

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 15ης Μαΐου 2008\*

Στην υπόθεση C-414/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 28ης Ιουνίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Οκτωβρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

**Lidl Belgium GmbH & Co. KG**

κατά

**Finanzamt Heilbronn,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), E. Juhász και T. von Danwitz, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston  
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Νοεμβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Lidl Belgium GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τους W. Schön και M. Schaden, Rechtsanwälte,
  
- το Finanzamt Heilbronn, εκπροσωπούμενο από τον C.-F. Veas,
  
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma, C. Blaschke και H. Kube,
  
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη, τη Μ. Παπίδα και την Ι. Πουλή,

- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. De Bergues και J.-C. Gracia,
  
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster και από τους P. van Ginneken και M. de Grave,
  
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski και την J. Himmanen,
  
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Wistrand και S. Johannesson,
  
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη Z. Bryanston-Cross, επικουρούμενη από την S. Lee, barrister,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 14ης Φεβρουαρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

- <sup>1</sup> Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.
- <sup>2</sup> Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της εκδίκασης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Lidl Belgium GmbH & Co. KG (στο εξής: Lidl Belgium) και του Finanzamt Heilbronn (στο εξής: Finanzamt), αντικείμενο της οποίας είναι η φορολογική μεταχείριση από τις αρμόδιες γερμανικές αρχές των ζημιών μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης της εταιρίας αυτής στο Λουξεμβούργο.

### Το νομικό πλαίσιο

- <sup>3</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 2, της Σύμβασης της 23ης Αυγούστου 1958 μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή των περιπτώσεων διπλής φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας και στον τομέα του δημοτικού εμπορικού φόρου και του φόρου ακίνητης περιουσίας [*BGBL*. (Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Γερμανίας) II 1959, σ. 1270], όπως τροποποιήθηκε με το συμπληρωματικό πρωτόκολλο της 15ης Ιουνίου 1973 (στο εξής: Σύμβαση), ως «μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση» νοείται η «σταθερή επιχειρησιακή εγκατάσταση στην οποία η επιχείρηση ασκεί το σύνολο ή μέρος των δραστηριοτήτων της».

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο α, της Σύμβασης απαριθμεί ορισμένες εγκαταστάσεις που θεωρούνται μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις κατά την έννοια της Σύμβασης.

5 Το άρθρο 5 της Σύμβασης προβλέπει τα εξής:

«(1) Αν ένα πρόσωπο που κατοικεί στο ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη πραγματοποιεί εισοδήματα ως ιδιοκτήτης ή συνιδιοκτήτης βιομηχανικής ή εμπορικής επιχείρησης της οποίας οι δραστηριότητες εκτείνονται και στο έδαφος του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, το άλλο αυτό συμβαλλόμενο κράτος έχει την εξουσία να φορολογεί τα εισοδήματα αυτά μόνο κατά το ποσό που προέρχεται από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που βρίσκεται στο έδαφός του.

(2) Συναφώς τα εισοδήματα που μπορούν να θεωρηθούν προερχόμενα από τη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση είναι αυτά που θα είχε πραγματοποιήσει η εγκατάσταση αυτή αν είχε συσταθεί ως αυτοτελής επιχείρηση που αναπτύσσει τις ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες.

[...]»

6 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της Σύμβασης είναι διατυπωμένο ως εξής:

«Όταν μια επιχείρηση του ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη, λόγω της συμμετοχής της στη διαχείριση ή στην οικονομική διάρθρωση μιας επιχείρησης του

άλλου συμβαλλόμενου κράτους, συνομολογεί με την επιχείρηση αυτή χρηματικο-οικονομικούς όρους που διαφέρουν από τους όρους που θα συνομολογούσε με αυτοτελή επιχείρηση ή της επιβάλλει τέτοιους όρους, τα εισοδήματα που θα είχε πραγματοποιήσει κανονικά η μία από τις δύο αυτές επιχειρήσεις, τα οποία όμως δεν κατέστη δυνατόν να πραγματοποιηθούν λόγω των όρων αυτών, μπορούν να περιληφθούν στα εισοδήματα της εν λόγω επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα.»

