



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 22ας Σεπτεμβρίου 2022^{*i}

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ – Έκπτωση των οριστικών ζημιών μόνιμης εγκατάστασης κείμενης στην αλλοδαπή – Κράτος που παραιτήθηκε από την εξουσία φορολόγησης βάσει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας – Συγκρισιμότητα καταστάσεων»

Στην υπόθεση C-538/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Οκτωβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt B

κατά

W AG,

παρισταμένου του:

Bundesministerium der Finanzen

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Λυκούργο, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin, J.-C. Bonichot (εισηγητή), L. S. Rossi και O. Spineanu-Matei, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η W AG, εκπροσωπούμενη από τον P. Dodos, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. Kanitz και J. Möller,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. de Moustier και τον E. Toutain,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Hartikainen και τις A. Laine και H. Leppo,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και V. Uher,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Μαρτίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt B (φορολογικής αρχής B, Γερμανία) και της W AG, ανώνυμης εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία, με αντικείμενο την άρνηση της πρώτης να λάβει υπόψη, για τον υπολογισμό του φόρου που όφειλε η ως άνω εταιρία στο εν λόγω κράτος μέλος για το έτος 2007, τις ζημίες που είχε υποστεί μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας αυτής στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία έκλεισε κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους.

Το νομικό πλαίσιο

Το γερμανικό δίκαιο

- 3 Το άρθρο 1 του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φόρου εταιριών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: KStG), ορίζει τα εξής:

«1) Υπόκεινται απεριόριστα στον φόρο εταιριών τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων και ομάδες περιουσίας που έχουν την έδρα της διοικήσεως ή την καταστατική έδρα τους στην ημεδαπή:

1. οι κεφαλαιουχικές εταιρίες (ιδίως ευρωπαϊκές εταιρίες, ανώνυμες εταιρίες, ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης)·

[...]

2) Η απεριόριστη υποχρέωση καταβολής του φόρου εταιριών ισχύει για όλα τα εισοδήματα.

[...]

- 4 Το άρθρο 8, παράγραφος 2, του KStG προβλέπει ότι όλα τα εισοδήματα φορολογουμένου που υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, θεωρούνται ως προερχόμενα από βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα.

Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

- 5 Το άρθρο III, παράγραφος 1, της Σύμβασης της 26ης Νοεμβρίου 1964 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής, όπως τροποποιήθηκε με πρόσθετη πράξη της 23ης Μαρτίου 1970 (BGBl. 1966 II, σ. 359, BGBl. 1967 II, σ. 828, και BGBl. 1971 II, σ. 46) (στο εξής: DBA) ορίζει τα εξής:

«Τα βιομηχανικά και εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως εγκατεστημένης σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη υπόκεινται σε φόρο μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση ασκεί βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα και εντός του ετέρου κράτους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε αυτό. Αν η επιχείρηση ασκεί βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα στο έτερο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε αυτό, τότε τα ως άνω κέρδη μπορούν να φορολογηθούν στο έτερο κράτος, αλλά μόνον κατά το μέρος των κερδών που αποδίδεται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.»

- 6 Το άρθρο XVIII, παράγραφος 2, της DBA προβλέπει τα εξής:

«Για τους κατοίκους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, ο φόρος καθορίζεται ως εξής:

- a) [...] από τη βάση επιβολής του φόρου της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας εξαιρείται κάθε στοιχείο εισοδήματος από πηγή ευρισκόμενη στο Ηνωμένο Βασίλειο και κάθε στοιχείο κεφαλαίου ευρισκόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο, βάσει της παρούσας Συμβάσεως, μπορεί να φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο· τα κέρδη όμως, στα οποία αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου VIII, εξαιρούνται από την ως άνω βάση επιβολής φόρου μόνον εφόσον υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πάντως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή της, τα ούτως εξαιρούμενα στοιχεία του εισοδήματος και του κεφαλαίου.

[...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Η W, ανώνυμη εταιρία η οποία έχει την καταστατική έδρα και την έδρα της διοικήσεώς της στη Γερμανία, εκμεταλλεύεται τράπεζα διαπραγμάτευσης κινητών αξιών. Τον Αύγουστο του 2004 η W άνοιξε υποκατάστημα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επειδή το υποκατάστημα αυτό δεν πραγματοποίησε κέρδη, η W προέβη στο κλείσιμό του κατά το πρώτο εξάμηνο του έτους 2007, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η μεταφορά για φορολογικούς σκοπούς των ζημιών που υπέστη η εγκατάσταση αυτή σε επόμενη χρήση στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 8 Λόγω αρνήσεως της φορολογικής αρχής Β να λάβει υπόψη τις ζημίες αυτές για τον καθορισμό του ποσού που όφειλε η W στη Γερμανία ως φόρο εταιριών και φόρο επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2007, η εταιρία αυτή άσκησε προσφυγή ενώπιον του Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης, Γερμανία). Με απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2018, το δικαστήριο αυτό δέχθηκε την προσφυγή.

