ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 12ης Σεπτεμβρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-196/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλαν οι Special Commissioners of Income Tax, London (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαΐου 2004, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

κατά

Commissioners of Inland Revenue,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann και A. Rosas, προέδρους τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (εισηγητή), E. Juhász, Γ. Αρέστη και A. Borg Barthet, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Δεκεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Cadbury Schweppes plc και η Cadbury Schweppes Overseas Ltd, εκπροσωπούμενες από τους J. Ghosh, barrister, και J. Henderson, adviser,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη R. Caudwell, επικουρούμενη από τον D. Anderson, QC, καθώς και τους M. Lester και D. Ewart, barristers,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Dominkovits,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann και τον U. Forsthoff,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη L. Fraguas Gadea και τον M. Muñoz Pérez,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. de Bergues και την C. Mercier,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τους R. L. Nesbitt και A. Collins, SC, καθώς και τον P. McGarry, BL,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον A. Cingolo, avvocato dello Stato,

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Α. Πανταζή,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes και J. de Menezes Leitão,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Guimaraes-Purokoski,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Kruse και την I. Willfors,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 2ας Μαΐου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των εταιριών Cadbury Schweppes plc (στο εξής: CS) και Cadbury Schweppes Overseas Ltd (στο εξής: CSO) και, αφετέρου, των Commissioners of Inland Revenue σχετικά με τη φορολόγηση της τελευταίας αυτής εταιρίας για τα κέρδη τα οποία πραγματοποίησε το 1996 η Cadbury Schweppes Treasury International (στο εξής: CSTI), μια θυγατρική του ομίλου Cadbury Schweppes εγκατεστημένη στο International Financial Services Centre (περιοχή του Δουβλίνου Ιρλανδίας στην οποία οι διεθνείς χρηματοοικονομικές υπηρεσίες απολαύουν ειδικού φορολογικού καθεστώτος) (στο εξής: IFSC).

Η εθνική νομοθεσία

3 Κατά τη φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, μια ημεδαπή ως προς το κράτος μέλος αυτό εταιρία υπό την έννοια της εν λόγω νομοθεσίας (στο εξής: ημεδαπή εταιρία) υπόκειται εντός του κράτους αυτού σε φόρο εταιριών βάσει των κερδών της σε παγκόσμια κλίμακα. Στα κέρδη αυτά περιλαμβάνονται τα κέρδη εκείνα τα οποία πραγματοποιούν υποκαταστήματα ή πρακτορεία μέσω των οποίων η ημεδαπή εταιρία ασκεί τις δραστηριότητές της εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

4 Αντιθέτως, η ημεδαπή εταιρία, καταρχήν, δεν φορολογείται επί των κερδών των θυγατρικών της κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποιήσεως αυτών. Δεν φορολογείται επίσης ούτε για τα μερίσματα που της διανέμει μια θυγατρική εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Για μερίσματα που διανέμει σε ημεδαπή εταιρία μια θυγατρική εγκατεστημένη στο εξωτερικό φορολογείται η τελευταία αυτή εταιρία. Προς αποφυγήν της διπλής φορολογήσεως, η φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου προβλέπει εντούτοις τη χορήγηση της λεγομένης πιστώσεως φόρου («tax credit») στην ημεδαπή εταιρία, μέχρι του ποσού του φόρου που κατέβαλε η αλλοδαπή θυγατρική κατά την πραγματοποίηση των κερδών.

5 Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (στο εξής: ΕΑΕ) περιλαμβάνει μιαν εξαίρεση από τον γενικό κανόνα κατά τον οποίο ημεδαπή εταιρία δεν φορολογείται για τα κέρδη της θυγατρικής της κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποιήσεώς τους.

6 Η νομοθεσία αυτή, που περιλαμβάνεται στα άρθρα 747 έως 756 και στα παραρτήματα 24 έως 26 του νόμου του 1988 σχετικά με τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988), προβλέπει ότι τα κέρδη μιας ΕΑΕ —δηλαδή, κατά το γράμμα τής εν λόγω νομοθεσίας όπως αυτή ίσχυε τη χρονική περίοδο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νομοθεσία περί των ΕΑΕ), αλλοδαπή εταιρία την οποία κατέχει σε ποσοστό άνω του 50 % ημεδαπή εταιρία— θεωρούνται ότι είναι κέρδη της τελευταίας αυτής εταιρίας και φορολογούνται ως τέτοια, παρεχομένης όμως πιστώσεως φόρου με βάση τον φόρο που κατέβαλε η ΕΑΕ εντός του κράτους στο οποίο αυτή είναι εγκατεστημένη. Αν τα ίδια αυτά κέρδη διανέμονται στη συνέχεια με τη μορφή μερισμάτων στην ημεδαπή εταιρία, ο φόρος τον οποίον αυτή κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα κέρδη της ΕΑΕ θεωρείται ως πρόσθετος φόρος που κατέβαλε η τελευταία εταιρία στο εξωτερικό και παρέχει δικαίωμα για πίστωση φόρου που μπορεί να συμψηφιστεί έναντι του φόρου τον οποίο οφείλει η ημεδαπή εταιρία για τα ως άνω μερίσματα.