7 Το άρθρο 20 της εν λόγω Σύμβασης ορίζει τα εξής:

«(1) Όταν, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα, την εξουσία φορολόγησης των εισοδημάτων ή των περιουσιακών στοιχείων έχει το κράτος του τόπου έδρας ή εγκατάστασης, το άλλο κράτος δεν μπορεί να φορολογεί τα εισοδήματα αυτά ή τα περιουσιακά αυτά στοιχεία. [...]

(2) Εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου στο κράτος του τόπου έδρας ή εγκατάστασης τα εισοδήματα και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία τα παραπάνω άρθρα χορηγούν στο άλλο κράτος την εξουσία φορολόγησης, εκτός αν έχει εφαρμογή η παράγραφος 3. Εντούτοις, ο φόρος επί των εισοδημάτων ή των περιουσιακών στοιχείων για τη φορολόγηση των οποίων εξουσία έχει το κράτος του τόπου έδρας ή εγκατάστασης επιβάλλεται σύμφωνα με τον φορολογικό συντελεστή που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα ή στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του υπόχρεου.

[...]»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

8 Η Lidl Belgium ανήκει στον όμιλο Lidl & Schwarz και ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στον τομέα της διανομής εμπορευμάτων. Αρχικά η Lidl Belgium ασκούσε τις

δραστηριότητές της στη βελγική αγορά και στη συνέχεια της ανατέθηκε να εισδύσει από το 1999 και στην αγορά του Λουξεμβούργου. Προς τον σκοπό αυτό η Lidl Belgium δημιούργησε στο Λουξεμβούργο μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση.

- 9 Η Lidl Belgium είναι ετερόρρυθμη εταιρία με έδρα τη Γερμανία, μεταξύ των εταίρων της οποίας καταλέγονται η Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH ως ετερόρρυθμος εταίρος και η Lidl Stiftung & Co. KG ως ομόρρυθμος εταίρος.
- 10 Κατά το οικονομικό έτος 1999, το επίμαχο στην κύρια δίκη έτος, η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση της Lidl Belgium στο Λουξεμβούργο υπέστη ζημία.
- 11 Κατά τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου η Lidl Belgium επιδίωξε την έκπτωση της ζημίας αυτής από τη βάση επιβολής του φόρου που θα της επιβαλλόταν. Το Finanzamt δεν δέχτηκε την έκπτωση αυτή, στηριζόμενο κυρίως στο ότι, δυνάμει των διατάξεων της Σύμβασης, τα εισοδήματα της μόνιμης αυτής επιχειρηματικής εγκατάστασης απαλλάσσονται από τον φόρο.
- 12 Στις 30 Ιουνίου 2004 το Finanzgericht Baden-Württemberg, στο οποίο είχε προσφύγει η Lidl Belgium, απέρριψε την προσφυγή που είχε ασκήσει η εταιρία αυτή κατά της απόφασης του Finanzamt.
- 13 Κατόπιν της άσκησης αναίρεσης από τη Lidl Belgium, το Bundesfinanzhof ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζεται με τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ το γεγονός ότι μια γερμανική επιχείρηση που πραγματοποιεί εισοδήματα από εμπορικές ή βιομηχανικές δραστηριότητες

δεν έχει το δικαίωμα να εκπίπτει, κατά τη βεβαίωση των κερδών της, τις ζημίες της από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος (εν προκειμένω το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου), επειδή τα αντίστοιχα εισοδήματα από την επιχειρηματική αυτή εγκατάσταση δεν υπόκεινται, σύμφωνα με τη [...] Σύμβαση, στον γερμανικό φόρο;»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 14 Το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία, με το ερώτημά του, το ζήτημα αν αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ η εθνική φορολογική ρύθμιση που αποκλείει τη δυνατότητα των εγχώριων εταιριών να εκπίπτουν, κατά τη βεβαίωση των κερδών τους και τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, τις ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής τους σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι η ίδια αυτή φορολογική ρύθμιση προβλέπει αυτή τη δυνατότητα σε σχέση με τις ζημίες των εγχώριων μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων.

