατανομή της φορολογικής εξουσίας που έχει προβλεφθεί με τη σκανδιναβική σύμβαση.
- 31 Εντούτοις, η ρύθμιση αυτή βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του προαναφερθέντος σκοπού.
- 32 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο σκοπός της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας έγκειται ιδίως στη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολόγησεως των κερδών και της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών (βλ. απόφαση *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Για να διαφυλαχθεί η ως άνω συμμετρία, οι εκπιπόμενες ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως πρέπει να μπορούν να αντισταθμίζονται από τη φορολόγηση των κερδών της εν λόγω εγκαταστάσεως που έχουν πραγματοποιηθεί υπό την ισχύ της φορολογικής αρμοδιότητας του οικείου κράτους μέλους, ήτοι τόσο των κερδών που πραγματοποιούνται καθ' όλη την περίοδο κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση τελεί υπό τον έλεγχο της ημεδαπής εταιρίας όσο και των κερδών που πραγματοποιούνται κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως της εν λόγω εγκαταστάσεως.
- 34 Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι τα κέρδη μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ανήκουσας στην ημεδαπή εταιρία τα οποία πραγματοποιούνται πριν τη μεταβίβαση της εν λόγω εγκαταστάσεως σε αλλοδαπή εταιρία του ίδιου ομίλου είναι φορολογητέα στη Δανία, μολονότι το άρθρο 25 της σκανδιναβικής συμβάσεως προβλέπει τη χορήγηση πιστώσεως φόρου στην ημεδαπή εταιρία προκειμένου να εξουδετερωθεί ο κίνδυνος ενδεχόμενης διπλής φορολόγησεως.

- 35 Επιπλέον, το άρθρο 2 του ligningsloven καθιερώνει, μεταξύ άλλων, κανόνα κατά τον οποίο τα στοιχεία ενεργητικού που μεταβιβάζονται εντός του ομίλου πρέπει να αποτιμώνται βάσει των συνθηκών της αγοράς. Οποιοδήποτε κέρδος υπεραξίας πραγματοποιείται κατά τη μεταβίβαση προστίθεται στη συνέχεια στο φορολογητέο εισόδημα της μεταβιβάζουσας δανικής εταιρίας.
- 36 Επομένως, διάταξη κράτους μέλους, όπως το άρθρο 33, παράγραφος 5, του ligningsloven, η οποία, σε περίπτωση μεταβίβασης από ημεδαπή εταιρία μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός άλλου κράτους που μετέχει στη συμφωνία ΕΕΕ σε αλλοδαπή εταιρία του ίδιου ομίλου, προβλέπει την επανενσωμάτωση των ζημιών της μεταβιβαζόμενης μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως που έχουν εκπέσει προ της μεταβίβασης, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού που συνίσταται στην αναγκαιότητα να διαφυλαχθεί η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας, εφόσον το πρώτο κράτος μέλος φορολογεί τα κέρδη που πραγματοποιεί η εν λόγω εγκατάσταση πριν τη μεταβίβασή της, συμπεριλαμβανομένων των κερδών υπεραξίας που προκύπτουν κατά την ως άνω μεταβίβαση.
- 37 Το συμπέρασμα αυτό δεν μεταβάλλεται από το γεγονός, το οποίο επικαλείται η Δανική Κυβέρνηση, ότι, σε περίπτωση ενδοομιλικής μεταβίβασης, θα της ήταν δυσχερές να εξακριβώσει την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεως που μεταβιβάζονται εντός άλλου κράτους μέλους.
- 38 Πράγματι, οι δυσχέρειες αυτές δεν αφορούν ειδικώς τις περιπτώσεις διασυνοριακού χαρακτήρα, διότι η δανική διοίκηση προβαίνει ούτως ή άλλως σε ανάλογες εξακριβώσεις όταν η πώληση των περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεως εντάσσεται στο πλαίσιο ενδοομιλικής μεταβίβασης μιας επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην ημεδαπή.
- 39 Επιπλέον, και εν πάση περιπτώσει, οι δανικές φορολογικές αρχές διατηρούν πάντα τη δυνατότητα να ζητούν από τη μεταβιβάζουσα εταιρία τα έγγραφα που τους είναι αναγκαία για να εξακριβώσουν αν η αξία των περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεως η οποία έχει προσδιοριστεί με σκοπό τον υπολογισμό των κερδών υπεραξίας από τη μεταβίβαση επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην αλλοδαπή συμπίπτει με την αγοραία αξία τους, σύμφωνα με τον κανόνα του άρθρου 2 του ligningsloven.
- 40 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ καθώς και τα άρθρα 31 και 34 της Συμφωνίας ΕΟΧ αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, στην περίπτωση κατά την οποία ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός άλλου κράτους που μετέχει στη Συμφωνία ΕΟΧ σε αλλοδαπή εταιρία του ίδιου ομίλου, οι ζημίες της μεταβιβαζόμενης εγκαταστάσεως που έχουν εκπέσει προ της μεταβίβασης επανενσωματώνονται στα φορολογητέα κέρδη της μεταβιβάζουσας εταιρίας, εφόσον το πρώτο κράτος μέλος φορολογεί τόσο τα κέρδη που πραγματοποιεί η εν λόγω εγκατάσταση πριν τη μεταβίβασή της όσο και τα κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν κατά την ως άνω μεταβίβαση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 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) αποφαινεται:

Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ καθώς και τα άρθρα 31 και 34 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, στην περίπτωση κατά την οποία ημεδαπή εταιρία μεταβιβάζει μια μόνιμη

επιχειρηματική εγκατάσταση ευρισκόμενη εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός άλλου κράτους που μετέχει στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο σε αλλοδαπή εταιρία του ίδιου ομίλου, οι ζημίες της μεταβιβαζόμενης εγκαταστάσεως που έχουν εκπέσει προ της μεταβιβάσεως επανενσωματώνονται στα φορολογητέα κέρδη της μεταβιβάζουσας εταιρίας, εφόσον το πρώτο κράτος μέλος φορολογεί τόσο τα κέρδη που πραγματοποιεί η εν λόγω εγκατάσταση πριν τη μεταβίβασή της όσο και τα κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν κατά την ως άνω μεταβίβαση.

(υπογραφές)