



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 27ης Φεβρουαρίου 2020\*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 49 ΣΛΕΕ – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος εταιριών – Μεταφορά της έδρας της πραγματικής διοίκησης εταιρίας σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο έχει συσταθεί – Μεταφορά της φορολογικής έδρας προς αυτό το άλλο κράτος μέλος – Εθνική ρύθμιση η οποία δεν παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως της φορολογικής ζημίας που καταγράφηκε εντός του κράτους μέλους συστάσεως πριν από τη μεταφορά της έδρας»

Στην υπόθεση C-405/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejnvyší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουνίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**AURES Holdings a.s.**

κατά

**Odvolací finanční ředitelství,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Βηλαρά, πρόεδρο, S. Rodin, D. Šnáby, K. Jürimäe (εισηγήτρια) και N. Rizzarra, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 12ης Ιουνίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η AURES Holdings a.s., εκπροσωπούμενη από τον M. Olík, advokát,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vláčil και O. Serdula,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τους J. Möller, R. Kanitz και T. Henze, στη συνέχεια από τους J. Möller και R. Kanitz,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. de Moustier και C. Mosser,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M.K. Bulterman, M. H.S. Gijzen και M. L. Noort,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Meyer-Seitz, A. Falk, H. Shev, J. Lundberg και H. Eklinder,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τη R. Fadoju και τον F. Shibli, στη συνέχεια από τον τελευταίο, επικουρούμενους από τους B. McGurk και D. Yates καθώς και από την L. Ruxandu, barristers,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Salyková και N. Gossement, καθώς και τους H. Støvlbæk και L. Malferrari,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Οκτωβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49, 52 και 54 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας AURES Holdings a.s. και της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας οικονομικής διεύθυνσης, Τσεχική Δημοκρατία, στο εξής: δευτεροβάθμια αρχή) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να αναγνωρίσει στην εταιρία αυτή τη δυνατότητα να εκπέσει τις φορολογικές ζημίες που κατέγραψε εντός άλλου κράτους μέλους πέραν της Δημοκρατίας της Τσεχίας.

### Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 34 du zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (νόμου 586/1992 περί φορολογίας εισοδήματος), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί φορολογίας εισοδήματος), με τίτλο «Στοιχεία που εκπίπτουν από τη βάση επιβολής του φόρου», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η φορολογική ζημία που καταγράφηκε και προσδιορίστηκε για το προηγούμενο φορολογικό έτος ή μέρους αυτού μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου, τούτο δε είναι δυνατό εντός των πέντε, κατ' ανώτατο όριο, φορολογικών ετών που ακολουθούν αμέσως μετά το φορολογικό έτος εντός του οποίου προσδιορίστηκε η ζημία. [...]»

- 4 Κατά το άρθρο 38n, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου αυτού, με τίτλο «Φορολογικές ζημίες»:

«(1) Αν οι δαπάνες (τα έξοδα) που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 23 είναι μεγαλύτερες από τα εισοδήματα που υπολογίζονται σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, η διαπιστούμενη διαφορά αποτελεί φορολογική ζημία.

