ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 17ης Νοεμβρίου 2016[1]

Υπόθεση C-68/15

X
[αίτηση του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Βέλγιο)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Άρθρο 4, παράγραφος 3, και άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ — Οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες — Φορολόγηση εταιριών σε περίπτωση διανομής κερδών — Έννοια της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή — "Fairness tax"»

I – **Εισαγωγή**

1. Στην παρούσα διαδικασία προδικαστικής αποφάσεως το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει κατά πόσον φόρος επιβαλλόμενος από το Βασίλειο του Βελγίου, τον οποίον οφείλουν να καταβάλουν, υπό ορισμένες συνθήκες, οι επιχειρήσεις σε περίπτωση διανομής κερδών, είναι συμβατός με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την οδηγία 2011/96/ΕΕ[2] (στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες).

2. Η βελγική φορολογική νομοθεσία παρέχει στις επιχειρήσεις την ευχέρεια να μεταφέρουν, χωρίς περιορισμό, τις ζημίες σε μελλοντικές φορολογικές χρήσεις, καθώς και να πραγματοποιούν έκπτωση για το λεγόμενο επιχειρηματικό κεφάλαιο[3]. Εντούτοις, βάσει όσων αναφέρει η Βελγική Κυβέρνηση, τα μέτρα αυτά είχαν ως αποτέλεσμα ορισμένες επιχειρήσεις να μην πληρώνουν πλέον σχεδόν καθόλου φόρους, αλλά παρ' όλα αυτά να διανέμουν κέρδη. Δεδομένου ότι αυτό δεν είναι δίκαιο έναντι των άλλων υποκειμένων στον φόρο, επιδιώχθηκε, με τον ειδικό φόρο που ονομάστηκε fairness tax, ο περιορισμός των υπερβολών στις οποίες οδήγησε η δυνατότητα εκπτώσεως[4].

3. Ο φόρος εφαρμόζεται κατ' ουσίαν όταν οι εταιρίες διανέμουν κέρδη, αλλά κατά την ίδια περίοδο φορολογήσεως έχουν μειώσει την πραγματική επιβάρυνσή τους με φόρο επί των κερδών κάνοντας χρήση των εκπτώσεων που προαναφέρθηκαν. Για να το θέσω απλά, η βάση επιβολής του φόρου συναρτάται με το ποσό κατά το οποίο τα διανεμόμενα κέρδη μιας εταιρίας υπερβαίνουν το

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2015/121/ΕΕ του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 21, σ. 1).

3 — Η έκπτωση επιτρέπει την πλασματική αφαίρεση από τη βάση επιβολής του επιβαλλόμενου στο εισόδημα των επιχειρήσεων φόρου των τόκων οι οποίοι λογίζονται ως απόδοση των ίδιων κεφαλαίων των επιχειρήσεων. Το Δικαστήριο έχει ήδη εξετάσει την έκπτωση αυτή με την απόφαση Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — Βλ. τις επισημάνσεις του αρμόδιου Υπουργού που παρατίθενται στην έκθεση εξ ονόματος της Επιτροπής Κοινωνικών Υποθέσεων του Βελγικού Κοινοβουλίου, της 15ης Ιουλίου 2013 (Parl. St., Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, σ. 38).

φορολογητέο αποτέλεσμά της. Το ποσό αυτό πολλαπλασιάζεται, πριν από την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή, με τον λεγόμενο συντελεστή αναλογικότητας ο οποίος απεικονίζει τον βαθμό συρρικνώσεως του αποτελέσματος λόγω της χρήσεως των εκπτώσεων για τις ζημίες και/ή για το επιχειρηματικό κεφάλαιο.

4. Η συμβατότητα του fairness tax με την ελευθερία εγκαταστάσεως αμφισβητείται επειδή ο φόρος αυτός επιβάλλεται και σε εταιρίες εδρεύουσες στην αλλοδαπή, όταν αυτές δραστηριοποιούνται στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως αντί μέσω θυγατρικής εταιρίας. Δεδομένου ότι ο φόρος αυτός φέρει γνωρίσματα τόσο φόρου εταιριών όσο και παρακρατήσεως φόρου μερισμάτων στην πηγή, αμφισβητείται επίσης αν αντίκειται στην οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες[5].

II – **Το νομικό πλαίσιο**

Α – *Το δίκαιο της Ένωσης*

5. Το νομικό πλαίσιο σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης καθορίζεται στην παρούσα διαδικασία από την ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία κατοχυρώνεται με τα άρθρα 49 έως 55 ΣΛΕΕ, και από την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

6. Η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες εφαρμόζεται, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής, στις εξής περιπτώσεις:

«α) στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες του εν λόγω κράτους μέλους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών·

β) στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες του εν λόγω κράτους μέλους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές·

[…]».