### *Επί του πεδίου εφαρμογής των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ*

- 15 Επειδή το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, στο προδικαστικό ερώτημα, αμφότερες τις παραπάνω διατάξεις, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η ίδρυση από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατοικεί ή εδρεύει σε ένα κράτος μέλος μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, η οποία δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα, και η άσκηση πλήρους ελέγχου από το εν λόγω πρόσωπο επί της εγκατάστασης αυτής εμπίπτουν στο καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ.
- 16 Ακόμη και αν υποθεθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση έχει περιοριστικά αποτελέσματα για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, τα αποτελέσματα αυτά θα ήσαν η αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχομένου εμποδίου στην άσκηση



της ελευθερίας εγκατάστασης και, εν πάση περιπτώσει, δεν δικαιολογούν την εξέταση της εν λόγω φορολογικής ρύθμισης από την άποψη του άρθρου 56 ΕΚ (βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 33, της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz, Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψεις 48 και 49, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 34).

- 17 Κατά συνέπεια, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση πρέπει να εξεταστεί από την άποψη του άρθρου 43 ΕΚ.

*Επί της ύπαρξης περιορισμού στην ελευθερία εγκατάστασης*

- 18 Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει, 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 Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων (βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID, Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 20, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 29).
- 19 Οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως, έστω και αν, σύμφωνα με το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν εξίσου στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 33).

- 20 Οι παραπάνω σκέψεις ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία μια εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος αναπτύσσει τις δραστηριότητές της σε άλλο κράτος μέλος μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης.
- 21 Πράγματι, όπως άλλωστε αποδεικνύεται από τις διατάξεις της Σύμβασης, οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις αποτελούν, από την άποψη του διεθνούς συμβατικού φορολογικού δικαίου, αυτοτελείς μονάδες. Επομένως, στα πρόσωπα που έχει εφαρμογή η Σύμβαση καταλέγονται, σύμφωνα με το άρθρο της 2, όχι μόνο τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, αλλά και όλα τα είδη μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων που απαριθμούνται στην παράγραφο 1, σημείο 2, στοιχείο a, του άρθρου αυτού, σε αντίθεση με τις άλλες κατηγορίες ενιαίων οικονομικών μονάδων που απαριθμούνται στην παράγραφο 1, σημείο 2, στοιχείο b, του εν λόγω άρθρου και δεν καλύπτονται από τον ορισμό που δίδει η σύμβαση στην έννοια «μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση».
- 22 Η αντίληψη αυτή ότι η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση συνιστά αυτοτελή φορολογικά μονάδα είναι σύμφωνη με τη διεθνή νομική πρακτική, όπως αποτυπώνεται στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης το οποίο έχει καταρτίσει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), και συγκεκριμένα στα άρθρα 5 και 7 του υποδείγματος αυτού. Το Δικαστήριο έχει πάντως αποφανθεί ότι, προς τον σκοπό της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων, δεν είναι παράλογο να λαμβάνουν υπόψη τα κράτη μέλη τη διεθνή πρακτική και ιδίως τα υποδείγματα συμβάσεων που έχει καταρτίσει ο ΟΟΣΑ (βλ. αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψη 31, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 48).
- 23 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η διάταξη που επιτρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης και τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της κύριας εταιρίας αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα.
- 24 Το φορολογικό πλεονέκτημα αυτό δεν παρέχεται όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω φορολογικής ρύθμισης, όταν οι ζημίες προέρχονται από μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και όχι στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η κύρια εταιρία.

- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική θέση μιας εταιρίας που έχει την καταστατική της έδρα στη Γερμανία και διαθέτει μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη θέση στην οποία θα βρισκόταν η εν λόγω εταιρία αν η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση βρισκόταν στη Γερμανία. Λόγω της διαφορετικής αυτής φορολογικής μεταχείρισης, μια γερμανική εταιρία θα μπορούσε να αποθαρρυνθεί από την άσκηση των δραστηριοτήτων της μέσω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος.
- 26 Επομένως, το συμπέρασμα είναι κατ' ανάγκη ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης.

