



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 17ης Οκτωβρίου 2019¹

Υπόθεση C-405/18

**AURES Holdings a.s.
παρισταμένης της:
Odobolací finanční ředitelství**

[αίτηση του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος εταιριών – Μεταφορά της διοικητικής έδρας εταιρίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο – Διασυνοριακή μεταφορά ζημιών διαφορετικών περιόδων – Μη συνυπολογισμός ζημιών που προέκυψαν από τη μεταφορά έδρας σε άλλο κράτος μέλος – Οριστικές ζημίες σε περίπτωση μεταφοράς έδρας»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα διαδικασία αφορά την ερμηνεία της ελευθερίας εγκαταστάσεως βάσει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον η ελευθερία εγκαταστάσεως παρέχει τη δυνατότητα σε υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο μεταφοράς της έδρας της διοίκησης επιχειρήσεως, να συνυπολογίσει στο κράτος μέλος της νέας εγκαταστάσεως τη φορολογική ζημία που προέκυψε κατά τα προηγούμενα έτη σε άλλο κράτος μέλος.

2. Αφορμή για την υπό κρίση υπόθεση έδωσε προσφυγή τσεχικής εταιρίας η οποία προβάλλει ζημία ενώπιον των τσεχικών φορολογικών αρχών. Η εταιρία είχε υποστεί την εν λόγω ζημία σε προγενέστερο χρόνο στις Κάτω Χώρες. Εντούτοις, η ζημία δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη στις Κάτω Χώρες λόγω της μεταφοράς της πραγματικής διοίκησης της επιχειρήσεως στην Τσεχική Δημοκρατία και της συνακόλουθης απουσίας οικονομικής δραστηριότητας στις Κάτω Χώρες. Το τσεχικό φορολογικό δίκαιο καθιστά δυνατή, κατ' αρχήν, τη μεταφορά ζημιών μεταξύ διαφορετικών περιόδων. Η δυνατότητα αυτή, ωστόσο, προβλέπεται μόνο για ζημίες που έχουν προκύψει στο πλαίσιο τσεχικής φορολόγησεως.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

3. Το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου² αποφάνθηκε το 2005 ότι, στην περίπτωση των λεγόμενων *οριστικών ζημιών*, πρέπει να παρέχεται, κατ' εξαίρεση, η δυνατότητα διασυνοριακής αξιοποίησης των ζημιών εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου με βάση την αρχή της αναλογικότητας. Ισχύει όμως το ίδιο και πέραν της δομής ενός ομίλου, καθώς και για περισσότερες φορολογικές περιόδους σε περίπτωση απλής μεταφοράς της έδρας (δηλαδή μετακινήσεως) σε άλλο κράτος μέλος; Συναφώς, το Δικαστήριο –εάν επιμένει στην εξαίρεση των οριστικών ζημιών³– θα έχει εκ νέου τη δυνατότητα να διευκρινίσει τα όρια της συγκεκριμένης κατηγορίας περιπτώσεων.

II. Νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Η ελευθερία εγκαταστάσεως των εταιριών με βάση το άρθρο 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ συνιστά το νομικό πλαίσιο της εξεταζόμενης υποθέσεως, από απόψεως δικαίου της Ένωσης.

B. Το τσεχικό δίκαιο

5. Ο τσεχικός νόμος περί φορολογίας εισοδήματος⁴ (στο εξής: νόμος περί φορολογίας εισοδήματος) ρυθμίζει στα άρθρα 34 και 38n τις δυνατότητες συνυπολογισμού ζημιών.

6. Κατά το άρθρο 34 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, είναι δυνατό «να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου η φορολογική ζημία που συσσωρεύθηκε και προσδιορίστηκε για την προηγούμενη φορολογική περίοδο ή μέρος αυτής, τούτο δε είναι για έως πέντε φορολογικές περιόδους που ακολουθούν αμέσως μετά τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας προσδιορίστηκε η φορολογική ζημία».

7. Η διάταξη του άρθρου 38n του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος ορίζει τη φορολογική ζημία και προβλέπει ότι «η φορολογική ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζεται η φορολογική υποχρέωση [...]. Η φορολογική ζημία θα πρέπει να προσδιορίζεται».

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

8. Η εταιρία AURES Holdings a.s. (στο εξής: Aures) (πρώην AAA Auto International a.s.) είναι διάδοχος της ολλανδικής εταιρίας AAA Auto Group N.V., περιλαμβανομένης και της εξωτερικής εταιρίας και υποκαταστήματός της AAA Auto Group N.V. Η εταιρία είχε την έδρα της και την πραγματική της διοίκηση στις Κάτω Χώρες. Την 1η Ιανουαρίου 2008 ίδρυσε υποκατάστημα στην Τσεχική Δημοκρατία. Με βάση το τσεχικό δίκαιο, τα υποκαταστήματα δεν έχουν δική τους νομική προσωπικότητα.

9. Κατά την Aures, η πραγματική διοίκηση της εταιρίας, δηλαδή η διεύθυνση της έδρας όπου ασκείται η πραγματική διοίκηση (στο εξής: διοικητική έδρα), μεταφέρθηκε την 1η Ιανουαρίου 2009 από τις Κάτω Χώρες στην Τσεχική Δημοκρατία και συγκεκριμένα στη διεύθυνση του προαναφερθέντος υποκαταστήματος. Αυτή η μεταβολή έδρας καταχωρίστηκε στο τσεχικό εμπορικό μητρώο στις

² Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

³ Βλ. την κριτική του νομικού μορφώματος των οριστικών ζημιών στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση K (C-322/11, EU:C:2013:183, σημεία 66 επ. και 87), καθώς και στις προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2014:2321, σημεία 41 επ.) και στην υπόθεση A (C-123/11, EU:C:2012:488, σημεία 50 επ.).

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – νόμος 586/1992 περί φορολογίας εισοδήματος, νόμος περί φόρου επί των εισοδημάτων των φυσικών και νομικών προσώπων, νόμος περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών.

19 Απριλίου 2013, ενώ η αρχική επίσημη έδρα (στο εξής: καταστατική έδρα), διατηρήθηκε στο Άμστερνταμ (Κάτω Χώρες). Εκεί η Aures είναι εγγεγραμμένη στο εμπορικό μητρώο και εξακολουθεί να ρυθμίζει τις εσωτερικές της υποθέσεις σύμφωνα με το δίκαιο των Κάτω Χωρών. Η Aures εξακολουθεί να είναι υποκείμενη στον φόρο στις Κάτω Χώρες, αλλά επί του παρόντος δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

10. Πριν αποκτήσει φορολογική έδρα στην Τσεχική Δημοκρατία, η Aures είχε υποστεί στις Κάτω Χώρες, το 2007 και προφανώς το 2008, φορολογική ζημία συνολικού ύψους 2 792 187 ευρώ, η οποία προσδιορίστηκε στις Κάτω Χώρες με βάση το εφαρμοστέο φορολογικό δίκαιο.