7. Το άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ορίζει τα εξής:

«1. Όταν η μητρική εταιρεία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρείας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της:

α) δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και φορολογούν τα ίδια κέρδη στον βαθμό που εκπίπτουν από τη θυγατρική· ή

β) είτε φορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρεία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική, υπό την προϋπόθεση ότι, σε κάθε επίπεδο, η εταιρεία και η χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική της εμπίπτουν στους ορισμούς του άρθρου 2 και πληρούν τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 3, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος οφειλόμενου φόρου.

[…]

5 — Ενώπιον του Δικαστηρίου εκκρεμεί επίσης μια διαδικασία που έχει ως αντικείμενο φόρο επιβληθέντα στη Γαλλία ο οποίος εμφανίζει, ως προς τη δομή του, ομοιότητες με τον βελγικό fairness tax· βλ. υπόθεση Association française des entreprises privées κ.λπ. (C-365/16).

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας.

Εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπή, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρεία.

[…]»

8. Το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες έχει το εξής περιεχόμενο:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στη πηγή.»

Β – *Η εθνική νομοθεσία*

9. Ο fairness tax έχει ως νομική βάση τον νόμο της 30ής Ιουλίου 2013[6], με τα άρθρα 43 έως 50 του οποίου τροποποιήθηκε ο Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (κώδικας φορολογίας εισοδήματος του 1992, στο εξής: WIB 1992). Βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 219ter του WIB 1992 που εισήχθη με τον νόμο αυτόν, οι βελγικές εταιρίες υπόκεινται, από το φορολογικό έτος 2014, σε έναν διακριτό φόρο στο πλαίσιο του φόρου εταιριών[7].

10. Για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου αυτού υπολογίζεται, βάσει του άρθρου 219ter, παράγραφος 2, του WIB 1992, κατ' αρχάς η θετική διαφορά μεταξύ των μικτών μερισμάτων που διανεμήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο και του τελικού φορολογητέου αποτελέσματος επί του οποίου εφαρμόζεται πράγματι ο συντελεστής του φόρου εταιριών. Βάσει του άρθρου 219ter, παράγραφος 3, του WIB 1992, το ποσό αυτό μειώνεται κατά το μέρος των διανεμηθέντων μερισμάτων τα οποία προέρχονται από αποθεματικά τα οποία φορολογήθηκαν προγενέστερα και όχι αργότερα από το φορολογικό έτος 2014.

11. Στη συνέχεια, βάσει του άρθρου 219ter, παράγραφος 4, του WIB 1992, το κατ' αυτόν τον τρόπο προκύπτον υπόλοιπο πολλαπλασιάζεται με έναν συντελεστή (τον λεγόμενο συντελεστή αναλογικότητας) ο οποίος αποτελείται από ένα κλάσμα και εκφράζει τη σχέση μεταξύ:

— αφενός, στον αριθμητή, των εκπτώσεων για μεταφερθείσες ζημίες και για επιχειρηματικό κεφάλαιο οι οποίες όντως διενεργήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, και

— αφετέρου, στον παρονομαστή, του φορολογητέου αποτελέσματος της φορολογικής περιόδου, μη λαμβανομένων υπόψη των απαλλασσόμενων αποσβέσεων, προβλέψεων και υπεραξιών.

12. Το άρθρο 219ter, παράγραφος 5, του WIB 1992 ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορεί να περιοριστεί ή να μειωθεί με κανέναν άλλον τρόπο.

13. Βάσει του άρθρου 219ter, παράγραφος 6, σε συνδυασμό με το άρθρο 463bis, παράγραφος 1, σημείο 1, του WIB 1992, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 5,15 %.

6 — Νόμος για τη θέσπιση διαφόρων διατάξεων (Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen) που δημοσιεύθηκε στο *Belgisch Staatsblad* της 1ης Αυγούστου 2013.

7 — Ως φόρος εταιριών ορίζεται, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, του WIB 1992, ο φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των εγκατεστημένων στο Βέλγιο εταιριών.

14. Δυνάμει του άρθρου 233, παράγραφος 3, του WIB 1992, ο fairness tax επιβάλλεται επίσης, σε περίπτωση διανομής κερδών, και στις αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο. Για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου λαμβάνεται στο πλαίσιο αυτό υπόψη μόνο το τμήμα εκείνο των διανεμηθέντων από την εταιρία μικτών μερισμάτων το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία συμμετοχής της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως στα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας.

III – **Η διαφορά της κύριας δίκης και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

15. Αντικείμενο της κύριας δίκης αποτελεί προσφυγή που ασκήθηκε από την X NV ενώπιον του βελγικού Συνταγματικού Δικαστηρίου, με την οποία ζητείται η ακύρωση των άρθρων εκείνων του νόμου της 30ής Ιουλίου 2013 με τα οποία θεσπίστηκε ο fairness tax.