7 Η νομοθεσία περί των ΕΑΕ προορίζεται να έχει εφαρμογή όταν η ΕΑΕ υπόκειται, εντός του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη, σε «χαμηλότερη φορολογία», πράγμα το οποίο συμβαίνει εν προκειμένω, δυνάμει της ως άνω νομοθεσίας, για κάθε λογιστική χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος που κατέβαλε η ΕΑΕ είναι μικρότερος από τα τρία τέταρτα του ποσού του φόρου που θα καταβαλλόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των φορολογητέων κερδών όπως αυτά θα υπολογίζονταν στο πλαίσιο επιβολής φορολογίας εντός του κράτους μέλους αυτού.

8 Ο φόρος που επιβάλλεται από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ περιλαμβάνει ορισμένες εξαιρέσεις. Όπως ίσχυε η νομοθεσία αυτή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ο εν λόγω φόρος δεν επιβάλλεται όταν συντρέχει μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

— όταν η ΕΑΕ εφαρμόζει μια «αποδεκτή πολιτική διανομής κερδών», πράγμα το οποίο σημαίνει ότι ένα συγκεκριμένο ποσοστό (το έτος 1996, το 90 %) των κερδών της θυγατρικής διανέμεται εντός δεκαοκτώ μηνών από της πραγματοποιήσεώς τους και φορολογείται στο όνομα ημεδαπής εταιρίας·

— όταν η ΕΑΕ ασκεί «απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες», υπό την έννοια της ως άνω νομοθεσίας, όπως είναι ορισμένες εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται από μια επιχειρηματική εγκατάσταση·

— όταν η ΕΑΕ πληροί την «προϋπόθεση της διασποράς στο κοινό», πράγμα το οποίο σημαίνει ότι το 35 % των δικαιωμάτων ψήφου ελέγχεται από το επενδυτικό κοινό, η εταιρία είναι εισηγμένη και οι μετοχές της αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο, και

— όταν τα φορολογητέα κέρδη της ΕΑΕ δεν υπερβαίνουν το ποσό των 50 000 λιρών Αγγλίας (GBP) (κανόνας de minimis).

9 Ακόμη, ο φόρος που προβλέπει η νομοθεσία περί των ΕΑΕ δεν επιβάλλεται όταν πληρούται το λεγόμενο κριτήριο του «ελέγχου κινήτρων». Τούτο περιλαμβάνει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις.

10 Αφενός, όταν οι πράξεις που οδήγησαν στα κέρδη της ΕΑΕ για την οικεία χρήση είχαν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με εκείνον που θα καταβαλλόταν ελλείψει των πράξεων αυτών και όταν το ποσό της μειώσεως αυτής υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να αποδείξει ότι η ως άνω μείωση δεν αποτελούσε τον κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς των πράξεων αυτών.

11 Αφετέρου, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να αποδείξει ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους λόγους της υπάρξεως της ΕΑΕ δεν ήταν να επιτευχθεί, κατά τη συγκεκριμένη χρήση, μείωση του οφειλομένου φόρου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου διά της διοχετεύσεως των κερδών στο εξωτερικό. Κατά τη σχετική νομοθεσία, συντρέχει περίπτωση διοχετεύσεως των κερδών στο εξωτερικό αν μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι, αν δεν υφίστατο η ΕΑΕ ή άλλη συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, τα οικεία εισοδήματα θα είχαν εισπραχθεί από επιχείρηση εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο και θα είχαν φορολογηθεί στο όνομά της.

12 Η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου διευκρινίζει επίσης ότι οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δημοσίευσαν το 1996 έναν κατάλογο κρατών στα οποία, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μια ΕΑΕ μπορεί να συσταθεί και να ασκεί τις δραστηριότητές της θεωρούμενη παράλληλα ότι πληροί τις προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αποφύγει τον φόρο που προβλέπει η νομοθεσία περί των ΕΑΕ.

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η CS, ημεδαπή εταιρία, είναι η μητρική εταιρία του ομίλου Cadbury Schweppes, ο οποίος αποτελείται από εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, σε άλλα κράτη μέλη και σε τρίτα κράτη. Ο εν λόγω όμιλος περιλαμβάνει δύο θυγατρικές στην Ιρλανδία, την, μεταξύ άλλων, Cadbury Schweppes Treasury Services (στο εξής: CSTS) και τη CSTI, την οποία η CS κατέχει εμμέσως μέσω αλυσίδας θυγατρικών, επικεφαλής της οποίας είναι η CSO.