11. Η Aures διατείνεται ότι η φορολογική ζημία των ετών 2007 και 2008 δεν μπορούσε να προβληθεί στις Κάτω Χώρες κατά τη διάρκεια της σχετικής φορολογικής περιόδου. Για τον λόγο αυτόν, ζήτησε να ληφθούν υπόψη οι ζημίες της με σκοπό τη μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου στην Τσεχική Δημοκρατία. Όσον αφορά τη βάση υπολογισμού του φόρου για τα έτη 2009 και 2010, οι ζημίες της Aures ελήφθησαν υπόψη εκ παραδρομής. Ελλείψει κερδών, δεν πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός το 2011. Η Aures ζητεί να ληφθεί υπόψη στην Τσεχική Δημοκρατία και το υπόλοιπο τμήμα της φορολογικής της ζημίας, δυνάμει των άρθρων 34 και 38n του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να μειωθεί η βάση υπολογισμού του φόρου και για το έτος 2012.

12. Η φορολογική αρχή κίνησε διαδικασία κατά της Aures στις 19 Μαρτίου 2014. Η έρευνα της φορολογικής αρχής αφορούσε το αν μπορεί να συνυπολογιστεί νομίμως η φορολογική ζημία το 2012. Η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν είναι δυνατός ο συνυπολογισμός της φορολογικής ζημίας σύμφωνα με το άρθρο 38n του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος. Η Aures υπέβαλε ένσταση κατά της πράξεως επιβολής φόρου, αλλά αυτή απορρίφθηκε από την αρμόδια αρχή. Η Aures προσέφυγε ανεπιτυχώς ενώπιον δικαστηρίου κατά της σχετικής πράξεως. Ακολούθως, άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της δικαστικής αποφάσεως.

IV. Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

13. Με απόφαση της 31ης Μαΐου 2018 το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) αποφάσισε να κάνει χρήση της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Δύναται απλώς και μόνον η μεταφορά της έδρας της διοικήσεως εταιρίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος να κριθεί ότι εμπίπτει, άνευ ετέρου, στην έννοια της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 49 ΣΛΕΕ;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, αντιτίθενται τα άρθρα 49, 52 και 54 ΣΛΕΕ σε εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει σε εταιρία από άλλο κράτος μέλος να ασκήσει, σε περίπτωση μεταφοράς στην Τσεχική Δημοκρατία του τόπου όπου ασκεί την οικονομική της δραστηριότητα ή της έδρας διοικήσεώς της, το δικαίωμα εκπτώσεως της φορολογικής ζημίας που συσώρευσε σε αυτό το άλλο κράτος μέλος;»

14. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Aures, η Τσεχική Δημοκρατία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ιταλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Ισπανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, το Βασίλειο της Σουηδίας, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ανωτέρω ερωτημάτων και –εξαιρουμένης της Ιταλικής Δημοκρατίας– παρέστησαν, όπως και η Γαλλική Δημοκρατία, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 13ης Μαΐου 2019.

V. Νομική εκτίμηση

15. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Aures βάλλει κατά πράξεως επιβολής φόρου της τσεχικής φορολογικής αρχής, στο πλαίσιο της οποίας δεν συνυπολογίστηκαν οι ζημίες της που είχαν προκύψει στις Κάτω Χώρες. Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως έχει ως αντικείμενο τη συμβατότητα του μη συνυπολογισμού της φορολογικής ζημίας με το δίκαιο της Ένωσης. Αφορμή γι' αυτό έδωσε το γεγονός ότι οι ζημίες προηγούμενης φορολογικής περιόδου μπορούν να λαμβάνονται υπόψη δυνάμει του άρθρου 34 του τσεχικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο, κατά το αιτούν δικαστήριο, αυτό δεν ισχύει για τις ζημίες που έχουν προκύψει στην αλλοδαπή πριν από τη μεταφορά της έδρας στην Τσεχική Δημοκρατία.

A. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

16. Κατ' αρχάς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν απλώς και μόνον η μεταφορά της έδρας διοικήσεως εταιρίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος εμπίπτει στην έννοια της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

17. Με βάση το άρθρο 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική έδρα τους, την κεντρική διοίκησή τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης απολαμβάνουν της ελευθερίας εγκαταστάσεως⁵.

18. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει το δικαίωμα μεταφοράς της κύριας έδρας μιας εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος⁶. Επιπλέον, εταιρία ιδρυθείσα σύμφωνα με το δίκαιο κράτους μέλους η οποία μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διεύθυνσής της χωρίς η εν λόγω μεταφορά έδρας να επηρεάζει την ιδιότητά της ως εταιρίας του πρώτου κράτους μέλους δύναται να επικαλεστεί το άρθρο 49 ΣΛΕΕ για να αμφισβητήσει τη νομιμότητα ενός φόρου τον οποίο το πρώτο κράτος μέλος επέβαλε σε αυτήν κατά την εν λόγω μεταφορά έδρας⁷.

19. Κατά συνέπεια, αντιθέτως προς την άποψη της Ισπανίας, η απλή μεταφορά της διοικητικής έδρας εταιρίας, εν προκειμένω της Aures, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ.

B. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

20. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν αντιβαίνει προς τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει σε υποκείμενο στον φόρο από άλλο κράτος μέλος να ασκήσει, σε περίπτωση μεταφοράς στην Τσεχική Δημοκρατία του τόπου όπου ασκεί την οικονομική δραστηριότητά του ή της έδρας διοικήσεώς του, το δικαίωμα εκπτώσεως της φορολογικής ζημίας που συσσωρεύσε σε αυτό το άλλο κράτος μέλος.

21. Κατ' αρχάς επιβάλλεται η επισήμανση ότι, κατά πάγια νομολογία, η άμεση φορολογία εμπίπτει μεν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αλλά τα εν λόγω κράτη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης⁸.

5 Βλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, σκέψη 32).

6 Βλ. αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2019, Associação Peço a Palavra κ.λπ. (C-563/17, EU:C:2019:144, σκέψη 62), και της 25ης Οκτωβρίου 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, σκέψη 32 επ.).

7 Βλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 33).

8 Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22. Φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως των εταιριών όταν το εν λόγω καθεστώς συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση εις βάρος των εταιριών που ασκούν την ελευθερία αυτή, η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις αντικειμενικά συγκρίσιμες και δεν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ή δεν τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό αυτόν⁹.