- 9 Η φορολογική αρχή Β άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).
- 10 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η W υπόκειται μεν στη Γερμανία στον φόρο εταιριών για το σύνολο των εισοδημάτων της, βάσει του άρθρου 1, παράγραφοι 1 και 2, του KStG, πλην όμως οι ζημίες που υπέστη η μόνιμη εγκατάστασή της στο Ηνωμένο Βασίλειο εξαιρούνται από τη βάση υπολογισμού του φόρου εταιριών δυνάμει του άρθρου XVIII, παράγραφος 2, της DBA, που απαλλάσσει τα αποτελέσματα αλλοδαπής προέλευσης από τον φόρο εταιριών. Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι το ίδιο ισχύει και για τον φόρο επιτηδεύματος, δεδομένου ότι οι διατάξεις του Gewerbesteuergezet (νόμου περί φόρου επιτηδεύματος) παραπέμπουν για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου αυτού στον προσδιορισμό των κερδών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών. Βάσει των στοιχείων αυτών θα έπρεπε να γίνει δεκτή η αίτηση αναίρεσεως.
- 11 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως, δυνάμει της ελευθερίας εγκαταστάσεως, οι ζημίες τις οποίες υπέστη η μόνιμη εγκατάσταση της W στο Ηνωμένο Βασίλειο θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου που οφείλει η εταιρία αυτή στη Γερμανία. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομολογία του Δικαστηρίου που διατυπώθηκε εσχάτως στην απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424) δεν παρέχει σαφή απάντηση στο ερώτημα αυτό στην ειδική περίπτωση κατά την οποία η απαλλαγή του αποτελέσματος αλλοδαπής προέλευσης προβλέπεται από σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επίσης, υπό ποιες προϋποθέσεις οι ζημίες τις οποίες υπέστη η κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να θεωρηθούν «οριστικές», κατά την έννοια της νομολογίας αυτής, με ποιον τρόπο πρέπει να προσδιοριστεί το ύψος των ζημιών αυτών και αν η υποχρέωση συνυπολογισμού τους ισχύει και όσον αφορά τον φόρο επιτηδεύματος.
- 12 Στο πλαίσιο αυτό, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 43, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 [ΕΚ] (νυν άρθρο 49, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 [ΣΛΕΕ]) την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εμποδίζει ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, όταν, αφενός, η εταιρία έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες εκπτώσεως των εν λόγω ζημιών που της παρέχει η νομοθεσία του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της και, αφετέρου, δεν έχει πλέον έσοδα από την εγκατάσταση αυτή ώστε να μην υπάρχει πλέον δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στο εν λόγω κράτος μέλος (“οριστικές” ζημίες), ακόμη και στην περίπτωση που η επίμαχη νομοθεσία εξαιρεί κέρδη και ζημίες από τη βάση επιβολής του φόρου βάσει διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συναφθείσας μεταξύ των δύο κρατών μελών;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Έχει το άρθρο 43, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 [ΕΚ] (νυν άρθρο 49, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 [ΣΛΕΕ]) την έννοια ότι αντιτίθεται επίσης στις διατάξεις του γερμανικού [νόμου περί φόρου επιτηδεύματος] που εμποδίζουν ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της εκμεταλλεύσεώς της τις “οριστικές” ζημίες, όπως αυτές ορίζονται στο πρώτο ερώτημα, μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος;

- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Είναι δυνατόν, σε περίπτωση παύσης της λειτουργίας της ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος μόνιμης εγκαταστάσεως, να υφίστανται “οριστικές” ζημίες, όπως αυτές ορίζονται στο πρώτο ερώτημα, μολονότι υπάρχει, τουλάχιστον θεωρητικώς, η δυνατότητα να αποκτήσει εκ νέου η εταιρία μόνιμη εγκατάσταση στο οικείο κράτος μέλος, της οποίας τα κέρδη θα μπορούσαν ενδεχομένως να συμψηφιστούν με προηγούμενες ζημίες;
- 4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα: Δύνανται και οι ζημίες μόνιμης εγκαταστάσεως που, βάσει του δικαίου του κράτους όπου βρίσκεται η εγκατάσταση αυτή, θα μπορούσαν να μεταφερθούν τουλάχιστον μία φορά σε επόμενη φορολογική χρήση, να θεωρηθούν ως “οριστικές” ζημίες, όπως αυτές ορίζονται στο πρώτο ερώτημα, οι οποίες πρέπει να ληφθούν υπόψη από το κράτος στο οποίο εδρεύει η μητρική εταιρία;
- 5) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα: Περιορίζεται η υποχρέωση συνυπολογισμού των διασυννοριακών “οριστικών” ζημιών μόνο στο ποσό το οποίο η εταιρία θα μπορούσε να έχει υπολογίσει ως ζημία στο κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, αν ο συνυπολογισμός των ζημιών δεν αποκλείεται στο εν λόγω κράτος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 13 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους δυνάμει του οποίου μια εδρεύουσα σε αυτό εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις οριστικές ζημίες που υπέστη η κείμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη εγκατάστασή της, στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος μέλος της έδρας έχει παραιτηθεί από την εξουσία φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- 14 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία κατοχυρώνουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ περιλαμβάνει, για 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 Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 15).
- 15 Οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν μεν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν την εντός του κράτους μέλους υποδοχής ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν όμως επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του σε άλλο κράτος μέλος. Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν επίσης όταν, όπως στην προκειμένη περίπτωση, μια εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος δραστηριοποιείται σε άλλο κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκατάστασης (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 16 και 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 16 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφοι 1 και 2, του KStG, οι εταιρίες που έχουν την έδρα της διοικήσεώς τους ή την καταστατική έδρα τους στη Γερμανία υπόκεινται στον φόρο εταιριών για το σύνολο των εισοδημάτων τους. Εντούτοις, κατά τις διατάξεις της DBA, στην περίπτωση που μια εταιρία που έχει την έδρα της διοικήσεώς της ή την καταστατική έδρα της στη Γερμανία ασκεί, στο Ηνωμένο Βασίλειο, βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, τα κέρδη της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως αποκλείονται από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών που οφείλει η εταιρία αυτή στη Γερμανία – με την επιφύλαξη της δυνατότητας που έχει αυτό το κράτος μέλος να τα λάβει υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή – υπό την προϋπόθεση ότι υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το ίδιο ισχύει, αντιστοίχως, και για τις ζημίες της εν λόγω μόνιμης εγκαταστάσεως.
- 17 Σε μια τέτοια περίπτωση, οι ημεδαπές εταιρίες απολαμβάνουν, για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, φορολογικού πλεονεκτήματος συνιστάμενου στην παροχή σε αυτές της δυνατότητας συνυπολογισμού των ζημιών μιας κείμενης στην ημεδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως. Ο αποκλεισμός της δυνατότητας αυτής όσον αφορά τις ζημίες που υπέστη μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος συνιστά διαφορετική μεταχείριση η οποία θα μπορούσε να αποθαρρύνει μια ημεδαπή εταιρία από την άσκηση των δραστηριοτήτων της μέσω μιας τέτοιας μόνιμης εγκαταστάσεως (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 18 και 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 18 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση είναι επιτρεπτή μόνον εάν αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή εάν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και είναι ανάλογη προς αυτόν (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 19 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η συγκρισιμότητα μιας εσωτερικής κατάστασης με μια διασυνοριακή κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκουν οι επίμαχες εθνικές διατάξεις (απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 20 Όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει ένα κράτος μέλος για την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας, οι εταιρίες που έχουν μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος δεν τελούν, κατ' αρχήν, σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτή των εταιριών που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 21 Τούτο δεν ισχύει όταν η ίδια η εθνική φορολογική νομοθεσία εξομοιώνει τις δύο αυτές κατηγορίες εγκαταστάσεως ως προς τη συνεκτίμηση των ζημιών που υπέστησαν και των κερδών που πραγματοποίησαν οι εγκαταστάσεις (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24, και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 28).
- 22 Αντιθέτως, όταν το κράτος μέλος της έδρας μιας εταιρίας έχει παραιτηθεί, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, από την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του επί των αποτελεσμάτων της κείμενης στην αλλοδαπή, σε άλλο κράτος μέλος, μόνιμης εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής, η κατάσταση ημεδαπής εταιρίας που έχει μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση δεν είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση ημεδαπής εταιρίας που έχει κείμενη στην ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση όσον αφορά τα μέτρα που έλαβε το πρώτο κράτος μέλος για την αποφυγή ή τον

- περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών και, αντιστοίχως, της διπλής εκπτώσεως των ζημιών από τις ημεδαπές εταιρίες (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 65).
- 23 Η απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), στην οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο, δεν έθεσε εν αμφιβόλω το συμπέρασμα αυτό.
- 24 Βεβαίως, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά ζημίες κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεως που είχε παύσει κάθε δραστηριότητα, οι οποίες δεν είχε καταστεί δυνατό και δεν μπορούσαν πλέον να εκπέσουν από το φορολογητέο κέρδος της στο κράτος μέλος όπου ασκούσε τη δραστηριότητά της, ότι η κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει μια τέτοια εγκατάσταση δεν διαφέρει από την κατάσταση ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην ημεδαπή, υπό το πρίσμα του σκοπού της αποφυγής της διπλής εκπτώσεως των ζημιών. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι η φοροδοτική ικανότητα εταιρίας η οποία έχει κείμενη στην αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση που υπέστη οριστικές ζημίες επηρεάζεται κατά τον ίδιο τρόπο με τη φοροδοτική ικανότητα εταιρίας της οποίας η κείμενη στην ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση υπέστη ζημίες και, επομένως, οι δύο καταστάσεις είναι συγκρίσιμες ως προς τούτο (απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 38 και 39).
- 25 Εντούτοις, στην υπόθεση εκείνη, το κράτος μέλος της έδρας της εταιρίας που ζητούσε να ληφθούν υπόψη οι οριστικές ζημίες της κείμενης στην αλλοδαπή μόνιμης εγκαταστάσεώς της δεν είχε παραιτηθεί, μέσω συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, από την εξουσία φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της εγκαταστάσεως αυτής. Συγκεκριμένα, είχε αποφασίσει μονομερώς, πλην της περιπτώσεως επιλογής από την εν λόγω εταιρία της υπαγωγής της σε καθεστώς από κοινού φορολογήσεως σε διεθνές επίπεδο, να μη λαμβάνει υπόψη τα πραγματοποιηθέντα κέρδη και τις ζημίες των κείμενων στην αλλοδαπή μόνιμων εγκαταστάσεων ημεδαπών εταιριών, ενώ το εν λόγω κράτος μέλος θα είχε την αρμοδιότητα αυτή και, επομένως, πρόκειται για διαφορετική περίπτωση.
- 26 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, δυνάμει της DBA, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παραιτήθηκε από την εξουσία φορολογήσεως των κερδών που πραγματοποιούν μόνιμες εγκαταστάσεις ευρισκόμενες στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω των οποίων οι ημεδαπές εταιρίες της ασκούν βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα. Το ίδιο ισχύει, αντιστοίχως, και για τον συνυπολογισμό των ζημιών που υφίστανται οι εγκαταστάσεις αυτές.
- 27 Καθόσον, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παραιτήθηκε από την εξουσία φορολογήσεως των κερδών που πραγματοποιεί και των ζημιών που υφίσταται μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, η ημεδαπή εταιρία που έχει μια τέτοια εγκατάσταση δεν βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη στη Γερμανία υπό το πρίσμα του σκοπού αποφυγής ή περιορισμού της διπλής φορολογήσεως των κερδών και, αντιστοίχως, του διπλού συνυπολογισμού των ζημιών.
- 28 Επομένως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν μπορεί να διαπιστωθεί κανένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως την οποία κατοχυρώνουν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.

- 29 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους δυνάμει του οποίου μια εδρεύουσα σε αυτό εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις οριστικές ζημίες που υπέστη η κείμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη εγκατάστασή της, στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος μέλος της έδρας έχει παραιτηθεί από την εξουσία φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Επί του δευτέρου, του τρίτου, του τετάρτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

- 30 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο, το τρίτο, το τέταρτο και το πέμπτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 31 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε φορολογικό καθεστώς κράτους μέλους δυνάμει του οποίου μια εδρεύουσα σε αυτό εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της τις οριστικές ζημίες που υπέστη η κείμενη σε άλλο κράτος μέλος μόνιμη εγκατάστασή της, στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος μέλος της έδρας έχει παραιτηθεί από την εξουσία φορολογήσεως των αποτελεσμάτων της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

(υπογραφές)

¹ — Στη σκέψη 21 του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή της Νομολογίας.