*Επί της ύπαρξης δικαιολογητικού λόγου*

- 27 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, θα πρέπει, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επίτευξης του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 35, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 47, καθώς και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 64).
- 28 Συναφώς το αιτούν δικαστήριο τονίζει, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης, τα εισοδήματα της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης που βρίσκεται στο Λουξεμβούργο δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος της έδρας της εταιρίας στην οποία ανήκει η εγκατάσταση αυτή.

- 29 Η Γερμανική, η Ελληνική, η Γαλλική, η Ολλανδική, η Φινλανδική, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν κατ' ουσία, με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, ότι η φορολογική ρύθμιση που περιορίζει τη δυνατότητα της εταιρίας που εδρεύει στην ημεδαπή να εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου που της αναλογεί, τις ζημίες που έχει υποστεί μια μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος μπορεί καταρχήν να είναι δικαιολογημένη.
- 30 Οι εν λόγω κυβερνήσεις φρονούν ότι ο δικαιολογητικός λόγος για τις ρυθμίσεις αυτές μπορεί να έγκειται, από την άποψη του κοινοτικού δικαίου, πρώτον, στην ανάγκη διαφύλαξης της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών και, δεύτερον, στην ανάγκη αποφυγής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών.
- 31 Όσον αφορά το πρώτο δικαιολογητικό στοιχείο του οποίου γίνεται επίκληση, υπενθυμίζεται ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών ενδέχεται να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων εντός ενός από τα κράτη αυτά εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Marks & Spencer*, σκέψη 45, και απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, *Oy AA*, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 54).
- 32 Συγκεκριμένα, αν παρεχόταν στις εταιρίες η δυνατότητα να επιλέγουν αν ο συνυπολογισμός των ζημιών τους θα γίνει εντός του κράτους μέλους της εγκατάστασής τους ή εντός άλλου κράτους μέλους, θα ετίθετο σε σοβαρό κίνδυνο η ισόρροπη κατανομή των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους και θα μειωνόταν εντός του δεύτερου κράτους, ανάλογα με το ύψος των μεταφερομένων ζημιών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Marks & Spencer*, σκέψη 46, και *Oy AA*, σκέψη 55).
- 33 Όσον αφορά τη λυσιτέλεια του πρώτου δικαιολογητικού στοιχείου σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, αν δεν υπάρχει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η εξουσία

φορολόγησης των κερδών μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης ανήκει στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της εταιρίας στην οποία ανήκει η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση αυτή. Κατά συνέπεια, ο σκοπός της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των δύο ενδιαφερόμενων κρατών μελών, ο οποίος αποτυπώνεται στις διατάξεις της Σύμβασης, μπορεί να αποτελεί δικαιολογητικό λόγο για την επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση, δεδομένου ότι διαφυλάσσει τη συμμετρία μεταξύ του δικαιώματος φορολόγησης των κερδών και της ευχέρειας έκπτωσης των ζημιών.

34 Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, αν γινόταν δεκτό ότι οι ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης που δεν βρίσκεται στην ημεδαπή μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημα της κύριας εταιρίας, η συνέπεια θα ήταν να δίδεται στην τελευταία αυτή εταιρία η δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο θα εκπίπτει τις ζημίες αυτές (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Ου ΑΑ, σκέψη 56).

35 Όσον αφορά το δεύτερο δικαιολογητικό στοιχείο που προβάλλεται με τις παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου και που αφορά τον κίνδυνο να λαμβάνονται υπόψη δύο φορές οι ζημίες, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να αποτρέπουν τον κίνδυνο αυτό (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 47, και απόφαση της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 47).

36 Συναφώς πρέπει να τονιστεί ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, είναι προφανές ότι υπάρχει κίνδυνος διπλού συνυπολογισμού της ίδιας ζημίας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 48). Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να επικαλεστεί μια εταιρία, εντός του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει, τις ζημίες που έχει υποστεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της σε άλλο κράτος μέλος και στη συνέχεια, παρά τον συνυπολογισμό αυτό, να ληφθούν υπόψη οι ίδιες ζημίες στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση, μόλις η εγκατάσταση αυτή πραγματοποιήσει κέρδη, οπότε το κράτος μέλος της έδρας της κύριας εταιρίας δεν θα έχει τη δυνατότητα να φορολογήσει τα κέρδη αυτά.

