



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 3ης Φεβρουαρίου 2015*

«Παράβαση κράτους μέλους — Άρθρο 49 ΣΛΕΕ — Άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ — Φόρος εταιριών — Όμιλος εταιριών — Φορολογική ελάφρυνση ομίλου — Μεταφορά των ζημιών αλλοδαπής θυγατρικής — Προϋποθέσεις — Χρονικό σημείο στο οποίο διαπιστώνεται ότι οι ζημιές της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας είναι οριστικές»

Στην υπόθεση C-172/13,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως ασκηθείσα δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ στις 5 Απριλίου 2013,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και R. Lyal,

προσφεύγουσα,

κατά

Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενου από τις V. Kaye και S. Brighthouse, καθώς και από τον A. Robinson, επικουρούμενους από τον D. Ewart, QC, και την S. Ford, barrister,

καθού,

υποστηριζόμενου από:

την **Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας**, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

το **Βασίλειο της Ισπανίας**, εκπροσωπούμενο από τον A. Rubio González και την A. Gavela Llopis,

το **Βασίλειο των Κάτω Χωρών**, εκπροσωπούμενο από την M. K. Bulterman και τον J. Langer,

τη **Δημοκρατία της Φινλανδίας**, εκπροσωπούμενη από τον S. Hartikainen,

παρεμβαίνοντα,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, K. Lenaerts (εισηγητή), αντιπρόεδρο, M. Ilešič, L. Bay Larsen, και J.-C. Bonichot, προέδρους τμήματος, A. Rosas, E. Juhász, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, και A. Prechal, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Ιουλίου 2014,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 23ης Οκτωβρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, προβλέποντας, ως προς τη φορολογική ελάφρυνση ομίλου μέσω της μεταφοράς των ζημιών αλλοδαπών εταιριών (στο εξής: διασυνοριακή αντιστάθμιση ζημιών εντός ομίλου), τέτοιες προϋποθέσεις ώστε να καθίσταται σχεδόν αδύνατη στην πράξη η αναγνώριση του πλεονεκτήματος της συγκεκριμένης ελαφρύνσεως και περιορίζοντας επιπλέον την εφαρμογή της φορολογικής αυτής ελαφρύνσεως μόνο σε περιόδους μεταγενέστερες της 1ης Απριλίου 2006, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ).

Το νομικό πλαίσιο στο Ηνωμένο Βασίλειο

- 2 Στο Ηνωμένο Βασίλειο το σύστημα της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου παρέχει στις εταιρίες ενός ομίλου την ευχέρεια να συμψηφίζουν μεταξύ τους τα κέρδη με τις ζημίες τους. Εντούτοις, το σύστημα που θεσπίστηκε με τον νόμο του 1988 περί φόρου εισοδημάτων και εταιριών (Income and Corporation Tax Act 1988, στο εξής: ICTA) δεν επέτρεπε τον συνυπολογισμό των ζημιών εταιριών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή.
- 3 Κατόπιν της αποφάσεως Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), ο ICTA τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του δημοσιονομικού νόμου του 2006 (Finance Act 2006), οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από 1ης Απριλίου 2006, προκειμένου να καταστεί δυνατή, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η διασυνοριακή αντιστάθμιση ζημιών εντός ομίλου. Εν συνεχεία, οι εν λόγω διατάξεις περιελήφθησαν κατ' ουσίαν αυτούσιες και στον νόμο του 2010 σχετικά με τον φόρο εταιριών (Corporation Tax Act 2010, στο εξής: CTA 2010).
- 4 Ο CTA 2010 ορίζει τις προϋποθέσεις στις οποίες υπόκειται η διασυνοριακή αντιστάθμιση ζημιών εντός ομίλου. Το άρθρο 118 του CTA 2010 απαιτεί από την αλλοδαπή εταιρία να έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών τόσο στη χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας αυτές γεννήθηκαν όσο και στις προηγούμενες χρήσεις, ενώ το άρθρο 119, παράγραφοι 1 έως 3, του CTA 2010 θέτει την απαίτηση να μην υφίσταται δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στις επόμενες χρήσεις.
- 5 Βάσει του άρθρου 119, παράγραφος 4, του CTA 2010, το ζήτημα κατά πόσον οι ζημίες θα μπορούν να συνυπολογιστούν στις επόμενες χρήσεις πρέπει να εκτιμάται «με σημείο αναφοράς την κατάσταση ως έχει αμέσως μετά το πέρας» της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι ζημίες αυτές.