14 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, για τη CSTS και τη CSTI, που είναι εγκατεστημένες στο IFSC, ίσχυε φορολογικός συντελεστής 10 %.

15 Οι δραστηριότητες της CSTS και της CSTI συνίστανται στην άντληση κεφαλαίων και στη χορήγησή τους στις θυγατρικές του ομίλου Cadbury Schweppes.

16 Κατά την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, η CSTS υποκατέστησε ένα παρόμοιο οργανωτικό σχήμα το οποίο περιελάμβανε μια εταιρία εδρεύουσα στο Jersey. Η εταιρία αυτή έχει συσταθεί με τρεις σκοπούς. Πρώτον, για την αντιμετώπιση ενός φορολογικού προβλήματος το οποίο αντιμετώπισαν οι κάτοχοι προνομιούχων μετοχών της CS Καναδοί φορολογούμενοι, δεύτερον, για την αποφυγή της υποχρεώσεως λήψεως αδείας από τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου για την παροχή δανείων στο εξωτερικό και, τρίτον, για τη μείωση των παρακρατούμενων στην πηγή ποσών επί των μερισμάτων που καταβάλλονται εντός του ομίλου κατά τις διατάξεις της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6). Κατά την εν λόγω απόφαση, οι τρεις αυτοί σκοποί θα επιτυγχάνονταν αν η CSTS είχε συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου και ήταν εγκατεστημένη εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

17 Η CSTI είναι μια θυγατρική της CSTS. Κατά το αιτούν δικαστήριο, έχει συσταθεί στην Ιρλανδία προκειμένου να μην έχουν εφαρμογή επ' αυτής ορισμένες φορολογικές διατάξεις περί συναλλάγματος του Ηνωμένου Βασιλείου.

18 Κατά την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, δεν αμφισβητείται ότι η CSTS και η CSTI έχουν εγκατασταθεί στο Δουβλίνο με μοναδικό σκοπό την υπαγωγή στο φορολογικό καθεστώς του IFSC των κερδών που συνδέονται με τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες εντός του ομίλου Cadbury Schweppes.

19 Λαμβανομένου υπόψη του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τις εγκατεστημένες στην ειδική αυτή φορολογική περιφέρεια εταιρίες, τα κέρδη της CSTS και της CSTI υποβλήθηκαν σε «χαμηλότερη φορολογία» υπό την έννοια της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ. Όσον αφορά τη χρήση 1996, οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου θεώρησαν ότι δεν πληρούνταν όσον αφορά τις θυγατρικές αυτές καμία από τις προϋποθέσεις για τη μη επιβολή του σχετικού φόρου τις οποίες προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία.

20 Κατά συνέπεια, με απόφαση της 18ης Αυγούστου 2000, κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ, οι Commissioners of Inland Revenue ζήτησαν από τη CSO ποσό 8 638 633,54 GBP λόγω φόρου εταιριών για τα κέρδη που είχε πραγματοποιήσει η CSTI κατά τη χρήση που περατώθηκε στις 28 Δεκεμβρίου 1996. Η πράξη επιβολής του φόρου αφορά μόνον τα κέρδη που είχε η τελευταία αυτή εταιρία, δεδομένου ότι, κατά τη διάρκεια της ίδιας χρήσεως, η CSTS είχε ζημίες.

21 Στις 21 Αυγούστου 2000 η CS και η CSO άσκησαν προσφυγή κατά της ως άνω πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον των Special Commissioners of Income Tax, London. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού υποστηρίζουν ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ αντιβαίνει προς τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.

22 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι υφίσταται μια σειρά ασαφειών σχετικά με την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί.

23 Πρώτον, διερωτάται αν η CS ενήργησε κατά κατάχρηση των ελευθεριών που καθιερώνει η Συνθήκη ΕΚ συστήνοντας εταιρίες εντός άλλων κρατών μελών και

παρέχοντάς τους σχετικά κεφάλαια με μοναδικό σκοπό την υπαγωγή σε φορολογικό καθεστώς που είναι πολύ ευνοϊκότερο του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο.

24 Ακόμα και αν υποτεθεί ότι η CS απλώς άσκησε ουσιαστικά τις ως άνω ελευθερίες, διερωτάται, δεύτερον, αν η νομοθεσία περί των ΕΑΕ πρέπει να θεωρηθεί, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, ως αποτελούσα περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών αυτών ή ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις.