(2) Η φορολογική ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζεται η φορολογική υποχρέωση. Ωστόσο, η φορολογική ζημία που καταγράφηκε και προσδιορίστηκε όσον αφορά υποκείμενη στον φόρο εταιρία που έχει λυθεί χωρίς εκκαθάριση δεν μεταφέρεται στην εκ του νόμου διάδοχό της, εκτός αν συντρέχουν οι εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 23a, παράγραφος 5, στοιχείο b, και στο άρθρο 23c, παράγραφος 8, στοιχείο b. Η φορολογική ζημία προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή. Η μείωση της φορολογικής ζημίας διέπεται *mutatis mutandis* από την ίδια διαδικασία όπως και η αύξηση φόρου. Η αύξηση της φορολογικής ζημίας διέπεται *mutatis mutandis* από την ίδια διαδικασία όπως και η μείωση φόρου. Το ποσό της φορολογικής ζημίας στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη μονάδα.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 5 Η AURES Holdings, πρώην AAA Auto International a.s., διαδέχθηκε την AAA Auto Group NV (στο εξής, από κοινού: Aures), εταιρία συσταθείσα βάσει του ολλανδικού δικαίου, της οποίας η καταστατική έδρα και η έδρα της πραγματικής διοίκησης βρίσκονταν στις Κάτω Χώρες, γεγονός το οποίο είχε ως αποτέλεσμα να έχει τη φορολογική της έδρα στη χώρα αυτή.
- 6 Το φορολογικό έτος 2007 η Aures κατέγραψε στις Κάτω Χώρες ζημίες ύψους 2 792 187 ευρώ, που προσδιορίστηκαν από την ολλανδική φορολογική αρχή κατ' εφαρμογήν της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους αυτού.
- 7 Την 1η Ιανουαρίου 2008 η Aures σύστησε στην Τσεχική Δημοκρατία υποκατάστημα, το οποίο αποτελεί, δυνάμει του τσεχικού δικαίου, μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας αυτής στερούμενη ίδιας νομικής προσωπικότητας και του οποίου η δραστηριότητα φορολογείται εντός του κράτους μέλους αυτού.
- 8 Την 1η Ιανουαρίου 2009 η Aures μετέφερε την έδρα της πραγματικής της διοίκησης από τις Κάτω Χώρες στη Τσεχική Δημοκρατία και, συγκεκριμένα, στη διεύθυνση του εν λόγω υποκαταστήματος. Λόγω της μεταφοράς αυτής, η Aures μετέφερε επίσης, από την ίδια ημερομηνία, τη φορολογική της έδρα από τις Κάτω Χώρες στην Τσεχική Δημοκρατία. Έκτοτε, ασκεί όλες τις δραστηριότητές της μέσω του εν λόγω υποκαταστήματος.
- 9 Αντιθέτως, η Aures διατήρησε την καταστατική της έδρα και την εγγραφή της στο εμπορικό μητρώο στο Άμστερνταμ (Κάτω Χώρες). Ως εκ τούτου, εξακολουθεί να διέπεται, όσον αφορά τις εσωτερικές της σχέσεις, από το ολλανδικό δίκαιο.
- 10 Λαμβανομένης υπόψη της ως άνω μεταφοράς της έδρας της πραγματικής διοίκησης και, ως εκ τούτου, της φορολογικής έδρας, η Aures ζήτησε από την τσεχική φορολογική αρχή να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών τον οποίο όφειλε για το οικονομικό έτος 2012 τη ζημία την οποία είχε καταγράψει στις Κάτω Χώρες στο πλαίσιο του οικονομικού έτους 2007.
- 11 Κατόπιν διαδικασίας παροχής διευκρινίσεων και διακανονισμού, που κινήθηκε στις 19 Μαρτίου 2014, η τσεχική φορολογική διοίκηση έκρινε ότι δεν ήταν δυνατή επίκληση της ως άνω ζημίας προκειμένου να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 38n του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος. Κατά την ως άνω αρχή, η Aures, ως έχουσα τη φορολογική της έδρα στην Τσεχία, φορολογείται για τα παγκόσμια εισοδήματά της σύμφωνα με την τσεχική φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο, δεν μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνον ζημίες οι οποίες προκύπτουν από οικονομική δραστηριότητα στην Τσεχική Δημοκρατία και οι οποίες καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι ο εν λόγω νόμος δεν διέπει την έκπτωση φορολογικών ζημιών σε περίπτωση μεταβολής της φορολογικής έδρας και δεν παρέχει τη δυνατότητα μεταφοράς τέτοιων ζημιών από άλλο κράτος μέλος πέραν της Τσεχικής Δημοκρατίας.