1. Άνιση μεταχείριση εις βάρος της εταιρίας

23. Το τσεχικό δίκαιο παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως φορολογικής ζημίας προηγούμενης περιόδου από τη βάση υπολογισμού του φόρου εταιριών. Εντούτοις, βάσει του άρθρου 34 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, η δυνατότητα αυτή επιφυλάσσεται μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που υπέστησαν ζημίες στην Τσεχική Δημοκρατία. Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις αφορούν τις ημεδαπές εταιρίες που παρουσιάζουν εγχώριες ζημίες. Ως προς την Aures δεν έγινε δεκτός ο συνυπολογισμός ζημιών, διότι η φορολογική της ζημία είχε προκύψει κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου στην αλλοδαπή (στις Κάτω Χώρες). Η πρακτική αυτή στερεί από τις εταιρίες που μεταφέρουν την έδρα τους από άλλο κράτος μέλος της Ένωσης στην Τσεχική Δημοκρατία τη δυνατότητα συνυπολογισμού των προηγούμενων ζημιών τους που προέκυψαν στην αλλοδαπή. Τούτο συνιστά άνιση μεταχείριση έναντι των εταιριών οι οποίες μεταφέρουν την έδρα τους στην Τσεχική Δημοκρατία.

24. Τέτοια άνιση μεταχείριση μπορεί να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως διά της μεταφοράς της έδρας από κράτη μέλη της Ένωσης προς την Τσεχική Δημοκρατία. Ωστόσο, αντιβαίνει στις διατάξεις της Συνθήκης μόνον εφόσον αφορά αντικειμενικώς συγκρίσιμες καταστάσεις και δεν δικαιολογείται.

2. Αντικειμενική συγκρισιμότητα

25. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η συγκρισιμότητα μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται με τις οικείες εθνικές διατάξεις¹⁰.

26. Ο σκοπός της κάλυψης ζημιών μεταξύ διαφορετικών περιόδων είναι να εξασφαλιστεί η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας διά του περιορισμού της αρχής της περιοδικότητας. Βάσει αυτής της τεχνικής αρχής, οι φόροι επιβάλλονται πάντοτε για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, προκειμένου να διασφαλίζεται η συνεχής και διαδοχική είσπραξη φόρων για το κράτος. Ο συνυπολογισμός ζημιών διαφορετικών περιόδων σκοπεί να λάβει υπόψη κατά τον βέλτιστο δυνατό τρόπο τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου ανεξαρτήτως τυχαιών παραγόντων της επιλεγείσας τεχνικής περιόδου (παραδείγματος χάρι ένα έτος ή δύο έτη).

27. Σε συνάρτηση με τη φοροδοτική ικανότητα σε παγκόσμιο επίπεδο ή επίπεδο Ένωσης, οι ζημίες που προκύπτουν πρέπει να θεωρούνται συγκρίσιμες στο πλαίσιο της εκπτώσεως ζημιών που καλύπτει περισσότερες περιόδους. Οι ζημίες που προκύπτουν τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή μειώνουν εξίσου την εν λόγω φοροδοτική ικανότητα ενός υποκειμένου στον φόρο.

⁹ Πρβλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, σκέψη 18), της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 20), και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 167).

¹⁰ Αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, σκέψη 31), της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 32), της 22ας Ιουνίου 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 53), της 12ης Ιουνίου 2014, SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28), και της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22).

28. Μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο έχει εξετάσει το ζήτημα της συγκρισιμότητας και σε σχέση με το αν το οικείο κράτος μέλος ασκεί αντίστοιχη φορολογική αρμοδιότητα. Παραδείγματος χάρη, το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι, εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί των αποτελεσμάτων μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην Αυστρία, στη δε Γερμανία έχει παύσει να επιτρέπεται η έκπτωση των ζημιών της, η κατάσταση μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην Αυστρία δεν είναι συγκρίσιμη προς εκείνη μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στη Γερμανία όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας για την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής φορολόγησεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας¹¹. Η λογική αυτή θα μπορούσε να ισχύει και για τις («εισαγόμενες») ζημίες εταιριών οι οποίες ήταν εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος και μετέφεραν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος.

29. Ωστόσο, στην υπόθεση Bevola, πρόσφατα το Δικαστήριο διαπίστωσε ρητώς, σε σχέση με τις οριστικές ζημίες μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στην αλλοδαπή, τη συγκρισιμότητα των φορολογούμενων ημεδαπών και μη φορολογούμενων αλλοδαπών μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων¹² και, επομένως, δέχεται εν τω μεταξύ την εν λόγω συγκρισιμότητα.

30. Εν πάση περιπτώσει όμως το κριτήριο της συγκρισιμότητας είναι ασαφές. Λαμβανομένου υπόψη ότι όλες οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες σε κάποια πτυχή τους, όταν δεν είναι πανομοιότυπες¹³, το εν λόγω κριτήριο θα έπρεπε οπωσδήποτε να εγκαταλειφθεί¹⁴. Όσον αφορά τη μεταφορά της έδρας, οι αλλοδαπές και οι ημεδαπές εταιρίες είναι συγκρίσιμες, ακόμη και αν μπορεί να αμφισβητηθεί η συγκρισιμότητα των συμψηφιζόμενων ζημιών διαφορετικών περιόδων (αφενός, ημεδαπές με αλλοδαπές ζημίες και, αφετέρου, ημεδαπές με ημεδαπές ζημίες).

31. Οι ζημίες αυτές διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την έλλειψη συνδέσμου μεταξύ των μη συνυπολογιζόμενων ζημιών και της φορολογικής αρμοδιότητας της Τσεχικής Δημοκρατίας, καθώς και ως προς το γεγονός ότι η φοροδοτική ικανότητα μπορεί να προσδιορίζεται πάντοτε μόνο σε σχέση με έναν υποκείμενο στον φόρο. Στην πραγματικότητα, δηλαδή, η αρχή της φορολόγησεως σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα πρέπει να εφαρμόζεται πάντοτε υπό το πρίσμα της εδαφικότητας¹⁵.

32. Εν προκειμένω, πάντως, η συγκρισιμότητα πρέπει να θεωρηθεί δεδομένη. Ωστόσο, οι προαναφερθείσες υφιστάμενες διαφορές μεταξύ ζημιών που συσσωρεύθηκαν στην αλλοδαπή προτού η εταιρία μεταφέρει την έδρα της στην ημεδαπή και ημεδαπών ζημιών από προηγούμενες φορολογικές περιόδους πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο επίπεδο της δικαιολογήσεως. Συνεπώς, υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

11 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 65), η οποία παραπέμπει στις αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24), και της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkvit Internationaal και Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψεις 34 και 35).