- 37 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα δύο δικαιολογητικά στοιχεία των οποίων έγινε επίκληση είναι αμφότερα ικανά να δικαιολογήσουν τον περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης που προκύπτει από την εκ μέρους του κράτους μέλους της έδρας μιας εταιρίας φορολογική μεταχείριση των αρνητικών αποτελεσμάτων χρήσης μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης που ανήκει στην εταιρία αυτή και βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.
- 38 Το αιτούν δικαστήριο θέτει πάντως το ερώτημα αν τα δικαιολογητικά στοιχεία που παρατίθενται στις σκέψεις 44 έως 50 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer, στα οποία περιλαμβάνεται επίσης η ανάγκη πρόληψης του κινδύνου φοροαποφυγής, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς ή αρκεί η συνδρομή ενός έστω από τα στοιχεία αυτά για να θεωρηθεί καταρχήν δικαιολογημένη η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική ρύθμιση.
- 39 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο, με τη σκέψη 51 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer, αποφάνθηκε ότι από τη συνεξέταση των τριών δικαιολογητικών στοιχείων, στα οποία στηριζόταν η επίμαχη ρύθμιση στην υπόθεση της κύριας δίκης εκείνης, προέκυπτε ότι τα στοιχεία αυτά επιδίωκαν θεμιτούς σκοπούς, σύμφωνους με τη Συνθήκη, και συνιστούσαν επομένως επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.
- 40 Εντούτοις, λόγω της πολυμορφίας των καταστάσεων στις οποίες ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί τέτοιους λόγους, δεν μπορεί να απαιτείται η συνδρομή όλων των δικαιολογητικών στοιχείων που παρατίθενται στη σκέψη 51 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer, προκειμένου να μπορεί καταρχήν να θεωρείται δικαιολογημένη η εθνική φορολογική ρύθμιση που περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 43 ΕΚ.
- 41 Έτσι, στην υπόθεση στην οποία εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, το Δικαστήριο δέχτηκε, μεταξύ άλλων, ότι η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη εθνική φορολογική ρύθμιση μπορούσε καταρχήν να θεωρηθεί δικαιολογημένη με βάση δύο από τα τρία δικαιολογητικά στοιχεία που αναφέρονταν στη σκέψη 51 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer, και συγκεκριμένα με βάση την ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών και την ανάγκη αποτροπής της φοροαποφυγής, εφόσον τα δύο αυτά στοιχεία λαμβάνονταν υπόψη από κοινού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 60).

- 42 Ομοίως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική ρύθμιση μπορεί καταρχήν να δικαιολογηθεί με βάση δύο από τα δικαιολογητικά στοιχεία που αναφέρονταν στην ίδια αυτή σκέψη της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer, και συγκεκριμένα με βάση την ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών και την ανάγκη αποτροπής του κινδύνου διττής έκπτωσης των ζημιών.
- 43 Δεν αμφισβητείται άλλωστε ότι η ρύθμιση αυτή είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση της επίτευξης των επιδιωκόμενων σκοπών.
- 44 Υπό τις συνθήκες αυτές, απομένει να εξακριβωθεί κατά πόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρο (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 53, και Oy AA, σκέψη 61).
- 45 Η Lidl Belgium και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αναφέρθηκαν ιδίως στη δυνατότητα της κύριας εταιρίας να εκπίπτει τις ζημίες της μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της, υπό τον όρο ότι θα ενσωματώνει στα μελλοντικά αποτελέσματα χρήσης της τα μεταγενέστερα κέρδη της εγκατάστασης αυτής μέχρι το ύψος των ζημιών που εξέπεσε προηγουμένως. Συναφώς η Lidl Belgium και η Επιτροπή αναφέρονται στο σύστημα που εφάρμοζε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας πριν το 1999.
- 46 Επισημαίνεται ότι στη σκέψη 54 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer η δυνατότητα εξάρτησης του επίδικου φορολογικού πλεονεκτήματος από μια τέτοια προϋπόθεση αναφέρθηκε σε συνδυασμό με τη δυνατότητα εξάρτησης του πλεονεκτήματος αυτού από την προϋπόθεση ότι η θυγατρική που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος από την κύρια εταιρία έχει επωφεληθεί πλήρως των δυνατοτήτων συνυπολογισμού των ζημιών οι οποίες παρέχονται εντός του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη.