- 6 Από τον συνδυασμό των άρθρων 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 74, παράγραφος 1, στοιχείο α', του παραρτήματος 18 του δημοσιονομικού νόμου του 1998 προκύπτει ότι η συνήθης προθεσμία για την υποβολή αιτήσεως φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου είναι δύο έτη από τη λήξη της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές ζημίες.
- 7 Το Supreme Court of the United Kingdom έκρινε, με τη σκέψη 33 της αποφάσεως που εξέδωσε στις 22 Μαΐου 2013, ότι για τη χορήγηση του πλεονεκτήματος της διασυννοριακής αντισταθμίσεως ζημιών εντός ομίλου το κρίσιμο ζήτημα, από απόψεως της ισχύουσας πριν από την 1η Απριλίου 2006 νομοθεσίας, όπως έπρεπε να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, είναι αν η αιτούσα εταιρία μπορεί να αποδείξει, βάσει των περιστάσεων οι οποίες είναι γνωστές κατά τον χρόνο υποβολής της σχετικής αιτήσεως, ότι στο κράτος μέλος όπου έχει την εγκατάστασή της η μεταφέρουσα τις ζημίες εταιρία δεν υπήρχε δυνατότητα συνυπολογισμού των οικείων ζημιών σε οποιαδήποτε χρήση προγενέστερη της ημερομηνίας της ως άνω αιτήσεως, ούτε υφίσταται δυνατότητα συνυπολογισμού τους στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε μελλοντική χρήση.

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

- 8 Στις 19 Ιουλίου 2007 η Επιτροπή απέστειλε στο Ηνωμένο Βασίλειο έγγραφο οχλήσεως με το οποίο επισήμανε το ενδεχόμενο να είναι ασύμβατοι προς την ελευθερία εγκαταστάσεως οι φορολογικοί κανόνες που θέσπισε το συγκεκριμένο κράτος μέλος κατόπιν της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763), καθόσον στηρίζονται, κατά την άποψη του θεσμικού οργάνου, σε μια όλως συσταλτική ερμηνεία του κριτηρίου της εξαντλήσεως των δυνατοτήτων συνυπολογισμού των ζημιών της αλλοδαπής θυγατρικής στο κράτος μέλος όπου η τελευταία έχει την εγκατάστασή της. Επιπλέον, οι κανόνες αυτοί τυγχάνουν εφαρμογής μόνον από την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της νέας εθνικής ρυθμίσεως, ήτοι από την 1η Απριλίου 2006 και εντεύθεν.
- 9 Με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο της 23ης Οκτωβρίου 2007, το Ηνωμένο Βασίλειο απάντησε ότι η νομοθεσία του σχετικά με τη διασυννοριακή αντιστάθμιση ζημιών εντός ομίλου είναι σύμφωνη με τις αρχές που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση Marks & Spencer (EU:C:2005:763).
- 10 Στις 23 Σεπτεμβρίου 2008 η Επιτροπή απηύθυνε στο Ηνωμένο Βασίλειο αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία επανέλαβε τη θέση της. Το Ηνωμένο Βασίλειο ενέμεινε στη δική του θέση με έγγραφο της 18ης Νοεμβρίου 2008.
- 11 Στις 25 Νοεμβρίου 2010 η Επιτροπή απηύθυνε στο Ηνωμένο Βασίλειο συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη, κατόπιν της εκδόσεως του CTA 2010.
- 12 Εν συνεχεία η Επιτροπή, αφού έκρινε ότι δεν ήταν πειστική η επιχειρηματολογία που ανέπτυξε το Ηνωμένο Βασίλειο με το έγγραφο της 24ης Ιανουαρίου 2011, το οποίο εστάλη σε απάντηση της συμπληρωματικής αιτιολογημένης γνώμης, άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.
- 13 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 11ης Οκτωβρίου 2013, επιτράπηκε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο Βασίλειο της Ισπανίας, στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών και στη Δημοκρατία της Φινλανδίας να παρέμβουν υπέρ του Ηνωμένου Βασιλείου.