- 12 Επομένως, η τσεχική φορολογική αρχή, με πράξη επιβολής φόρου της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, προσδιόρισε τον φόρο εταιριών τον οποίο όφειλε η Aures για το οικονομικό έτος 2012 χωρίς να αφαιρέσει από τη βάση επιβολής του φόρου αυτού τις ζημίες που καταγράφηκαν το οικονομικό έτος 2007.
- 13 Η Aures υπέβαλε ένσταση κατά της ως άνω πράξεως επιβολής φόρου, η οποία απορρίφθηκε από τη δευτεροβάθμια αρχή, στη συνέχεια δε άσκησε προσφυγή ενώπιον του Městský soud v Praze (πρωτοδικείου Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία), η οποία επίσης απορρίφθηκε.
- 14 Η τσεχική φορολογική αρχή, η δευτεροβάθμια αρχή και το Městský soud v Praze (πρωτοδικείο Πράγας), αφενός, επισήμαναν ότι ούτε ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος ούτε η σύμβαση που συνήφθη στις 22 Νοεμβρίου 1974 μεταξύ της Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας της Τσεχοσλοβακίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας, όπως ίσχυε στις 31 Μαΐου 2013, επέτρεπαν τη διασυνοριακή μεταφορά φορολογικής ζημίας σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας της πραγματικής διοίκησης εταιρίας, εκτός ειδικών περιπτώσεων, οι οποίες δεν συνέτρεχαν εν προκειμένω. Οι γενικές διατάξεις που περιλαμβάνονται στα άρθρα 34 και 38η του νόμου αυτού δεν επιτρέπουν την έκπτωση ζημιών που δεν έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με τη σχετική τσεχική ρύθμιση.
- 15 Αφετέρου, οι ως άνω αρχές και το ως άνω δικαστήριο έκριναν ότι, αντίθετα προς τα επιχειρήματα της Aures, η έλλειψη δυνατότητας εκπτώσεως της επίμαχης ζημίας δεν ήταν αντίθετη προς την ελευθερία εγκαταστάσεως. Κατά την άποψή τους, οι αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), που επικαλείται η Aures, αφορούσαν περιπτώσεις αντικειμενικά διαφορετικές από την επίμαχη στην κύρια δίκη. Αναφερόμενη στην απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), η δευτεροβάθμια αρχή θεώρησε ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, υφίστατο πραγματικός κίνδυνος διπλού συνυπολογισμού των φορολογικών ζημιών που καταγράφηκαν το οικονομικό έτος 2007.
- 16 Η Aures άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Městský soud v Praze (πρωτοδικείου Πράγας) ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία).
- 17 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού η Aures υποστήριξε ότι η διασυνοριακή μεταφορά της έδρας της πραγματικής της διοίκησης εμπίπτει στην άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως και ότι η αδυναμία της να εκπέσει στην Τσεχική Δημοκρατία τις ζημίες που κατέγραψε το οικονομικό έτος 2007, ζημίες τις οποίες δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί στις Κάτω Χώρες, συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό της ως άνω ελευθερίας.
- 18 Το ως άνω δικαστήριο υπογραμμίζει ότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος δεν παρέχει τη δυνατότητα σε εταιρία η οποία, όπως η Aures, μετέφερε στην Τσεχική Δημοκρατία την έδρα της πραγματικής της διοίκησης από ένα άλλο κράτος μέλος, να εκπέσει τις φορολογικές ζημίες που κατέγραψε εντός του τελευταίου αυτού κράτους. Η μεταφορά φορολογικής ζημίας είναι δυνατή μόνο στο πλαίσιο των διασυνοριακών πράξεων οι οποίες προβλέπονται ειδικά στον εν λόγω νόμο, περί των οποίων ωστόσο δεν πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 19 Επομένως, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρέπει να εξεταστούν τα επιχειρήματα που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 20 Συναφώς, αφενός, πρέπει να προσδιοριστεί αν η ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να έχει εφαρμογή σε περίπτωση διασυνοριακής μεταφοράς της έδρας της πραγματικής διοίκησης εταιρίας.
- 21 Αφετέρου, θα πρέπει να εξεταστεί αν είναι σύμφωνη με την ελευθερία εγκαταστάσεως εθνική ρύθμιση η οποία δεν παρέχει τη δυνατότητα σε εταιρία να εκπέσει, εντός του κράτους μέλους υποδοχής, ζημία την οποία κατέγραψε εντός του κράτους μέλους καταγωγής πριν από τη μεταφορά της έδρας της