- 47 Συναφώς το Δικαστήριο δέχτηκε, με τη σκέψη 55 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer, ότι ένα μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρου, εφόσον η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική εξάντλησε εντός του κράτους μέλους εγκατάστασής της τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών της ως προς το οικείο οικονομικό έτος και ως προς τα προηγούμενα οικονομικά έτη και δεν υπάρχει δυνατότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες της εν λόγω θυγατρικής εντός του κράτους αυτού στο πλαίσιο μελλοντικών χρήσεων.
- 48 Με τη σκέψη 56 της ίδιας αυτής απόφασης το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης ότι, εφόσον, εντός κράτους μέλους, η εγκατεστημένη στο κράτος αυτό μητρική εταιρία αποδεικνύει στις φορολογικές αρχές ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ το να μην παρέχεται στην εν λόγω εταιρία η δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της εντός του κράτους μέλους αυτού τις ζημίες που υπέστη η μη εγκατεστημένη στο κράτος αυτό θυγατρική της.
- 49 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η λουξεμβουργιανή φορολογική ρύθμιση προβλέπει τη δυνατότητα να λαμβάνονται υπόψη σε μελλοντικές φορολογικές χρήσεις, κατά τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, οι ζημίες του υποκειμένου στον φόρο.
- 50 Όπως επιβεβαιώθηκε κατά τις συζητήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, στη Lidl Belgium δόθηκε όντως η δυνατότητα να συμψηφίσει τις ζημίες που υπέστη το 1999 η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάστασή της σε μεταγενέστερη φορολογική χρήση, και συγκεκριμένα κατά τη χρήση 2003, κατά την οποία η επιχειρηματική αυτή μονάδα πραγματοποίησε κέρδη.
- 51 Επομένως, η Lidl Belgium δεν απέδειξε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις που τίθενται με τη σκέψη 55 της προπαρατεθείσας απόφασης Marks & Spencer προκειμένου να εξακριβώνεται σε ποιες περιπτώσεις ένα μέτρο που αποτελεί περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, υπό την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ, βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των θεμιτών σκοπών που αναγνωρίζονται από το κοινοτικό δίκαιο.



- 52 Πρέπει να προστεθεί ότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει το θεμιτό συμφέρον των κρατών μελών να προλαμβάνουν συμπεριφορές που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν προσκόμματα στην άσκηση εκ μέρους τους των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους. Συναφώς, όταν μια σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας έχει απονείμει στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση την εξουσία φορολόγησης των εισοδημάτων της, η παροχή στην κύρια εταιρία της δυνατότητας να επιλέγει αν ο συνυπολογισμός των ζημιών της εν λόγω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης θα γίνει εντός του κράτους μέλους της έδρας της ή εντός άλλου κράτους μέλους θα έθετε σε σοβαρό κίνδυνο την ισόρροπη κατανομή των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των οικείων κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Ου ΑΑ, σκέψη 55).
- 53 Κατόπιν όλων των παραπάνω σκέψεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση δεν είναι δυσανάλογη προς τους σκοπούς που επιδιώκει.
- 54 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ το να μην έχει η εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία τη δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα εισοδήματά της τις ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα της εγκατάστασης αυτής φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, στο οποίο οι εν λόγω ζημίες μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος της εγκατάστασης αυτής σε μεταγενέστερες φορολογικές χρήσεις.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Δεν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ το να μην έχει η εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία τη δυνατότητα να εκπίπτει από τα φορολογητέα εισοδήματά της τις ζημίες μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασής της που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον, δυνάμει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα της εγκατάστασης αυτής φορολογούνται στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, στο οποίο οι εν λόγω ζημίες μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος της εγκατάστασης αυτής σε μεταγενέστερες φορολογικές χρήσεις.**

(υπογραφές)