Επί της προσφυγής

Επί της πρώτης αιτιάσεως, σχετικά με παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, καθόσον το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 φέρεται να καθιστά αδύνατη στην πράξη τη χορήγηση του πλεονεκτήματος της διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών εντός ομίλου σε ημεδαπή μητρική εταιρία

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 14 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 δεν πληροί τις απαιτήσεις οι οποίες απορρέουν για το συγκεκριμένο κράτος μέλος από τις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763), εφόσον προβλέπει ότι το ζήτημα κατά πόσον χωρεί, στο μέλλον, συνυπολογισμός των ζημιών θυγατρικής εταιρίας εγκατεστημένης είτε σε άλλο κράτος μέλος είτε σε τρίτο κράτος που δεν είναι μέρος της Συμφωνίας ΕΟΧ πρέπει να εκτιμάται «με σημείο αναφοράς την κατάσταση ως έχει αμέσως μετά το πέρας» της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι ζημίες. Κατά την Επιτροπή, η διάταξη αυτή έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται στην πράξη αδύνατο να αναγνωρισθεί σε ημεδαπή μητρική εταιρία το πλεονέκτημα της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών.
- 15 Ειδικότερα, η Επιτροπή διατείνεται ότι το αποτέλεσμα του άρθρου 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 είναι ότι το πλεονέκτημα της διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών εντός ομίλου μπορεί να χορηγηθεί μόνο σε δύο περιπτώσεις και, πιο συγκεκριμένα, πρώτον, στην περίπτωση όπου η νομοθεσία του κράτους της εγκαταστάσεως της αλλοδαπής θυγατρικής δεν προβλέπει οποιαδήποτε δυνατότητα μεταθέσεως των ζημιών και, δεύτερον, στην περίπτωση όπου η αλλοδαπή θυγατρική τίθεται υπό εκκαθάριση πριν από το τέλος της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι ζημίες. Έτσι, η διασυνοριακή αντιστάθμιση ζημιών εντός ομίλου αποκλείεται από τη συνήθη εμπορική πρακτική, ήτοι όταν αποφασίζεται να παύσουν οι δραστηριότητες της αλλοδαπής θυγατρικής και να τεθεί αυτή υπό εκκαθάριση μετά το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκαν οι ζημίες. Εξάλλου, η σχετική φορολογική ελάφρυνση περιορίζεται αποκλειστικώς στις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια μίας και μόνον χρήσεως.
- 16 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, για να γίνει δεκτό ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις τις οποίες έθεσε το Δικαστήριο με τη σκέψη 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763), το ζήτημα κατά πόσον μπορεί να χορηγηθεί φορολογική ελάφρυνση σε όμιλο διά της μεταφοράς ζημιών από το κράτος της εγκαταστάσεως της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας πρέπει να εκτιμάται κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως φορολογικής ελαφρύνσεως στις αρμόδιες αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και βάσει των συγκεκριμένων στοιχείων του κάθε φακέλου. Δεν αρκεί επομένως η απόρριψη της σχετικής αιτήσεως να στηρίζεται στη θεωρητική δυνατότητα μεταγενέστερου συνυπολογισμού των ζημιών της αλλοδαπής θυγατρικής εκ του λόγου και μόνον ότι η τελευταία δεν έχει ακόμη τεθεί υπό εκκαθάριση.
- 17 Το Ηνωμένο Βασίλειο αντιτείνει ότι από την ίδια τη σκέψη 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763) συνάγεται ότι το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκαν οι ζημίες είναι ο κρίσιμος χρόνος για να διαπιστωθεί αν όντως δεν υφίσταται, στο κράτος μέλος όπου η αλλοδαπή θυγατρική έχει την εγκατάστασή της, δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών της στις επόμενες χρήσεις.
- 18 Ως προς τον ισχυρισμό ότι καθίσταται στην πράξη αδύνατη η αναγνώριση του πλεονεκτήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών, το Ηνωμένο Βασίλειο επισημαίνει ότι μια εταιρία έχει κανονικά την ευχέρεια να μεταθέσει τις ζημίες της σε μεταγενέστερη χρήση μόνον εφόσον συνεχίζει να ασκεί εμπορική δραστηριότητα. Επιπλέον, η προϋπόθεση του άρθρου 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 μπορεί κάλλιστα να πληρούται και σε άλλες περιπτώσεις, και όχι μόνον σε εκείνες στις οποίες αναφέρεται η Επιτροπή. Οι κρίσιμες εθνικές διατάξεις επ' ουδενί ορίζουν ότι προϋπόθεση της εφαρμογής του συστήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μέσω

διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών είναι να έχει τεθεί η αλλοδαπή θυγατρική υπό εκκαθάριση πριν από το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποίησε τις ζημίες. Η απόδειξη ότι υπάρχει πρόθεση να λυθεί η ζημιογόνος θυγατρική και η κίνηση διαδικασίας εκκαθάρισεως σε εύθετο χρόνο μετά το πέρας της χρήσεως συνιστούν, κατά την άποψη του κράτους μέλους, παράγοντες που πρέπει να συνεκτιμώνται. Η βούληση να προχωρήσει η εκκαθάριση επιβάλλεται να λαμβάνεται υπόψη μαζί με όλα τα λοιπά κρίσιμα στοιχεία που είναι διαθέσιμα κατά το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκαν οι ζημίες, όταν εξετάζεται κατά πόσον πληρούται η προϋπόθεση ότι δεν πρέπει να υφίσταται δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών.

- 19 Οι παρεμβαίνοντες υποστηρίζουν ότι το Ηνωμένο Βασίλειο ουδεμία υποχρέωση υπέχει να επιτρέψει τον συνυπολογισμό των ζημιών των αλλοδαπών θυγατρικών σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες ο συνυπολογισμός των ζημιών αυτών είναι αδύνατος αλλού. Επιπροσθέτως, θεωρούν ότι δεν αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας η απαίτηση να βρίσκεται η αλλοδαπή εταιρία υπό *de facto* εκκαθάριση.
- 20 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει δε ότι η νομολογιακή γραμμή η οποία χαραχθηκε με την απόφαση *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) πρέπει να επανεξεταστεί κατόπιν της εκδόσεως της αποφάσεως *K* (C-322/11, EU:C:2013:716).

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 21 Ο CTA 2010 θεσπίζει σύστημα που επιτρέπει τη φορολογική ελάφρυνση ομίλου μέσω του συμψηφισμού τυχόν ζημιών μιας εταιρίας με τα κέρδη άλλων εταιριών του ίδιου ομίλου. Αντιθέτως όμως προς ό,τι ισχύει για τις ζημίες των ημεδαπών εταιριών, οι ζημίες των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή εταιριών μπορούν να συνυπολογιστούν στο πλαίσιο της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μόνον αν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 118 και 119 του CTA 2010.
- 22 Η προβλεπόμενη από τον CTA 2010 φορολογική ελάφρυνση ομίλου συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα για τις οικείες επιχειρήσεις. Επιταχύνοντας την εκκαθάριση των ζημιών των ελλειμματικών επιχειρήσεων μέσω του άμεσου συμψηφισμού των ζημιών αυτών με τα κέρδη άλλων εταιριών του ομίλου, παρέχει στον όμιλο ταμειακό πλεονέκτημα (βλ. αποφάσεις *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, σκέψη 32, καθώς και *Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ.*, C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 19).
- 23 Η διαπιστωθείσα στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των ζημιών των αλλοδαπών θυγατρικών και των ζημιών των ημεδαπών θυγατρικών, ως προς τη χορήγηση του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος, μπορεί να εμποδίσει τη μητρική εταιρία να ασκήσει την ελευθερία εγκαταστάσεως της οποίας απολαύει δυνάμει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, αποθαρρύνοντάς την να συστήσει θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, σκέψη 33· *Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ.*, EU:C:2014:200, σκέψη 21, καθώς και *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 22).
- 24 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τέτοια διαφορετική μεταχείριση ενδέχεται να δικαιολογείται από τον συνδυασμό τριών υπέρτερων λόγων δημοσίου συμφέροντος, και δη από την ανάγκη, αφενός, διατηρήσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, αφετέρου, αποτροπής του ενδεχομένου διπλού υπολογισμού των ζημιών και, τέλος, προλήψεως της φοροαποφυγής (βλ., σχετικώς, αποφάσεις *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, σκέψη 51· *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 51, και *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 46).
- 25 Μένει να εξεταστεί αν οι προϋποθέσεις από τις οποίες ο CTA 2010 εξαρτά τη φορολογική ελάφρυνση ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως των ζημιών συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι είναι κατάλληλες προς επίτευξη των σκοπών που μνημονεύθηκαν στην αμέσως ανωτέρω σκέψη, χωρίς ταυτόχρονα να υπερβαίνουν το αναγκαίο προς τούτο μέτρο.