16. Επειδή το Συνταγματικό Δικαστήριο αμφιβάλλει για τη συμβατότητα του fairness tax με την ελευθερία εγκαταστάσεως και με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, υπέβαλε στις 28 Ιανουαρίου 2015 δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα ερωτήματα στο Δικαστήριο:

1) Πρέπει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε αυτό εθνική ρύθμιση κατά την οποία:

   α) οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες με βελγική μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φόρο όταν αποφασίζουν να διανείμουν κέρδη που δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας (ανεξαρτήτως του αν κέρδη από τη βελγική μόνιμη εγκατάσταση εισέρρευσαν στην κύρια εγκατάσταση), ενώ οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες με βελγική θυγατρική εταιρία δεν υπόκεινται σε τέτοιον φόρο όταν αποφασίζουν να διανείμουν κέρδη που δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας (ανεξαρτήτως του αν η θυγατρική εταιρία διένειμε μέρισμα);

   β) οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες με βελγική μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φόρο σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των βελγικών κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού, όταν αποφασίζουν να διανείμουν κέρδη που δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας, ενώ οι βελγικές εταιρίες δεν υπόκεινται σε τέτοιον φόρο σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού;

2) Πρέπει το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι πρόκειται για παρακράτηση φόρου στην πηγή όταν διάταξη του εθνικού δικαίου ορίζει ότι η διανομή κέρδους από θυγατρική εταιρία στη μητρική της εταιρία υπόκειται σε φόρο, δεδομένου ότι κατά την ίδια φορολογική περίοδο διανεμήθηκαν μερίσματα και το φορολογητέο αποτέλεσμα μειώθηκε εν όλω ή εν μέρει με την έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο και/ή μεταφερθείσες φορολογικές ζημίες, ενώ βάσει της εθνικής νομοθεσίας το κέρδος δεν θα φορολογούνταν αν παρέμενε στη θυγατρική εταιρία και δεν είχε διανεμηθεί στη μητρική εταιρία;

3) Πρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε αυτό εθνική ρύθμιση με την οποία επιβάλλεται φόρος στη διανομή μερισμάτων, αν η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα ότι, όταν ληφθέν μέρισμα διανεμήθηκε από εταιρία κατά τη διάρκεια έτους μεταγενέστερου του έτους κατά το οποίο η ίδια το έλαβε, η εταιρεία φορολογείται επί μέρους του μερίσματος το οποίο υπερβαίνει το όριο που ορίζεται στο προαναφερθέν άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας, ενώ αυτό δεν συμβαίνει όταν η εταιρία αυτή διανέμει εκ νέου μέρισμα κατά τη διάρκεια του έτους κατά το οποίο η ίδια το έλαβε;

17. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, το Βασίλειο του Βελγίου, η Γαλλική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή που παρέστησαν επίσης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 22ας Ιουνίου 2016.

IV – **Νομική εκτίμηση**

Α – *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

18. Το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά τη συμβατότητα του fairness tax με την ελευθερία εγκαταστάσεως από δύο διαφορετικές απόψεις. Ενώ το πρώτο σκέλος του ερωτήματος αναφέρεται στις διαφορετικές φορολογικές συνέπειες που προκύπτουν για εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή ανάλογα με την επιλεγείσα νομική μορφή ασκήσεως των δραστηριοτήτων της στο Βέλγιο, το δεύτερο σκέλος αφορά την περίπτωση άνισης μεταχειρίσεως μεταξύ των εταιριών που έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή και εκείνων που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή κατά τον σχηματισμό αποθεματικού από τα κέρδη που αποκτήθηκαν στο Βέλγιο.

1. Προβαλλόμενη άνιση μεταχείριση λόγω της επιλογής νομικής μορφής

19. Με το πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος ζητείται κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί κατά πόσον αντίκειται στην ελευθερία εγκαταστάσεως εθνική ρύθμιση, βάσει της οποίας οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες οι οποίες διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο υπόκεινται, σε περίπτωση διανομής κερδών, σε φόρο, στον οποίο όμως δεν θα υπάγονταν αν ασκούσαν τη δραστηριότητά τους στο Βέλγιο μέσω θυγατρικής εταιρίας.

20. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, ο τρόπος επιβολής του fairness tax εμποδίζει τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες να επιλέγουν ελεύθερα νομική μορφή για την άσκηση της δραστηριότητάς τους στο Βέλγιο. Στην περίπτωση που η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία δραστηριοποιείται στο Βέλγιο μέσω θυγατρικής εταιρίας, ο φόρος την αφορά μόνον εμμέσως και μόνο στον βαθμό που η θυγατρική εταιρία τής καταβάλλει διανεμόμενα κέρδη. Αντιθέτως, στην περίπτωση που ασκεί τις δραστηριότητές της στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, υπόκειται στον fairness tax όταν προβαίνει η ίδια σε διανομή κερδών. Επομένως, οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο υφίστανται δυσμενέστερη μεταχείριση από αυτή που θα υφίσταντο σε περίπτωση που διατηρούσαν εκεί θυγατρική εταιρία.

21. Πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί αν υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως στην περίπτωση που η επιβολή φόρου από κράτος μέλος επιφέρει κατ' αποτέλεσμα διαφορετική μεταχείριση των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών, αναλόγως του αν δραστηριοποιούνται στο κράτος μέλος αυτό μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ή μέσω θυγατρικής εταιρίας.

22. Η ελευθερία εγκαταστάσεως των εταιριών κατοχυρώνεται με τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ. Σύμφωνα με αυτά, στις εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους σε κράτος μέλος της Ένωσης παρέχεται το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου[8]. Το υποκατάστημα λογίζεται, από την άποψη του φορολογικού δικαίου, ως μόνιμη εγκατάσταση[9].

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 18), Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 35), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 17), και Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 12).

9 — Βλ. άρθρο 5, σημείο 1, στοιχείο β', της προτάσεως της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για οδηγία του Συμβουλίου για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ), της 3ης Οκτωβρίου 2011 [COM(2011) 121 τελικό].

23. Δεδομένου επιπλέον ότι το άρθρο 49, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΣΛΕΕ παρέχει ρητώς στους επιχειρηματίες τη δυνατότητα να επιλέγουν ελευθέρως την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος, η ελεύθερη αυτή επιλογή δεν πρέπει να περιορίζεται στο κράτος μέλος υποδοχής από εισάγουσες δυσμενείς διακρίσεις φορολογικές διατάξεις[10]. Συναφώς, η ελευθερία επιλογής της κατάλληλης νομικής μορφής για την άσκηση δραστηριοτήτων σε άλλο κράτος μέλος έχει κυρίως ως σκοπό να παρέχεται στις εδρεύουσες σε κράτος μέλος εταιρίες η δυνατότητα να ιδρύουν υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να ασκούν εκεί τις δραστηριότητές τους υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τις θυγατρικές εταιρίες[11]. Το κράτος μέλος υποδοχής δεν μπορεί να επικαλεστεί το γεγονός ότι η αλλοδαπή εταιρία μπορεί να εμποδίσει την σε βάρος της άνιση μεταχείριση επιλέγοντας μια διαφορετική νομική μορφή για την άσκηση της δραστηριότητάς της στο κράτος μέλος υποδοχής, όπως επί παραδείγματι ιδρύοντας θυγατρική εταιρία αντί για υποκατάστημα[12].

24. Αντίθετα όμως από ό,τι υποστηρίζει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η ελευθερία επιλογής νομικής μορφής δεν έχει την έννοια αυτοτελούς επιταγής. Ορθώς το Δικαστήριο τη θεωρεί απλή αντανάκλαση της υποχρεώσεως ίσης μεταχειρίσεως με τους ημεδαπούς, μη χρήζουσα υψηλότερου επιπέδου προστασίας[13]. Συγκεκριμένα, εφόσον οι θεμελιώδεις ελευθερίες σκοπούν στην υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς μέσω της εξαλείψεως των εμποδίων ειδικώς όσον αφορά τις διασυνοριακές οικονομικές συναλλαγές, δεν νοείται η ύπαρξη ανεξάρτητης από τις ελευθερίες αυτές υποχρεώσεως διαμορφώσεως ουδέτερων, όσον αφορά τη νομική μορφή, διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

25. Συνεπώς, η κατ' αποτέλεσμα διαφορετική φορολογική μεταχείριση εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή αναλόγως του αν δραστηριοποιείται στο κράτος μέλος υποδοχής μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ή μέσω θυγατρικής εταιρίας δεν μπορεί καθεαυτή να στοιχειοθετήσει περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Αντιθέτως, για τη στοιχειοθέτηση τέτοιου περιορισμού απαιτείται πάντοτε η δυσμενής μεταχείριση καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα έναντι παρόμοιας, αμιγώς εσωτερικής καταστάσεως.

26. Ως εκ τούτου, η διαπίστωση περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως στην υπό κρίση υπόθεση προϋποθέτει ότι εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή, η οποία δραστηριοποιείται στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, υφίσταται, κατά την επιβολή του βελγικού fairness tax, δυσμενή μεταχείριση έναντι εταιρίας εδρεύουσας στην ημεδαπή η οποία μπορεί να είναι η ίδια θυγατρική μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας.

27. Ωστόσο, τέτοιου είδους δυσμενής μεταχείριση δεν προκύπτει ότι συντρέχει.

28. Τόσο οι εδρεύουσες στην ημεδαπή όσο και οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες υπόκεινται, στο πλαίσιο της επιβολής του fairness tax, στον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Ομοίως, η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι σε αμφότερες τις περιπτώσεις η ίδια. Συναρτάται με τη διανομή κερδών, εφόσον κατά την ίδια φορολογική περίοδο πραγματοποιήθηκαν εκπτώσεις για μεταφερθείσες ζημίες και/ή για επιχειρηματικό κεφάλαιο. Επιπλέον, στο μέτρο που για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 22), CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, σκέψη 14), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 40), και Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 13), καθώς και διάταξη KBC Bank και Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 77).