12 Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 38 και 39).

13 Βεβαίως, σύμφωνα με μια γερμανική παροιμία, δεν μπορεί να συγκρίνει κανείς μήλα με αχλάδια. Ωστόσο, τα μήλα και τα αχλάδια έχουν ορισμένες ομοιότητες (παραδείγματος χάρη, αμφότερα είναι εμπύρηνα φρούτα) και στον βαθμό αυτό είναι συγκρίσιμα.

14 Τούτο είχα προτείνει ήδη στις προτάσεις μου στην υπόθεση Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, σημεία 21 έως 28) και, στη συνέχεια, στις υποθέσεις Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 46) και Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, σημείο 38).

15 Βλ. σχετικά, πιο αναλυτικά, Kokott, J., *Das Steuerrecht der europäischen Union*, Μόναχο 2018, § 3, σημεία 48 επ., ιδίως σημεία 54 και 55· αντίθετος ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona, προτάσεις στην υπόθεση Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:15, σημεία 37 και 38), ο οποίος στηρίζεται προφανώς σε μια παγκόσμια («πραγματική») φοροδοτική ικανότητα.

3. Επί της δικαιολογήσεως και της αναλογικότητας

33. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Εν προκειμένω, οι δικαιολογητικοί λόγοι μπορούν να συνίστανται στη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (σημεία 34 επ.) και στην αποτροπή της διπλής εκπτώσεως των ζημιών (σημεία 46 επ.). Επιπλέον, το μέτρο (στην εξεταζόμενη περίπτωση, ο μη συνυπολογισμός προηγούμενων ζημιών που προέκυψαν στην αλλοδαπή) πρέπει να είναι αναλογικό, δηλαδή κατάλληλο να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει και να μην υπερβαίνει τα όρια του αναγκαίου (σημεία 50 επ.)¹⁶.

α) Επί του δικαιολογητικού λόγου της διαφύλαξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας

34. Η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών συνιστά θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο¹⁷. Ο σκοπός αυτός αποτελεί έκφραση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών. Αυτή περιλαμβάνει το δικαίωμα του κράτους να προστατεύει τα φορολογικά του έσοδα, ιδίως όσον αφορά τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο έδαφός του (αρχή της εδαφικότητας, σχετικά υπό 1). Επιπλέον, η φορολογική κυριαρχία καλύπτει την ευχέρεια ενός κράτους να διαμορφώνει αυτόνομα τους φορολογικούς του κανόνες (αρχή της αυτονομίας, σχετικά υπό 2) λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της συμμετρίας (σχετικά, υπό 3). Τέλος, η δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να επιλέγει ελεύθερα το εφαρμοστέο φορολογικό καθεστώς θα ήταν ασυμβίβαστη με την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας των κρατών μελών (σχετικά, υπό 4). Η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας θα μπορούσε να καταστήσει αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων εντός ενός από τα κράτη αυτά υποκειμένων στον φόρο, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες¹⁸.

1) Συνεκτίμηση της αρχής της εδαφικότητας

35. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι κράτος μέλος, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας σε συνδυασμό με μια χρονική παράμετρο, δηλαδή τη διαμονή του φορολογουμένου στην ημεδαπή κατά τη χρονική περίοδο εντός της οποίας εμφανίστηκαν οι λανθάνουσες υπεραξίες, δικαιούται να φορολογήσει τις εν λόγω υπεραξίες κατά τον χρόνο της αποχωρήσεως του φορολογουμένου¹⁹. Τούτο καλύπτει και τον συνυπολογισμό των ζημιών που μπορούσαν να ληφθούν υπόψη κατά τον χρόνο της αποχωρήσεως. Επομένως, το δικαίωμα φορολόγησεως της υπεραξίας συνοδεύεται και από την υποχρέωση συνυπολογισμού των ζημιών από το «κράτος αποχωρήσεως» (εν προκειμένω: τις Κάτω Χώρες).

36. Συνεπώς, μόνον η απόφαση εταιρίας να μεταφέρει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος δεν δημιουργεί στο κράτος της νέας εγκαταστάσεως εδαφικό σύνδεσμο με παρελθόντα κέρδη ή ζημίες, καθόσον αυτά προέκυψαν κατά τον χρόνο που η φορολογική έδρα υφίστατο ακόμη στο προηγούμενο κράτος μέλος. Ο συνυπολογισμός στο κράτος της νέας εγκαταστάσεως κέρδους ή ζημίας που

16 Βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, *Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 47), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35).

17 Αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 50), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 23), της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 45), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 45 και 46).

18 Αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 50), της 15ης Μαΐου 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 31), της 18ης Ιουλίου 2007, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 54), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 45).

19 Αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψεις 44 και 45), της 23ης Ιανουαρίου 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 53 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία), της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 49), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψη 46).

προέκυψε πριν τη μεταφορά της διοικητικής έδρας δεν ενέχει μόνον τον κίνδυνο να τεθεί εν αμφιβολή η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, αλλά ενδέχεται να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση ή διπλή έκπτωση ζημιών²⁰. Εάν το κράτος αποχωρήσεως διαθέτει εξουσία φορολόγησης των κερδών (ιδίως των αφανών αποθεματικών), το κράτος της νέας εγκαταστάσεως δεν μπορεί να έχει δικαίωμα φορολόγησης των εν λόγω κερδών ούτε υποχρέωση συνυπολογισμού των (αντίθετων προς τα αφανή αποθεματικά) ζημιών. Ως εκ τούτου, ο μη συνυπολογισμός των ζημιών που συσσωρεύθηκαν σε προγενέστερο στάδιο στην αλλοδαπή αποτελεί συνέπεια της αρχής της εδαφικότητας και απορρέει από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση κατά την αποχώρηση.

2) Συνεκτίμηση της αρχής της αυτονομίας

37. Αυτό συνάδει επίσης με την αρχή της αυτονομίας. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα το κράτος μέλος της έδρας μιας εταιρίας να οφείλει να συνυπολογίζει ζημίες προς όφελος της εταιρίας όσον αφορά ποσό το οποίο προκύπτει αποκλειστικά από το φορολογικό σύστημα άλλου κράτους μέλους²¹. Ειδάλλως, η φορολογική αυτονομία του πρώτου κράτους μέλους θα περιοριζόταν από την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του άλλου κράτους μέλους²².