- 26 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, με τη σκέψη 55 της αποφάσεως *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) η οποία αφορούσε τον ICTA, που απέκλειε εκ προοιμίου κάθε συνυπολογισμό των ζημιών αλλοδαπής θυγατρικής στο πλαίσιο φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική μεταχείριση των ζημιών των αλλοδαπών και των ημεδαπών θυγατρικών βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρου, στις περιπτώσεις όπου, αφενός, η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική έχει εξαντλήσει τις διαθέσιμες εντός του κράτους της εγκαταστάσεώς της δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών τόσο στη χρήση στην οποία αναφέρεται η αίτηση φορολογικής ελαφρύνσεως όσο και στις προηγούμενες χρήσεις, ενδεχομένως μέσω της μεταβιβάσεως των ζημιών αυτών προς τρίτον ή του συμψηφισμού τους με κέρδη που πραγματοποίησε η ίδια θυγατρική κατά τη διάρκεια προηγούμενων χρήσεων και, αφετέρου, δεν υπάρχει πιθανότητα να ληφθούν υπόψη οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής εντός του κράτους της εγκαταστάσεώς της στο πλαίσιο μελλοντικών χρήσεων, είτε από την ίδια είτε από τρίτον, ιδίως σε περίπτωση μεταβιβάσεως της θυγατρικής προς τον τρίτον αυτόν (βλ., επίσης, *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 47, και A, EU:C:2013:84, σκέψη 49).
- 27 Όπως συνάγεται από τη σκέψη 56 της αποφάσεως *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), εφόσον, εντός κράτους μέλους, ημεδαπή μητρική εταιρία αποδεικνύει στις φορολογικές αρχές ότι μια αλλοδαπή θυγατρική της έχει πραγματοποιήσει οριστικές ζημίες κατά την έννοια της σκέψεως 55 της ίδιας αποφάσεως, αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ο αποκλεισμός κάθε δυνατότητας της μητρικής εταιρίας να εκπέσει από τα φορολογητέα στο συγκεκριμένο κράτος μέλος κέρδη της τις ζημίες της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος θυγατρικής της.
- 28 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα άρθρα 118 και 119, παράγραφοι 1 έως 3, του CTA 2010 επιτρέπουν στην ημεδαπή μητρική εταιρία να συνυπολογίσει τις ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρεται η σκέψη 55 της αποφάσεως *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763).
- 29 Εξάλλου και η ίδια η Επιτροπή παραδέχεται, στο δικόγραφο της προσφυγής της, ότι ο CTA 2010 δεν αποκλείει κατ' αρχήν τον συνυπολογισμό από την ημεδαπή μητρική εταιρία των ζημιών που έχει πραγματοποιήσει αλλοδαπή θυγατρική, εφόσον πρόκειται για οριστικές ζημίες κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763).
- 30 Εντούτοις, κατά την Επιτροπή, το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ στο μέτρο που καθιστά αδύνατη στην πράξη την αναγνώριση, υπέρ ημεδαπής μητρικής εταιρίας, του πλεονεκτήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μέσω διασυννοριακής αντισταθμίσεως ζημιών.
- 31 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 ορίζει το κρίσιμο χρονικό σημείο στο οποίο εξετάζεται αν οι ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής είναι οριστικές κατά την έννοια του άρθρου 55 της αποφάσεως *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763). Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι η σχετική εκτίμηση πρέπει να γίνεται «με σημείο αναφοράς την κατάσταση ως έχει αμέσως μετά το πέρασ» της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι ζημίες.
- 32 Κατά την Επιτροπή, η ως άνω απαίτηση καθιστά σχεδόν αδύνατη τη χορήγηση του πλεονεκτήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου για ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής, καθόσον, στην πράξη, συνυπολογισμός τέτοιων ζημιών από την ημεδαπή μητρική εταιρία χωρεί μόνον σε δύο περιπτώσεις, ήτοι, πρώτον, αν η νομοθεσία του κράτους της εγκαταστάσεως της αλλοδαπής θυγατρικής δεν προβλέπει οποιαδήποτε δυνατότητα μεταθέσεως των ζημιών και, δεύτερον, αν η αλλοδαπή θυγατρική τίθεται υπό εκκαθάριση πριν από το τέλος της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι ζημίες.
- 33 Διαπιστώνεται όμως ότι η πρώτη περίπτωση στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή είναι άνευ σημασίας ως προς την εκτίμηση του αναλογικού χαρακτήρα του άρθρου 119, παράγραφος 4, του CTA 2010. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, η διαπίστωση ότι οι ζημίες της αλλοδαπής θυγατρικής είναι