11 — Αποφάσεις CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, σκέψη 15), και Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 14).

12 — Βλ. απόφαση Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 40).

13 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 15), και Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 44), με τις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε στο πλαίσιο αυτό τη συνδρομή μιας και της αυτής προσβολής της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Βλ., επίσης, απόφαση Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψεις 13 έως 15). Στην απόφαση CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129) το Δικαστήριο περιόρισε μεν την εκτίμησή του στο ζήτημα του περιορισμού της ελευθερίας επιλογής της νομικής μορφής, ωστόσο τούτο δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι και αυτή η υπόθεση είχε κατ' ουσίαν ως αντικείμενο τη δυσμενή μεταχείριση καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα έναντι εσωτερικής καταστάσεως.

φόρου για τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες λαμβάνονται υπόψη τα μερίσματα βάσει της αναλογίας των αποτελεσμάτων της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως στα συνολικά αποτελέσματα της κύριας εγκαταστάσεως, η μεθοδολογία αυτή αντανακλά την περιορισμένη φορολογική υποχρέωση των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών στο Βέλγιο.

29. Βεβαίως, το σκέλος εκείνο των διανεμόμενων μερισμάτων των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών το οποίο λαμβάνεται ως βάση για τον υπολογισμό του fairness tax δεν αντιστοιχεί κατ' ανάγκην επακριβώς στα κέρδη που αποκτήθηκαν από τις βελγικές μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιριών αυτών υπό τη φορολογική δικαιοδοσία του Βελγίου. Τούτο όμως ισχύει παρομοίως και για τα μερίσματα των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών οι οποίες διατηρούν και εκείνες μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή. Ούτε των μονίμων αυτών εγκαταστάσεων τα κέρδη υπόκεινται κατά κανόνα στην πράξη στον φόρο επί των κερδών στο Βέλγιο, αλλά περιλαμβάνονται στα μερίσματα τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του υπολογισμού του fairness tax που καταβάλλεται από τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες. Υπό το πρίσμα αυτό, ο τρόπος υπολογισμού του φόρου φαίνεται μάλιστα να τείνει μάλλον να ευνοεί τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, γεγονός που αποκλείει την, κρίσιμη για την ελευθερία εγκαταστάσεως, συνδρομή περιπτώσεως δυσμενούς μεταχειρίσεως.

30. Επομένως, στο πρώτο σκέλος του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντίκειται στην ελευθερία εγκαταστάσεως εθνική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες οι οποίες διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο υπόκεινται, σε περίπτωση διανομής κερδών, σε φόρο όπως ο βελγικός fairness tax, στον οποίο όμως δεν υπόκεινται αν ασκούν τη δραστηριότητά τους στο Βέλγιο μέσω θυγατρικής εταιρίας.

2. Προβαλλόμενη άνιση μεταχείριση κατά τον σχηματισμό αποθεματικού

31. Με το δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματός του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν αντίκειται στην ελευθερία εγκαταστάσεως η επιβολή του fairness tax, εφόσον σε αυτόν υπόκεινται, σε περίπτωση διανομής κερδών, οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες οι οποίες δραστηριοποιούνται στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, μολονότι τα κέρδη των μονίμων εγκαταστάσεων χρησιμοποιήθηκαν για τον σχηματισμό αποθεματικού, ενώ οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες δεν υπόκεινται στον φόρο σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού.

32. Υπό τις ανωτέρω συνθήκες, συντρέχει δυσμενής μεταχείριση των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών έναντι των εδρευουσών στην ημεδαπή, στο μέτρο που μόνο οι πρώτες υπόκεινται στον fairness tax. Ωστόσο, είναι πρόδηλο ότι οι δυο περιπτώσεις δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες όσον αφορά την επιβολή του φόρου.

33. Συγκεκριμένα, ενώ στην περίπτωση την οποία αφορά το προδικαστικό ερώτημα η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία χρησιμοποιεί το σύνολο των κερδών της για τον σχηματισμό αποθεματικού, στην περίπτωση της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας πραγματοποιείται διανομή κερδών. Όμως δυσμενή μεταχείριση εξαιτίας φόρου όπως ο fairness tax, ο οποίος επιβάλλεται αποκλειστικά στο πλαίσιο της διανομής κερδών, μπορούν προδήλως εκ προοιμίου να υποστούν μόνον εταιρίες οι οποίες διανέμουν πράγματι κέρδη. Υπό τις συνθήκες αυτές πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

34. Συνεπώς, στο δεύτερο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντίκειται στην ελευθερία εγκαταστάσεως η επιβολή φόρου όπως ο βελγικός fairness tax, εφόσον σε αυτόν υπόκειται, σε περίπτωση διανομής κερδών, εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή με μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος, μολονότι τα κέρδη της μόνιμης εγκαταστάσεως χρησιμοποιήθηκαν για τον σχηματισμό αποθεματικού, ενώ εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή δεν υπόκειται στον φόρο σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού.