38. Συναφώς –όπως διευκρινίζει ρητώς το Δικαστήριο²³–, «η διαπίστωση ότι οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής είναι οριστικές κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer [²⁴] δεν επιτρέπεται να στηρίζεται στο γεγονός ότι το κράτος μέλος της εγκαταστάσεως της εν λόγω θυγατρικής αποκλείει κάθε δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών». Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, το φορολογικό δίκαιο ενός κράτους μέλους θα έπρεπε να προσαρμοσθεί στο φορολογικό δίκαιο άλλου κράτους μέλους.

39. Το ίδιο ισχύει για τον συνυπολογισμό ζημιών οι οποίες, λόγω της αποχωρήσεως από κράτος μέλος, δεν μπορούν πλέον να εκπέσουν στο κράτος αποχωρήσεως. Η υποχρέωση συνυπολογισμού των ζημιών στο κράτος της νέας εγκαταστάσεως (Τσεχική Δημοκρατία) θα αντέβαινε στην αυτονομία των κρατών μελών. Ο συνυπολογισμός των ζημιών στην Τσεχική Δημοκρατία, λοιπόν, θα εξηρτάτο από το αν ο συνυπολογισμός των ζημιών στις Κάτω Χώρες προβλέπεται από τον νόμο και, αν ναι, σε ποιον βαθμό.

3) Συνεκτίμηση της αρχής της συμμετρίας

40. Το ίδιο προκύπτει και από την αρχή της συμμετρίας. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου²⁵, σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας από το κράτος αποχωρήσεως σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος αποχωρήσεως δύναται κατά τον ύστατο χρόνο (χρόνο της αποχωρήσεως) να φορολογήσει τα κέρδη της εταιρίας –αλλά στο πλαίσιο αυτό οφείλει να λάβει υπόψη και τις ζημίες της.

20 Παραδείγματος χάρη, όσον αφορά την αντίστροφη περίπτωση, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 59).

21 Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Masco Denmark και Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, σκέψη 41), και της 30ής Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ. (C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 33).

22 Πρβλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Masco Denmark και Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, σκέψη 41), και της 30ής Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ. (C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 33).

23 Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 33), και της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψεις 75 έως 79 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

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

25 Βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 56 επ.), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψεις 46 επ.).

41. Η αρχή της συμμετρίας συνιστά εφαρμογή της αρχής της συνοχής στη σχέση μεταξύ κερδών και ζημιών²⁶. Στηρίζεται σε μια «κατοπτρική» λογική. Η υποχρέωση συνυπολογισμού των ζημιών και το δικαίωμα φορολογήσεως των κερδών είναι δύο όψεις του ίδιου νομίσματος και συνδέονται συμμετρικά ή κατοπτρικά²⁷. Επομένως, μόνον το κράτος το οποίο έχει πρόσβαση στα αντίστοιχα κέρδη υποχρεούται να προβεί σε έκπτωση ζημιών. Τούτο προκύπτει και από την επισήμανση του Δικαστηρίου ότι «οι σκοποί της φορολογικής συνοχής και της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας επικαλύπτονται»²⁸. Το γεγονός ότι ένα κράτος δεν επιτρέπεται να φορολογεί τα κέρδη από προηγούμενες περιόδους δικαιολογεί και το ότι δεν υποχρεούται να λάβει υπόψη τις ζημίες που προέκυψαν κατά τις προηγούμενες περιόδους.

42. Επίσης, από την αρχή της συμμετρίας προκύπτει ότι η Τσεχική Δημοκρατία, ελλείψει δυνατότητας φορολογήσεως των κερδών που πραγματοποίησε η Aures στις Κάτω Χώρες, δεν υποχρεούται να λάβει υπόψη τις ζημίες που προέκυψαν εκεί στο παρελθόν.

4) Δεν παρέχεται ελεύθερη επιλογή φορολογικού καθεστώτος

43. Τέλος, η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών θα υπονομευόταν αν οι φορολογούμενοι είχαν τη δυνατότητα να επιλέξουν ελεύθερα τον τόπο καταβολής των φόρων και εκπτώσεως των ζημιών τους («κίνδυνος φοροδιαφυγής»)²⁹. Η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών του προηγούμενου έτους μιας αλλοδαπής εταιρίας σε ημεδαπή εγκατάσταση διά της μεταφοράς της έδρας ενέχει τον κίνδυνο –τον οποίο επισημαίνει και η Σουηδία– η εταιρία να μεταφέρει την έδρα της στη μόνιμη εγκατάσταση η οποία παράγει τα υψηλότερα κέρδη υπό τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Στον συγκεκριμένο τόπο, οι μεταφερόμενες ζημίες θα έχουν την υψηλότερη οικονομική αξία.

44. Τούτο θα συνεπαγόταν, εν τέλει, δικαίωμα επιλογής του υποκειμένου στον φόρο, όπως επισήμανε η Γερμανία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ο υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε επίσης να αποφασίσει τη βέλτιστη δυνατή αξιοποίηση, από φορολογικής απόψεως, των προηγούμενων ζημιών διά της μεταφοράς της έδρας. Ωστόσο, τέτοιο δικαίωμα επιλογής δεν απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης³⁰.

5) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

45. Εν τέλει, λοιπόν, πρέπει να γίνει δεκτός ο δικαιολογητικός λόγος της διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

26 Kokott, J., *Das Steuerrecht der europäischen Union*, Μόναχο 2018, § 5, σημείο 87.

27 Βλ. μόνον αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 58 και 59), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψεις 60 επ.).

28 Βλ. αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψεις 50 επ. και 65 επ.), της 4ης Ιουλίου 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψη 53), και της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 80), καθώς και τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Timac Agro (C-388/14, EU:C:2015:533, σημείο 47), Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, σημείο 43) και National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:563, σημείο 99).

29 Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 38 επ.), της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψεις 51 επ.), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 49 επ.).

30 Βλ., σχετικά με το δικαίωμα επιλογής του υποκειμένου στον φόρο, αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 32), της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 55), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 46), καθώς και τις προτάσεις μου στην υποθέσεις Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, σημεία 61 και 62) και Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, σημεία 77 και 78).

β) Επί του δικαιολογητικού λόγου της αποφυγής διπλού συνυπολογισμού των ζημιών

46. Η αποφυγή διπλού συνυπολογισμού των ζημιών δύναται να δικαιολογήσει επίσης την άρνηση συνυπολογισμού των ζημιών. Ο δικαιολογητικός λόγος της αποφυγής διπλού συνυπολογισμού ζημιών αναγνωρίζεται από το Δικαστήριο μετά την έκδοση της αποφάσεως «Marks & Spencer»³¹. Πιο συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν, τουλάχιστον, τη δυνατότητα να εμποδίσουν τον κίνδυνο διπλής εκπτώσεως των ζημιών³².