πραγματικής της διοίκησης στο κράτος μέλος υποδοχής. Επισημαίνοντας ότι ο τομέας των άμεσων φόρων δεν αποτελεί, καταρχήν, αντικείμενο εναρμόνισης και ότι τα κράτη μέλη μπορούν να ασκούν ανεμπόδιστα την κυριαρχία τους στον τομέα αυτόν, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η ίδια αυτή ελευθερία σημαίνει ότι η μεταφορά της φορολογικής έδρας από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να είναι πάντοτε φορολογικώς ουδέτερη.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejnyžší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει 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 τύπου όπου ασκεί την οικονομική της δραστηριότητα ή της έδρας διοικήσεώς της, το δικαίωμα εκπτώσεως της φορολογικής ζημίας που συσσωρεύσε σε αυτό το άλλο κράτος μέλος;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

23 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εταιρία συσταθείσα βάσει του δικαίου ενός κράτους μέλους, η οποία μεταφέρει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης σε άλλο κράτος μέλος χωρίς η εν λόγω μεταφορά να επηρεάζει την ιδιότητα της εταιρίας αυτής ως εταιρίας συσταθείσας βάσει του δικαίου του πρώτου κράτους μέλους, μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο αυτό για να αμφισβητήσει την άρνηση των αρμόδιων αρχών του άλλου κράτους μέλους να δεχθούν τη μεταφορά των ζημιών που είναι προγενέστερες της μεταφοράς έδρας.

24 Επισημαίνεται ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, παρέχει την ελευθερία εγκαταστάσεως στις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

25 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με το δίκαιο κράτους μέλους η οποία μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διευθύνσεώς 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 τις φορολογικές συνέπειες που συνδέονται με την εν λόγω μεταφορά έδρας (πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 33).

26 Ομοίως, η εταιρία αυτή μπορεί να επικαλεστεί, υπό τέτοιες περιστάσεις, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ για να αμφισβητήσει τη φορολογική της μεταχείριση εκ μέρους του κράτους μέλους στο οποίο μεταφέρει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης. Η διασυνοριακή μεταφορά της έδρας αυτής εμπίπτει, επομένως, στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω άρθρου.



- 27 Κάθε άλλη ερμηνεία θα αντέβαινε προς το γράμμα των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, οι οποίες εξασφαλίζουν, μεταξύ άλλων, ίση μεταχείριση των αλλοδαπών επιχειρήσεων με τις ημεδαπές εντός του κράτους μέλους υποδοχής (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 42, καθώς και της 12ης Ιουνίου 2018, *Bevola και Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 16).
- 28 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εταιρία συσταθείσα βάσει του δικαίου ενός κράτους μέλους η οποία μεταφέρει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης σε άλλο κράτος μέλος χωρίς η εν λόγω μεταφορά να επηρεάζει την ιδιότητα της εταιρίας αυτής ως εταιρίας συσταθείσας βάσει του δικαίου του πρώτου κράτους μέλους μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο αυτό για να αμφισβητήσει την άρνηση των αρμόδιων αρχών του άλλου κράτους μέλους να δεχθούν τη μεταφορά των ζημιών που είναι προγενέστερες της μεταφοράς έδρας.