οριστικές κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763) δεν επιτρέπεται να στηρίζεται στο γεγονός ότι το κράτος μέλος της εγκαταστάσεως της εν λόγω θυγατρικής αποκλείει κάθε δυνατότητα μεταθέσεως των ζημιών (βλ. απόφαση K, EU:C:2013:716, σκέψεις 75 έως 79 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Σε μια τέτοια περίπτωση, το κράτος μέλος της εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας θα μπορούσε να απαγορεύει τη φορολογική ελάφρυνση ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών, χωρίς ωστόσο να παραβαίνει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

- 34 Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι το θεσμικό όργανο δεν απέδειξε τη βασιμότητα του ισχυρισμού του ότι το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 απαιτεί να έχει τεθεί η αλλοδαπή θυγατρική υπό εκκαθάριση πριν το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκαν οι ζημίες, προκειμένου να μπορεί η ημεδαπή μητρική της εταιρία να τύχει του πλεονεκτήματος της φορολογικής ελαφρύνσεως μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως των σχετικών ζημιών.
- 35 Συγκεκριμένα, το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 προβλέπει ότι το ζήτημα αν οι ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής είναι οριστικές κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763) πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα την κατάσταση ως έχει «αμέσως μετά το πέρας» της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι ζημίες. Συνεπώς, από το γράμμα της διατάξεως αυτής δεν προκύπτει, εν πάση περιπτώσει, ότι απαιτείται να έχει τεθεί η οικεία θυγατρική υπό εκκαθάριση πριν από το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκαν οι ζημίες.
- 36 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι οι ζημίες αλλοδαπής θυγατρικής μπορούν να χαρακτηριστούν ως οριστικές κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763) μόνον αν η συγκεκριμένη θυγατρική δεν έχει πλέον έσοδα στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς της. Πράγματι, όσο η θυγατρική αυτή εξακολουθεί να πραγματοποιεί έσοδα, έστω και ελάχιστα, υπάρχει η πιθανότητα να μπορούν ακόμη οι ζημίες της να συμψηφιστούν με μελλοντικά της κέρδη στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς της (βλ. απόφαση A, EU:C:2013:84, σκέψεις 53 και 54).
- 37 Εν προκειμένω, πάντως, το Ηνωμένο Βασίλειο επιβεβαίωσε, αναφερόμενο σε συγκεκριμένο παράδειγμα ημεδαπής μητρικής εταιρίας στην οποία χορηγήθηκε το πλεονέκτημα της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών, ότι ο οριστικός χαρακτήρας των ζημιών αλλοδαπής θυγατρικής, κατά την έννοια της σκέψεως 55 της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763), θεωρείται αποδεδειγμένος όταν, αμέσως μετά το πέρας της χρήσεως στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκαν οι ζημίες, η οικεία θυγατρική έπαυσε τις εμπορικές της δραστηριότητες και πώλησε ή εκποίησε όλα τα στοιχεία του ενεργητικού της που της απέφεραν έσοδα.
- 38 Κατόπιν τούτου, η πρώτη αιτίαση είναι απορριπτέα στο μέτρο που στηρίζεται σε παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 39 Όσον αφορά τον άλλο ισχυρισμό της Επιτροπής, ότι δηλαδή το άρθρο 119, παράγραφος 4, του CTA 2010 αντιβαίνει στο άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, επισημαίνεται ότι, από τη στιγμή που οι διατάξεις του τελευταίου αυτού άρθρου έχουν το ίδιο ρυθμιστικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, ολόκληρη η συλλογιστική η οποία αναπτύχθηκε ανωτέρω ισχύει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση προσφυγής, *mutatis mutandis* και ως προς το εν λόγω άρθρο 31 (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-342/10, EU:C:2012:688, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Συνεπώς, η πρώτη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Επί της δεύτερης αιτιάσεως, σχετικά με παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ καθόσον η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου αποκλείει τη φορολογική ελάφρυνση ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών προγενέστερων της 1ης Απριλίου 2006