47. Πράγματι, η διεύρυνση της εκπτώσεως ζημιών (ιδίως των ζημιών που συσσωρεύθηκαν σε προηγούμενη φορολογική περίοδο) ώστε να καλύπτει και ζημίες που προέκυψαν στην αλλοδαπή ενέχει τον κίνδυνο διπλού συνυπολογισμού ζημιών.

48. Ο κίνδυνος αυτός λαμβάνει συγκεκριμένη μορφή, εν προκειμένω, δεδομένου ότι η Aures είναι σε θέση να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα τόσο στον τόπο της καταστατικής έδρας της, στις Κάτω Χώρες, όσο και στον τόπο της μόνιμης εγκαταστάσεώς της στην Τσεχική Δημοκρατία (όπου έχει τη διοικητική έδρα της από την 1η Ιανουαρίου 2009). Επομένως, ο συνυπολογισμός των φορολογικών ζημιών από τις Κάτω Χώρες στην Τσεχική Δημοκρατία ενέχει τον κίνδυνο οι ίδιες ζημίες να ληφθούν υπόψη στο μέλλον (εκ νέου) στις Κάτω Χώρες.

49. Τούτο ισχύει ιδίως για τον λόγο ότι στις Κάτω Χώρες παρέχεται χρονικό περιθώριο εννέα ετών για τον συνυπολογισμό ζημιών και από την πράξη βεβαιώσεως των ζημιών στις Κάτω Χώρες δεν προκύπτει αν οι ζημίες έχουν ήδη ληφθεί υπόψη στην Τσεχική Δημοκρατία.

γ) Τήρηση της αρχής της αναλογικότητας

1) Εξίσου κατάλληλο ηπιότερο μέσο

50. Ωστόσο, ο μη συνυπολογισμός των ζημιών που υπέστη η Aures σε προγενέστερο στάδιο στις Κάτω Χώρες θα πρέπει να είναι και αναλογικός. Δηλαδή, πρέπει να είναι κατάλληλος για την επίτευξη θεμιτών σκοπών χωρίς να βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου³³.

51. Κατ' αρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο μη συνυπολογισμός των ζημιών που συσώρευσε η Aures στις Κάτω Χώρες, όπως προβλέπει ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος, είναι κατάλληλος για την επίτευξη των σκοπών της διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής φορολογικής εξουσίας, της αποφυγής διπλού συνυπολογισμού ζημιών και της αποτροπής της φοροδιαφυγής.

52. Επίσης, η θέσπιση νομικού καθεστώτος για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών είναι αναγκαία. Ασφαλώς, ο διπλός συνυπολογισμός ζημιών θα μπορούσε να αποτραπεί, ενδεχομένως, και μέσω ανταλλαγής στοιχείων ή διά της επιβολής υποχρεώσεων ενημερώσεως κ.λπ. Εντούτοις, μια τέτοια πρακτική δεν θα ήταν κατάλληλη για να εξασφαλίσει τη διατήρηση της ισορροπίας μεταξύ των φορολογικών εξουσιών των κρατών μελών.

³¹ Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 35 επ.), της 29ης Μαρτίου 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψη 47), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 47).

³² Βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 47 και 48).

³³ Βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 47), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35).

53. Υπό αυτό το πρίσμα, λοιπόν, δεν υφίσταται εξίσου κατάλληλο ηπιότερο μέσο. Εξάλλου, η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών υπερισχύει του συμφέροντος των φορολογουμένων το οποίο έγκειται στην αξιοποίηση στην Τσεχική Δημοκρατία των ζημιών που υπέστησαν στις Κάτω Χώρες και, κατ' επέκταση, στην επιλογή του φορολογικού καθεστώτος που τους διέπει.

2) Έλλειψη αναλογικότητας λόγω της ύπαρξης οριστικών ζημιών;

54. Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις «οριστικές» ζημίες, προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας η άρνηση από το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία από την οποία εξαρτάται η μόνιμη εγκατάσταση να λάβει υπόψη τις ζημίες, μολονότι η αλλοδαπή θυγατρική και μόνιμη εγκατάσταση έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες συμψηφισμού των ζημιών και δεν υφίσταται πλέον καμία δυνατότητα να ληφθούν αυτές υπόψη με άλλον τρόπο. Τούτο όμως θα συνέβαινε μόνον αν οι ζημίες της Aures ήταν οριστικές κατά την έννοια της νομολογίας «Marks & Spencer»³⁴.

55. Αυτό δεν ισχύει. Πρώτον, η εξεταζόμενη περίπτωση δεν αντιστοιχεί σε εκείνη επί της οποίας το Δικαστήριο ανέπτυξε το νομικό μόρφωμα των οριστικών ζημιών (βλ. σημεία 56 επ.). Εν πάση περιπτώσει, το εν λόγω νομικό μόρφωμα είναι αμφιλεγόμενο³⁵, έχει οδηγήσει σε πολυάριθμα προβλήματα³⁶ και, ως εκ τούτου, δεν θα έπρεπε να επεκταθεί σε άλλες περιπτώσεις. Δεύτερον, σε γενικές γραμμές, οι ζημίες που μπορούν να μεταφερθούν δεν είναι οριστικές (σημεία 61 επ.). Τρίτον, δεν υφίσταται οριστικός χαρακτήρας των ζημιών λόγω της διατηρήσεως της καταστατικής έδρας στις Κάτω Χώρες (σημεία 66 επ.). Τέταρτον, η διεύρυνση της νομολογίας περί οριστικών ζημιών θα οδηγούσε σε σύγκρουση με τη νομολογία που αφορά τη φορολόγηση κατά την αποχώρηση (σημεία 72 επ.).

ι) Δεν υφίσταται περίπτωση συγκρίσιμη με τις οριστικές ζημίες

56. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου στην υπόθεση Marks & Spencer, οι ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής θα μπορούν να ληφθούν υπόψη στη βάση υπολογισμού του φόρου της ημεδαπής μητρικής εταιρίας, εφόσον είναι οριστικές³⁷. Στην υπόθεση Bevola, το Δικαστήριο εφάρμοσε τη νομολογία αυτή και ως προς τις αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις³⁸.

57. Εν προκειμένω όμως δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση –αντιθέτως προς την άποψη της Aures. Πιο συγκεκριμένα, η νομολογία αυτή καλύπτει κατ' αρχάς μόνο ζημίες που προέκυψαν στην ίδια φορολογική περίοδο με τα κέρδη και δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη πλέον ως προς τη θυγατρική που αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση, αλλά μόνον ως προς τη μητρική εταιρία που είναι εταιρία από την οποία εξαρτάται η μόνιμη εγκατάσταση. Η εν λόγω νομολογία δεν είχε ως αντικείμενο τον συνυπολογισμό ζημιών διαφορετικών περιόδων ως προς τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο.