### ***Επί του δευτέρου ερωτήματος***

- 29 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους που αποκλείει τη δυνατότητα εταιρίας η οποία μετέφερε την έδρα της πραγματικής της διοίκησης και, ως εκ τούτου, τη φορολογική της έδρα στο κράτος μέλος αυτό να εκπέσει φορολογική ζημία που κατέγραψε, πριν από τη μεταφορά, σε άλλο κράτος μέλος εντός του οποίου διατηρεί την καταστατική της έδρα.
- 30 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αναγνωρίζει στους υπηκόους της Ένωσης, περιλαμβάνει, δυνάμει του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων.
- 31 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, στην εξασφάλιση της ίσης μεταχείρισης, εντός του κράτους μέλους υποδοχής, των αλλοδαπών επιχειρήσεων με τις ημεδαπές.
- 32 Αντιθέτως, η Συνθήκη δεν εγγυάται σε εταιρία που εμπίπτει στο άρθρο 54 ΣΛΕΕ ότι η μεταφορά της έδρας της πραγματικής της διοίκησης από ένα κράτος μέλος σε άλλο θα είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως. Λαμβανομένης υπόψη της ποικιλομορφίας των ρυθμίσεων των κρατών μελών στον τομέα αυτόν, μια τέτοια μεταφορά δύναται, αναλόγως της περιπτώσεως, να συνεπάγεται για μια εταιρία πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα από φορολογικής απόψεως. Κατά συνέπεια, η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν δύναται να νοηθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος είναι υποχρεωμένο να διαμορφώνει τις φορολογικές διατάξεις του σε συνάρτηση με εκείνες άλλου κράτους μέλους προκειμένου να εγγυάται, σε όλες τις καταστάσεις, έναν φόρο ο οποίος εξαλείφει κάθε ποικιλομορφία που οφείλεται στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Εν προκειμένω, πρέπει να σημειωθεί ότι η δυνατότητα που παρέχεται από το δίκαιο κράτους μέλους σε ημεδαπή εταιρία να επικαλεστεί ζημίες τις οποίες κατέγραψε εντός του κράτους μέλους αυτού κατά τη διάρκεια δεδομένης φορολογικής περιόδου, προκειμένου οι ζημίες αυτές να εκπέσουν από τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας κατά τη διάρκεια μεταγενέστερων φορολογικών περιόδων, συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα.
- 34 Το γεγονός ότι το ως άνω πλεονέκτημα δεν αναγνωρίζεται για τις ζημίες τις οποίες εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος αλλά συσταθείσα βάσει του δικαίου άλλου κράτους μέλους κατέγραψε εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους στη διάρκεια φορολογικής περιόδου κατά την

οποία είχε εκεί την έδρα της, ενώ το εν λόγω πλεονέκτημα παρέχεται σε εταιρία εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος η οποία κατέγραψε σε αυτό ζημίες κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, συνιστά διαφορετική φορολογική μεταχείριση.

- 35 Λόγω της διαφορετικής αυτής μεταχείρισης, εταιρία συσταθείσα δυνάμει του δικαίου κράτους μέλους θα μπορούσε να αποθαρρυνθεί να μεταφέρει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να ασκήσει εκεί τις οικονομικές της δραστηριότητες.
- 36 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση που απορρέει από τη φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους σε βάρος εταιριών οι οποίες ασκούν το δικαίωμά τους στην ελευθερία εγκαταστάσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτή παρά μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23, και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 26).
- 37 Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση περί της οποίας γίνεται λόγος στην προηγούμενη σκέψη, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η συγκρισιμότητα μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκουν οι σχετικές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας (απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, *Bevola και Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 32 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, και με την επιφύλαξη σχετικού ελέγχου από το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η τσεχική νομοθεσία, αποκλείοντας τη δυνατότητα της ενδιαφερόμενης εταιρίας να εκπέσει, εντός του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει πλέον, τις ζημίες που κατέγραψε στη διάρκεια φορολογικής περιόδου κατά την οποία είχε τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος, επιδιώκει κατ' ουσίαν να διαφυλάξει την κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και να αποτρέψει τους κινδύνους διπλής εκπτώσεως των ζημιών.
- 39 Προκειμένου περί μέτρου το οποίο επιδιώκει τέτοιους σκοπούς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, καταρχήν, δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος η οποία έχει καταγράψει ζημίες εντός του κράτους αυτού και εταιρία η οποία μετέφερε την έδρα της πραγματικής της διοίκησης και, ως εκ τούτου, τη φορολογική της έδρα εντός του κράτους μέλους αυτού αφού είχε καταγράψει ζημίες στη διάρκεια φορολογικής περιόδου κατά την οποία είχε τη φορολογική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να έχει καμία παρουσία στο πρώτο κράτος μέλος.
- 40 Πράγματι, η κατάσταση εταιρίας που προβαίνει σε μια τέτοια μεταφορά υπόκειται διαδοχικά στη φορολογική αρμοδιότητα δύο κρατών μελών, ήτοι, αφενός, του κράτους μέλους καταγωγής, για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία προέκυψαν οι ζημίες, και, αφετέρου, του κράτους μέλους υποδοχής, για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία η εν λόγω εταιρία ζητεί την έκπτωση των ζημιών αυτών.
- 41 Εξ αυτού συνάγεται ότι, ελλείψει φορολογικής αρμοδιότητας του κράτους μέλους υποδοχής για τη φορολογική περίοδο στη διάρκεια της οποίας προέκυψαν οι οικείες ζημίες, η κατάσταση μιας εταιρίας η οποία μετέφερε τη φορολογική της έδρα στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία στη συνέχεια επικαλείται εντός του κράτους αυτού τις ζημίες που είχε καταγράψει προηγουμένως σε άλλο κράτος μέλος δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη εταιρίας της οποίας τα οικονομικά αποτελέσματα υπάγονταν στη φορολογική αρμοδιότητα του πρώτου κράτους μέλους για τη φορολογική περίοδο στη διάρκεια της οποίας η τελευταία αυτή εταιρία κατέγραψε ζημίες (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 65).