Β – *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

35. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν η επιβολή του fairness tax μπορεί να θεωρηθεί ως παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

36. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως επί του ερωτήματος αυτού, ο φόρος θα αντιβαίνει στο άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, καθότι, κατά τη διάταξη αυτή, τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

37. Η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν περιλαμβάνει ορισμό της έννοιας της κατ' άρθρο 5 παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή. Εντούτοις, το Δικαστήριο ερμηνεύει τη διάταξη αυτή κατά πάγια νομολογία υπό την έννοια ότι αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που αποκτώνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοση των τίτλων αυτών και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων [14].

38. Επομένως, τρεις προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται προκειμένου να μπορεί να γίνει δεκτό ότι συντρέχει παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες: γενεσιουργός αιτία της φορολογήσεως πρέπει να είναι η διανομή κερδών, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να καθορίζεται ανάλογα με την έκταση της διανομής και ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να είναι ο λήπτης των διανεμόμενων κερδών.

39. Οι μετέχοντες στη διαδικασία δεν αμφισβητούν ότι ο fairness tax πληροί τις δύο πρώτες ως άνω προϋποθέσεις. Πρώτον, ο φόρος συναρτάται με τη διανομή κερδών· δεν επιβάλλεται χωρίς την πραγματοποίηση διανομής κερδών. Δεύτερον, κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου λαμβάνεται υπόψη η έκταση της διανομής. Εν προκειμένω, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η βάση επιβολής του fairness tax τροποποιήθηκε περαιτέρω σε επόμενο στάδιο. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία αρκεί ότι τα διανεμόμενα κέρδη περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου [15].

40. Αντιθέτως, η τρίτη προϋπόθεση δεν πληρούται, επειδή υποκείμενη στον fairness tax είναι η εταιρία που διανέμει τα κέρδη και όχι ο λήπτης των διανεμόμενων κερδών.

14 — Βλ. αποφάσεις Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, σκέψη 23), Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, σκέψη 47), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 108), Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, σκέψη 52), και P. Ferrero και General Beverage Europe (C-338/08 και C-339/08, EU:C:2010:364, σκέψη 26).

15 — Βλ. απόφαση Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, σκέψη 52).

41. Το Δικαστήριο, με την απόφασή του Αθηναϊκή Ζυθοποιία [16], θεώρησε μεν, για μία μοναδική φορά, τη φορολόγηση της θυγατρικής εταιρίας ως παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και υιοθέτησε, στο πλαίσιο αυτό, μια οικονομική προσέγγιση σύμφωνα με την οποία κρίσιμο είναι το αποτέλεσμα που έχει η φορολόγηση της θυγατρικής εταιρίας για τη μητρική της [17]. Ωστόσο, στη λοιπή νομολογία του επί της διατάξεώς αυτής, επισημαίνει πάντοτε την προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία η φορολογική οφειλή πρέπει να βαρύνει την εταιρία που πραγματοποιεί τη διανομή [18]. Ορθώς το Δικαστήριο διασαφήνισε ρητώς, ως προς το ζήτημα αυτό, με την απόφαση Burda [19], ότι προϋπόθεση της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 εξακολουθεί να αποτελεί ο υποκείμενος στον φόρο να είναι ο κάτοχος των τίτλων που ενσωματώνουν το δικαίωμα συμμετοχής στην εταιρία που πραγματοποιεί τη διανομή κερδών [20].

42. Συγκεκριμένα, η αρχική φορολόγηση των εισοδημάτων θυγατρικής εταιρίας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες [21]. Επομένως, η περιλαμβανόμενη στο άρθρο 5 απαγόρευση της παρακρατήσεως στην πηγή φόρου επί των κερδών που καταβάλλονται κατά τη διανομή στη μητρική εταιρία δεν εκτείνεται στην καταβολή του φόρου επί του εισοδήματος το οποίο απέκτησε η θυγατρική εταιρία από την οικονομική της δραστηριότητα, ακόμη και αν ο φόρος αυτός καταβάλλεται μόνο σε περίπτωση διανομής των κερδών [22]. Τούτο επιβεβαιώνεται από το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας, το οποίο ορίζει ρητώς ότι η έννοια της παρακρατήσεως στην πηγή δεν περιλαμβάνει τις προκαταβολές φόρου εταιριών που πραγματοποιεί η θυγατρική εταιρία. Το ίδιο πρέπει να ισχύει και για έναν φόρο όπως ο fairness tax, βάσει του οποίου τα εισοδήματα εταιρίας υπόκεινται κατ' αποτέλεσμα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε πρόσθετη φορολόγηση.

43. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η αντίρρηση που προβάλλει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, υποστηρίζοντας ότι υποκείμενη στον φόρο όσον αφορά τον fairness tax είναι μόνον τυπικώς η εταιρία που πραγματοποιεί τη διανομή, αλλά στην πραγματικότητα υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος της εταιρικής συμμετοχής, καθότι το ποσό των διανεμόμενων κερδών μειώνεται λόγω του καταβλητέου φόρου. Αντιθέτως, κάθε φορολόγηση του εισοδήματος εταιρίας έχει κατ' ανάγκην ως αποτέλεσμα ότι είναι δυνατόν να διανεμηθεί στους κατόχους εταιρικής συμμετοχής μόνον κατά αντίστοιχη αναλογία μειωμένο ποσό ως κέρδος.

44. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η επιβολή φόρου όπως ο βελγικός fairness tax δεν ισοδυναμεί με παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

Γ – *Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

45. Τέλος, με το τρίτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν αντίκειται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες η επιβολή του fairness tax σε περίπτωση που έχει ως αποτέλεσμα εταιρία να φορολογείται επί μέρους του μερίσματος το οποίο υπερβαίνει το επιτρεπόμενο κατά τη διάταξη αυτή όριο, εφόσον διανέμει ληφθέν μέρισμα μετά τη λήξη του έτους κατά το οποίο η ίδια το έλαβε.

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — Βλ. απόφαση Αθηναϊκή Ζυθοποιία (C-294/99, EU:C:2001:505, σκέψη 29), καθώς και σημείο 32 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα S. Alber στην υπόθεση αυτή (EU:C:2001:263).

18 — Βλ. αποφάσεις Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, σκέψη 23), Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, σκέψη 47), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 108), Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, σκέψη 52), και P. Ferrero και General Beverage Europe (C-338/08 και C-339/08, EU:C:2010:364, σκέψη 26).

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — Βλ. απόφαση Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, σκέψεις 61 επ.).

21 — Βλ. αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 60), και Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 27).

22 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Burda (C-284/06, EU:C:2008:60, σημείο 55).

46. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά την περίπτωση κατά την οποία εταιρία εδρεύουσα στο Βέλγιο, ως ενδιάμεσος κρίκος αλυσίδας εταιριών, έλαβε η ίδια μερίσματα και εν συνεχεία τα διένειμε και αυτή (περαιτέρω). Εξάλλου, το ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι τέτοια μερίσματα, όταν διανέμονται (περαιτέρω) μετά τη λήξη του έτους κατά το οποίο ελήφθησαν, υπόκεινται κατ' αποτέλεσμα, λόγω του τρόπου επιβολής του fairness tax, σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από όσο επιτρέπεται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

47. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή σε θυγατρική εταιρία και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας. Εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχειρίσεως που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία.

48. Βάσει όσων αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, ο Βέλγος νομοθέτης θέσπισε, για τον σκοπό της μεταφοράς του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στην εσωτερική έννομη τάξη, ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στον νόμο, τα μερίσματα που λαμβάνονται σε επίπεδο μητρικής εταιρίας μπορούν να εκπέσουν από τα κέρδη της εταιρίας αυτής σε ποσοστό μέχρι 95 %. Το εναπομένον 5 % υπόκειται εν τέλει στον φόρο επί του εισοδήματος της εταιρίας.

49. Οι μετέχοντες στη διαδικασία δεν συμφωνούν σχετικά με το ζήτημα υπό ποιες συνθήκες μπορεί να προκύψει στην πράξη πολλαπλή επιβάρυνση των ληφθέντων μερισμάτων σε περίπτωση περαιτέρω διανομής τους. Πάντως, από τους ισχυρισμούς της ίδιας της Βελγικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι τέτοια πολλαπλή επιβάρυνση είναι δυνατή. Ως αιτία για αυτό πρέπει να θεωρηθεί το γεγονός ότι κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του fairness tax λαμβάνονται κατ' αρχάς υπόψη τα μικτά μερίσματα που διανεμήθηκαν σε μια φορολογική περίοδο. Δεν γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν περιλαμβάνονται επίσης και τα μερίσματα τα οποία έχει λάβει η ίδια η διανέμουσα εταιρία.

50. Εντούτοις, κατά την άποψη της Βελγικής Κυβερνήσεως, πληρούνται παρ' όλα αυτά οι απαιτήσεις του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Συγκεκριμένα, στον βαθμό που το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή ή την αφαίρεση των ληφθέντων μερισμάτων, συνάγεται από το γράμμα της διατάξεως ότι η υποχρέωση αυτή ισχύει μόνον όσον αφορά τη λήψη τέτοιων μερισμάτων. Παύει, ωστόσο, να υφίσταται σε περίπτωση μεταγενέστερης περαιτέρω διανομής. Το ίδιο ισχύει και για το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας.

51. Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Μια τέτοια ερμηνεία θα αντέβαινε στη συστηματική διάρθρωση και στον σκοπό της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και θα έθιγε την πρακτική της αποτελεσματικότητα.

52. Στα άρθρα 4 και 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες αποτυπώνεται μια βασική απόφαση σχετικά με την απονομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως των κερδών των θυγατρικών εταιριών. Το κράτος μέλος της έδρας της θυγατρικής εταιρίας είναι αυτό που έχει κατ' αρχήν την εξουσία φορολογήσεως των κερδών της. Με τον τρόπο αυτόν επιδιώκεται η διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας των περιπτώσεων διανομής κερδών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες[23]. Το αυτό ισχύει και για τις αλυσίδες εταιριών, καθότι η διπλή ή πολλαπλή φορολογία πρέπει να αποφεύγεται ακόμη και στην περίπτωση που τα κέρδη διανέμονται στη μητρική εταιρία μέσω της αλυσίδας των θυγατρικών[24].

23 — Βλ. αποφάσεις Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, EU:C:2008:195, σκέψη 24), και Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, σκέψη 29), καθώς και αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

24 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

53. Επομένως, δεν συνάδει με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες να υπόκεινται τα κέρδη εταιρίας, στο επίπεδο εταιρίας ευρισκόμενης υψηλότερα στην αλυσίδα εταιριών, σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από ό,τι επιτρέπει το άρθρο 4 της οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό δεν μπορεί να ασκεί επιρροή το αν γενεσιουργός αιτία της επιβαρύνσεως αυτής είναι η λήψη των μερισμάτων ή η περαιτέρω διανομή τους. Τυχόν διαφορετική ερμηνεία θα είχε ως αποτέλεσμα να μπορούν τα κράτη μέλη να απαλλαγούν από τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την οδηγία απλώς και μόνο μέσω της τροποποιήσεως της τεχνικής επιβολής του φόρου. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, πρέπει, ωστόσο, για την εκάστοτε διανομή να πληρούνται πάντοτε οι λοιπές προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 αυτής.

54. Η απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation [25] την οποία επικαλούνται η Βελγική και η Γαλλική Κυβέρνηση δεν είναι αντίθετη προς όσα προαναφέρθηκαν. Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε την ειδική περίπτωση συστήματος προκαταβολής του φόρου εταιριών, τον οποίο όφειλε να καταβάλλει μητρική εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή όταν η ίδια διένειμε τα μερίσματα που είχε λάβει από θυγατρική εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή. Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να διασφαλίζουν ότι το προκαταβλητέο ποσό θα καθορίζεται, σε όλες τις περιπτώσεις, ανάλογα με τον φόρο εταιριών που έχει καταβάλει η θυγατρική στο κράτος εγκαταστάσεώς της [26]. Ωστόσο, από την ανωτέρω κρίση δεν μπορεί να συναχθεί ότι η οδηγία δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση περαιτέρω διανομής ληφθέντων μερισμάτων.

55. Κατόπιν τούτων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντίκειται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες η επιβολή φόρου, εφόσον έχει ως αποτέλεσμα να υποβάλλεται μια εταιρία, σε περίπτωση διανομής κερδών σε συνάρτηση με μερίσματα τα οποία έλαβε, εντός του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας, και τα οποία εν συνεχεία διανέμει περαιτέρω, σε φορολογική επιβάρυνση η οποία υπερβαίνει το επιτρεπτό, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, όριο.

V – **Πρόταση**

56. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Βέλγιο) ως εξής:

1) Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται σε αυτό ρύθμιση κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία

   α) εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή με κερδοφόρα μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος αυτό υπόκειται, σε περίπτωση διανομής κερδών, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε φόρο, ενώ σε τέτοιο φόρο δεν υπόκειται εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή με θυγατρική εταιρία στο κράτος μέλος αυτό·

   β) εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή με κερδοφόρα μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος αυτό υπόκειται, όταν διανέμει κέρδη, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε φόρο, σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των εκεί αποκτηθέντων κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού, ενώ σε τέτοιο φόρο δεν υπόκειται εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού.

2) Εθνική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία εταιρία υπόκειται σε πρόσθετη φορολόγηση των κερδών σε περίπτωση διανομής κερδών δεν συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

26 — Βλ. απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 105).

3) Αντίκειται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ εθνική ρύθμιση η οποία έχει ως αποτέλεσμα να υποβάλλεται μια εταιρία, σε περίπτωση διανομής κερδών σε συνάρτηση με μερίσματα τα οποία έλαβε, εντός του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας, και τα οποία εν συνεχεία διανέμει περαιτέρω, σε φορολογική επιβάρυνση η οποία υπερβαίνει το επιτρεπτό, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, όριο.