34 Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 55).

35 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση K (C-322/11, EU:C:2013:183, σημεία 66 επ. και 87), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2014:2321, σημεία 41 επ.) και στην υπόθεση A (C-123/11, EU:C:2012:488, σημεία 50 επ.).

36 Βλ. σχετικά –αλλά όχι εξαντλητικά– τη μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου η οποία έχει ήδη καταστεί αναγκαία έως σήμερα: αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), της 19ης Ιουνίου 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511), της 4ης Ιουλίου 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526), της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), της 3ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50), της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), της 21ης Φεβρουαρίου 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), καθώς και της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278).

37 Βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 56 επ.).

38 Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 64). Η θέση αυτή επικρίνεται από τον Desens, M., σε Musil/Weber-Grellet (επιμ.), *Europäisches Steuerrecht*, 2019, § 2 GewStG σημείο 47.

58. Δεύτερον, η τελευταία απόφαση αφορούσε μόνον την περίπτωση στην οποία η μόνιμη εγκατάσταση είχε κλείσει και οι ζημίες της δεν μπορούσαν πλέον να ληφθούν υπόψη. Στην υπό κρίση υπόθεση, η καταστατική έδρα της Aures εξακολουθεί να υφίσταται στις Κάτω Χώρες και, ως εκ τούτου, οι ζημίες μπορούν ακόμη να συνυπολογισθούν εκεί.

59. Τρίτον, η νομολογία σχετικά με τις οριστικές ζημίες –την οποία επικαλούνται, κυρίως, η Τσεχική Δημοκρατία και οι Κάτω Χώρες– αφορά την παύση της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Τούτο δεν μπορεί να υποστηριχθεί ως προ την Aures στο πλαίσιο της μεταφοράς της έδρας της.

60. Τέταρτον, η κατάσταση στην απόφαση Bevola ήταν αντίστροφη, καθόσον οι ζημίες αλλοδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως έπρεπε να ληφθούν υπόψη σε σχέση με την ημεδαπή εταιρία από την οποία ήταν εξαρτημένη η μόνιμη εγκατάσταση. Συνεπώς, μόνον το κράτος της καταστατικής έδρας εξετάσθηκε ως τόπος συνυπολογισμού των ζημιών. Εν προκειμένω όμως η καταστατική έδρα διατηρείται στις Κάτω Χώρες. Η μεταφορά της διοικητικής έδρας στην Τσεχική Δημοκρατία ουδόλως μεταβάλλει την αρχική και υφιστάμενη φορολογική έδρα της Aures στις Κάτω Χώρες.

ii) Σε γενικές γραμμές, οι ζημίες που μπορούν να μεταφερθούν δεν είναι οριστικές.

61. Περαιτέρω, σε γενικές γραμμές, οι ζημίες οι οποίες δύνανται να μεταφερθούν δεν είναι οριστικές. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν αποκλείουν την πρόβλεψη ότι η διαπίστωση περί υπάρξεως ζημίας δυναμένης να συμψηφισθεί διασυνοριακώς ως οριστικής είναι δυνατή μόνον κατά το πέρας της φορολογικής περιόδου³⁹.

62. Η απόφαση αυτή εκδόθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως κατά του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο είχε μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη τη νομολογία «Marks & Spencer». Η Επιτροπή εκτίμησε ότι το νέο καθεστώς του Ηνωμένου Βασιλείου, βάσει του οποίου οι οριστικές ζημίες έπρεπε να διαπιστώνονται κατά το πέρας της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας προέκυψαν, αντέβαινε επίσης στο δίκαιο της Ένωσης. Τούτο όμως δεν έγινε δεκτό από το Δικαστήριο⁴⁰.

63. Ωστόσο, αν οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν αποκλείουν τον χαρακτηρισμό ως οριστικών ζημιών μόνον των ζημιών εκείνων οι οποίες (μπορούν να) διαπιστώνονται ως οριστικές κατά το πέρας μιας φορολογικής περιόδου, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η απουσία οριστικού χαρακτήρα δεν δύναται να μεταβληθεί αναδρομικά⁴¹. Εν πάση περιπτώσει, οι επισημάνσεις στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου μαρτυρούν ότι, το πολύ, η ζημία της θυγατρικής που προέκυψε κατά το τελευταίο έτος της εκκαθαρίσεως πρέπει να μπορεί να συμψηφιστεί με οποιονδήποτε τρόπο (σε διασυνοριακό επίπεδο), αλλά όχι οι ζημίες που συσσωρεύθηκαν έως τότε και μεταφέρθηκαν με βάση το εθνικό δίκαιο (εν προκειμένω το δίκαιο των Κάτω Χωρών).

64. Όπως ανέλυσα ήδη στις προτάσεις μου επί των υποθέσεων Holmen και Memira Holding⁴² και όπως ορθώς τόνισαν η Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι ζημίες που δεν μπορούν να θεωρηθούν οριστικές κατά το πέρας μιας φορολογικής περιόδου δεν είναι δυνατόν να καταστούν οριστικές ούτε σε μεταγενέστερο χρόνο. Σε διαφορετική περίπτωση, ένα κράτος μέλος θα ήταν σε θέση να καθορίσει με αντίστοιχες μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία του την υποχρέωση συνυπολογισμού των ζημιών σε άλλο κράτος μέλος. Τούτο όμως θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της αυτονομίας.

39 Βλ. απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψεις 31 και 36).

40 Βλ. απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψεις 31 και 36).

41 Βλ. απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 37).

42 Βλ. τις προτάσεις μου επί των υποθέσεων Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, σημεία 58 και 59) και Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, σημεία 54 και 55).

65. Οι ζημίες της Aures δεν ήταν οριστικές κατά το πέρας της φορολογικής περιόδου (2007 και 2008), καθόσον υφίστατο η δυνατότητα μεταφοράς τους. Τούτο ισχύει, εν πάση περιπτώσει, για τις ζημίες του 2007 (που μεταφέρθηκαν στο 2008) και, κατά τη γνώμη μου, για τις περαιτέρω ζημίες του 2008, οι οποίες μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για εννέα ακόμη έτη στις Κάτω Χώρες.

iii) Έλλειψη οριστικού χαρακτήρα των ζημιών λόγω διατηρήσεως της καταστατικής έδρας

66. Όσον αφορά την έλλειψη οριστικού χαρακτήρα, το ανωτέρω συμπέρασμα θα μπορούσε να μεταβληθεί, το πολύ, σε σχέση με τις «νέες» ζημίες του 2008 λόγω της αποχωρήσεως, εάν η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών αυτών είχε όντως εξαλειφθεί.