- 42 Επιπλέον, το γεγονός ότι εταιρία που μετέφερε τη φορολογική της έδρα από ένα κράτος μέλος σε άλλο υπάγεται διαδοχικά στη φορολογική αρμοδιότητα δύο κρατών μελών ενδέχεται να ενέχει αυξημένο κίνδυνο διπλού συνυπολογισμού των ζημιών, διότι μια τέτοια εταιρία θα μπορούσε να επικαλεστεί τις ίδιες ζημίες έναντι των αρχών των δύο αυτών κρατών μελών.
- 43 Στις παρατηρήσεις, εντούτοις, που κατέθεσαν ενώπιον του Δικαστηρίου η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επισήμαναν, κατ' ουσίαν, ότι, κατά τη νομολογία που απορρέει από την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, *Bevola και Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 38), η συγκρισιμότητα των καταστάσεων εξαρτάται από τον οριστικό χαρακτήρα των επίμαχων ζημιών στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 44 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τις ζημίες κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως που έπαυσε κάθε δραστηριότητα, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν και δεν είναι πλέον δυνατόν να εκπέσουν από το φορολογητέο κέρδος της στο κράτος μέλος όπου ασκούσε τη δραστηριότητά της, η κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει τέτοια εγκατάσταση δεν διαφέρει από την κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή, υπό το πρίσμα του σκοπού της αποφυγής της διπλής εκπτώσεως των ζημιών, καίτοι, καταρχήν, οι καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται οι ως άνω δύο εταιρίες δεν είναι συγκρίσιμες (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, *Bevola και Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 37 και 38).
- 45 Ωστόσο, μια τέτοια προσέγγιση δεν μπορεί να γίνει δεκτή στην περίπτωση εταιρίας η οποία, αφού μετέφερε την έδρα της πραγματικής της διοίκησης και, ως εκ τούτου, τη φορολογική της έδρα από το κράτος μέλος της καταστατικής της έδρας σε άλλο κράτος μέλος, επιδιώκει να εκπέσει εντός αυτού ζημίες που είχε υποστεί εντός του πρώτου κράτους μέλους στη διάρκεια φορολογικής περιόδου κατά την οποίας το ως άνω κράτος ασκούσε, κατά τρόπο αποκλειστικό, τη φορολογική αρμοδιότητά του έναντι της εταιρίας αυτής.
- 46 Πράγματι, πρώτον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 56 και 57 των προτάσεών της, η νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως διαμορφώθηκε υπό περιστάσεις διαφορετικές από αυτές της κύριας δίκης.
- 47 Ως εκ τούτου, η ως άνω νομολογία αφορά τον ενδεχόμενο συνυπολογισμό, από μια ημεδαπή εταιρία, των ζημιών τις οποίες κατέγραψε κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας αυτής.
- 48 Η εν λόγω νομολογία αφορά, επομένως, μια κατάσταση η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι, κατά τη διάρκεια μιας και της αυτής φορολογικής περιόδου, η εταιρία που επιδιώκει να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου της τις ζημίες της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεώς της και η ίδια η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση βρίσκονται σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη.
- 49 Όπως όμως προκύπτει από την παρατιθέμενη εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου χρονική αλληλουχία των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η Aures κατέγραψε ζημίες στο πλαίσιο του έτους 2007 στις Κάτω Χώρες στη διάρκεια φορολογικής περιόδου κατά την οποία τόσο η καταστατική της έδρα όσο και η έδρα της πραγματικής της διοίκησης βρίσκονταν εντός του κράτους μέλους αυτού και ενώ η ίδια δεν είχε ακόμη συστήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Τσεχική Δημοκρατία.
- 50 Δεύτερον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 72 και 73 των προτάσεών της, η μεταφορά της λύσεως που προκύπτει από την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, *Bevola και Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 38), στην περίπτωση που περιγράφεται στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως θα ήταν επίσης ασυμβίβαστη προς τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο.