- 41 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, κατά παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, αποκλείεται η χορήγηση του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος σε σχέση με ζημίες προγενέστερες της 1ης Απριλίου 2006, εφόσον οι προβλεπόμενες από τον CTA 2010 διατάξεις σχετικά με τη φορολογική ελάφρυνση ομίλου εφαρμόζονται μόνον επί ζημιών που πραγματοποιήθηκαν μετά την 1η Απριλίου 2006, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του δημοσιονομικού νόμου του 2006.
- 42 Σε απάντηση του ως άνω ισχυρισμού της Επιτροπής, το Ηνωμένο Βασίλειο σημειώνει ότι το σύστημα της φορολογικής ελαφρύνσεως ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών ισχύει και για περιπτώσεις προγενέστερες της 1ης Απριλίου 2006, απλώς διέπεται από τους όρους της τότε εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, που επιβάλλεται να ερμηνεύεται σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης υπό το πρίσμα της αποφάσεως Marks & Spencer (EU:C:2005:763), όπως έπραξε και το Supreme Court of the United Kingdom με την από 22 Μαΐου 2013 απόφασή του, για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως.
- 43 Ανεξαρτήτως δε αν η παραπομπή στην ερμηνεία στην οποία κατέληξε το Supreme Court of the United Kingdom σχετικά με την ισχύουσα πριν από την 1η Απριλίου 2006 εθνική νομοθεσία, ότι δηλαδή οι προγενέστερες της ως άνω ημερομηνίας ζημίες δεν εξαιρούνται του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος, αρκεί για να θεωρηθεί ότι πληρούται η απαίτηση της ασφάλειας δικαίου ως προς την ύπαρξη δυνατότητας να χορηγηθεί φορολογική ελάφρυνση ομίλου μέσω διασυνοριακής αντισταθμίσεως ζημιών που πραγματοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία αυτή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή επ' ουδενί απέδειξε ότι σε συγκεκριμένες περιπτώσεις το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα δεν αναγνωρίστηκε σε σχέση με ζημίες προγενέστερες της 1ης Απριλίου 2006.
- 44 Κατόπιν τούτου, η δεύτερη αιτίαση είναι επίσης απορριπτέα.
- 45 Επομένως η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρξε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο υπέβαλε τέτοιο αίτημα και η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει η τελευταία να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.
- 47 Σύμφωνα με το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Δημοκρατία της Φινλανδίας φέρουν τα δικά τους δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

- 1) Απορρίπτει την προσφυγή.**
- 2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.**
- 3) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Δημοκρατία της Φινλανδίας φέρουν τα δικά τους δικαστικά έξοδα.**

(υπογράφες)