67. Ούτε αυτό όμως ισχύει ως προς την Aures, διότι η καταστατική της έδρα παραμένει στις Κάτω Χώρες. Συνεπώς –όπως τονίζουν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Γαλλία–, αφενός, υπάρχει πάντοτε η δυνατότητα επανέναρξης των οικονομικών δραστηριοτήτων. Οι ζημίες, λοιπόν, θα μπορούσαν να συμψηφισθούν με μελλοντικά κέρδη. Η Aures θα ήταν ανά πάσα στιγμή σε θέση να αποκτήσει τέτοια κέρδη, εάν ασκούσε οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα στην καταστατική έδρα της.

68. Αυτό επιβεβαιώνεται και από την υφιστάμενη καταχώριση της Aures στο εμπορικό μητρώο των Κάτω Χωρών. Επιπλέον –όπως επισήμανα στο σημείο 53–, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στις Κάτω Χώρες παρέχεται για χρονικό διάστημα έως εννέα ετών. Συνεπώς, κατά τον χρόνο μη συνυπολογισμού στην Τσεχική Δημοκρατία των ζημιών που υπέστη η Aures στις Κάτω Χώρες εξακολουθούσε να υπάρχει η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στις Κάτω Χώρες (διά της επανέναρξης της οικονομικής δραστηριότητας).

69. Επιπλέον, τα περισσότερα κράτη μέλη προβλέπουν φορολόγηση κατά την αποχώρηση. Με τον τρόπο αυτόν πρέπει να φορολογούνται, κανονικά, οι λανθάνουσες υπεραξίες (αφανή αποθεματικά) οι οποίες προέκυψαν κατά την περίοδο που υφίστατο η φορολογική έδρα, σε περίπτωση παύσεως της οικείας φορολογικής δικαιοδοσίας λόγω αποχωρήσεως του υποκειμένου στον φόρο⁴³. Με βάση το άρθρο 5 της οδηγίας για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής⁴⁴ το οποίο, *ratione temporis*, δεν εφαρμόζεται ακόμη στην προκειμένη περίπτωση, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, από την 1η Ιανουαρίου 2020, να προβλέπουν τέτοια φορολόγηση κατά την αποχώρηση.

70. Εάν η Aures μεταφέρει και την καταστατική έδρα από τις Κάτω Χώρες, τα τυχόν υφιστάμενα αφανή αποθεματικά μπορούν να φορολογηθούν, για τελευταία φορά, στις Κάτω Χώρες μέσω της φορολόγησής κατά την αποχώρηση. Στην περίπτωση αυτή, οι διαπιστωθείσες ζημίες θα ήταν δυνατόν να συμψηφισθούν με τα εν λόγω «κέρδη». Οριστικές ζημίες, πάντως, υφίστανται μόνον όταν δεν υπάρχει καμία δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών αυτών.

71. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ακόμη και η εκκαθάριση κατόπιν συγχωνεύσεως δεν αποδεικνύει ότι δεν υφίσταται δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στο κράτος εγκαταστάσεως της θυγατρικής⁴⁵. Εφόσον η εκκαθάριση δεν αρκεί, η απλή μεταφορά της έδρας, ενώ διατηρείται η καταστατική έδρα στο «κράτος αποχωρήσεως», δεν επαρκεί επίσης για να αποδειχθεί ο οριστικός χαρακτήρας των ζημιών.

⁴³ Ρητώς, για παράδειγμα: αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 48), της 23ης Ιανουαρίου 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 25ης Απριλίου 2013, *Επιτροπή κατά Ισπανίας* (C-64/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:264, σκέψη 31).

⁴⁴ Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1).

⁴⁵ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψεις 51 και 52).

iv) Κίνδυνος συγκρούσεως με τη νομολογία που αφορά τη φορολόγηση κατά την αποχώρηση

72. Τέλος, η διεύρυνση της νομολογίας σχετικά με τις οριστικές ζημίες θα οδηγούσε επίσης σε σύγκρουση με τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τη φορολόγηση κατά την αποχώρηση.

73. Εάν, στην εξεταζόμενη περίπτωση, διαπιστώνονταν οριστικές ζημίες λόγω της αποχωρήσεως και η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις οριστικές ζημίες εφαρμοζόταν και για την κάλυψη ζημιών διαφορετικών περιόδων, το κράτος της νέας εγκαταστάσεως θα έπρεπε να λάβει υπόψη τις ζημίες (οι οποίες προέκυψαν πριν από την αποχώρηση). Τούτο θα ίσχυε, μολονότι το κράτος της νέας εγκαταστάσεως θα διέθετε τη δική του φορολογική κυριαρχία από τη στιγμή της μετεγκαταστάσεως. Ωστόσο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση κατά την αποχώρηση (βλ., ανωτέρω, σημεία 35 και 36) προκύπτει σαφώς ότι τα κέρδη εταιρίας που πραγματοποιούνται πριν από την αποχώρηση (καθώς και οι ζημίες εταιρίας σύμφωνα με την αρχή της συμμετρίας) εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους αποχωρήσεως (εν προκειμένω: των Κάτω Χωρών) και όχι του κράτους της νέας εγκαταστάσεως (εν προκειμένω: της Τσεχικής Δημοκρατίας)⁴⁶.

74. Για τον λόγο αυτόν, επίσης, το νομικό μόρφωμα των οριστικών ζημιών δεν θα πρέπει να επεκταθεί και να καλύψει την έκπτωση ζημιών διαφορετικών περιόδων σε περίπτωση αποχωρήσεως.

3) Συμπέρασμα

75. Δεδομένου ότι δεν υφίστανται οριστικές ζημίες, το εν λόγω τσεχικό καθεστώς που αφορά τον μη συνυπολογισμό ζημιών οι οποίες συσσωρεύθηκαν σε προηγούμενη φορολογική περίοδο σε άλλο κράτος μέλος είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας.

VI. Πρόταση

76. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) ως εξής:

- 1) Απλώς και μόνον η μεταφορά της διοικητικής έδρας από ένα κράτος μέλος σε άλλο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως βάσει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 2) Ο αποκλεισμός της κάλυψης ζημιών μεταξύ διαφορετικών περιόδων στο πλαίσιο διασυνοριακής μεταφοράς έδρας συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Ο περιορισμός αυτός όμως δικαιολογείται από την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

⁴⁶ Αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψεις 44 και 45), της 23ης Ιανουαρίου 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 49), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, σκέψη 46).