- 51 Συναφώς, το Δικαστήριο, έκρινε πράγματι, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν αποκλείει τη δυνατότητα του κράτους μέλους καταγωγής μιας εταιρίας η οποία έχει συσταθεί δυνάμει του δικαίου του κράτους μέλους αυτού και η οποία προέβη σε μεταφορά της έδρας της πραγματικής της διοίκησης σε άλλο κράτος μέλος να φορολογεί τις αφανείς υπεραξίες των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας αυτής (πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 59 και 64).
- 52 Ομοίως, το κράτος μέλος στο οποίο μια εταιρία μεταφέρει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης δεν μπορεί να υποχρεώνεται να λάβει υπόψη τις ζημίες που καταγράφηκαν πριν από την εν λόγω μεταφορά και οι οποίες αφορούν φορολογικές περιόδους για τις οποίες το κράτος μέλος αυτό δεν είχε φορολογική αρμοδιότητα ως προς την εταιρία αυτής.
- 53 Επομένως, οι ημεδαπές εταιρίες που κατέγραψαν ζημίες εντός του εν λόγω κράτους μέλους, αφενός, και οι εταιρίες που μετέφεραν τη φορολογική τους έδρα στο ίδιο κράτος μέλος και που είχαν καταγράψει ζημίες σε άλλο κράτος μέλος στη διάρκεια φορολογικής περιόδου κατά την οποία η φορολογική τους έδρα βρισκόταν εντός του τελευταίου αυτού κράτους μέλους, αφετέρου, δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, υπό το πρίσμα των σκοπών διαφυλάξεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και της αποτροπής του κινδύνου διπλής εκπτώσεως των ζημιών.
- 54 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει τη δυνατότητα εταιρίας που μετέφερε την έδρα της πραγματικής της διοίκησης και, ως εκ τούτου, τη φορολογική της έδρα στο κράτος μέλος αυτό να εκπέσει φορολογικές ζημίες που κατέγραψε, πριν από τη μεταφορά, σε άλλο κράτος μέλος εντός του οποίου διατηρεί την καταστατική της έδρα.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 55 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εταιρία συσταθείσα βάσει του δικαίου ενός κράτους μέλους, η οποία μεταφέρει την έδρα της πραγματικής της διοίκησης σε άλλο κράτος μέλος χωρίς η εν λόγω μεταφορά να επηρεάζει την ιδιότητα της εταιρίας αυτής ως εταιρίας συσταθείσας βάσει του δικαίου του πρώτου κράτους μέλους, μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο αυτό για να αμφισβητήσει την άρνηση των αρμόδιων αρχών του άλλου κράτους μέλους να δεχθούν τη μεταφορά των ζημιών που είναι προγενέστερες της μεταφοράς έδρας.
- 2) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει τη δυνατότητα εταιρίας που μετέφερε την έδρα της πραγματικής της διοίκησης και, ως εκ τούτου, τη φορολογική της έδρα στο κράτος μέλος αυτό να εκπέσει φορολογικές ζημίες που κατέγραψε, πριν από τη μεταφορά, σε άλλο κράτος μέλος εντός του οποίου διατηρεί την καταστατική της έδρα.

(υπογραφές)