25 Σε περίπτωση που η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει περιορισμό των ελευθεριών που προβλέπει η Συνθήκη, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, τρίτον, αν αποκλείει την ύπαρξη ενός τέτοιου περιορισμού το γεγονός ότι η CS ενδεχομένως δεν καταβάλλει υψηλότερο φόρο από εκείνον τον οποίο θα κατέβαλλαν η CSTS και η CSTI αν ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Διερωτάται επίσης περί της σημασίας, αφενός, των διαφορών που υπάρχουν, από ορισμένες πλευρές, μεταξύ των κανόνων υπολογισμού της φορολογικής υποχρεώσεως σχετικά με τα εισοδήματα της CSTS καθώς και της CSTI και των κανόνων που ισχύουν γενικά για τις θυγατρικές της CS εντός του εν λόγω κράτους μέλους και, αφετέρου, του γεγονότος ότι οι ζημίες μιας ΕΑΕ δεν μπορούν να αφαιρούνται από τα κέρδη μιας άλλης ΕΑΕ ή από τα κέρδη της CS και των θυγατρικών της στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ μια τέτοια αφαίρεση ζημιών θα ήταν δυνατή αν η CSTS και η CSTI ήταν εγκατεστημένες εντός του κράτους μέλους αυτού.

26 Στην περίπτωση που η νομοθεσία περί των ΕΑΕ πρέπει να θεωρηθεί ότι εισάγει δυσμενείς διακρίσεις, διερωτάται, τέταρτον, αν πρέπει να γίνει σύγκριση μεταξύ των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης και της περιπτώσεως στην οποία η CS θα είχε συστήσει θυγατρικές στο Ηνωμένο Βασίλειο ή στην οποία θα είχε εγκαταστήσει τις θυγατρικές της σε κράτος μέλος εντός του οποίου δεν ισχύει χαμηλότερη φορολογία υπό την έννοια της νομοθεσίας αυτής.

27 Στην περίπτωση που κριθεί ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ εισάγει δυσμενείς διακρίσεις ή αποτελεί περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως, διερωτάται, πέμπτον, αν η εν λόγω νομοθεσία μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής, δεδομένου ότι αποσκοπεί στην αποφυγή της μειώσεως ή της διοχετεύσεως στο εξωτερικό κερδών τα οποία θα φορολογούνταν στο Ηνωμένο Βασίλειο, και, ενδεχομένως, αν μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της και της φοροαπαλλαγής που μπορούν να έχουν πολλές εταιρίες οι οποίες, σε αντίθεση με τη CS, κατορθώνουν να αποδείξουν, στο πλαίσιο του ελέγχου των κινήτρων, ότι δεν αποσκοπούν στη φοροαποφυγή.

28 Λαμβανομένων υπόψη των διαφόρων αυτών απορριών, οι Special Commissioners of Income Tax, London, αποφάσισαν να αναστείλουν τη διαδικασία και να υποβάλουν στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ την εφαρμογή εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, την επιβολή σε εταιρία εδρεύουσα στο εν λόγω κράτος μέλος φορολογικής επιβαρύνσεως για τα κέρδη θυγατρικής της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος και υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

29 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τη φορολόγηση της μητρικής εταιρίας για τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ.

30 Το ερώτημα αυτό πρέπει να νοηθεί ότι αφορά επίσης το άρθρο 48 ΕΚ, το οποίο εξομοιώνει προς τα έχοντα ιθαγένεια κράτους μέλους φυσικά πρόσωπα, περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 43 ΕΚ, 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 Κοινότητας, για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

31 Κατά πάγια νομολογία, εμπίπτουν στο ουσιαστικό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως οι εθνικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή επί της συμμετοχής υπηκόου κράτους μέλους στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους, κατά τρόπον ώστε η συμμετοχή αυτή να του παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22, καθώς και της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 37).

32 Εν προκειμένω, η νομοθεσία περί των ΕΑΕ αφορά την υπό ορισμένους όρους φορολόγηση των κερδών θυγατρικών οι οποίες είναι εγκατεστημένες εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου και στις οποίες μια ημεδαπή εταιρία συμμετέχει σε ποσοστό που της παρέχει τη δυνατότητα ελέγχου των θυγατρικών αυτών. Επομένως, η νομοθεσία αυτή πρέπει να εξεταστεί σε σχέση με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

33 Ακόμα και αν υποτεθεί ότι, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης και η Ιρλανδία, η εν λόγω νομοθεσία έχει περιοριστικά αποτελέσματα σε βάρος της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, τα αποτελέσματα αυτά αποτελούν την αναπόφευκτη συνέπεια ενός ενδεχομένου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως και δεν δικαιολογούν, εν πάση περιπτώσει, μια αυτοτελή εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας σε συνάρτηση με τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2004, C-36/02, Omega, Συλλογή 2004, σ. I-9609, σκέψη 27).

34 Προτού εξεταστεί η νομοθεσία περί των ΕΑΕ σε σχέση με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, έχει σημασία να δοθεί απάντηση στο προκαταρκτικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, σχετικά με το αν συνιστά κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως το γεγονός ότι μια εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους συστήνει εταιρίες εντός άλλων κρατών μελών και τους παρέχει σχετικά κεφάλαια με μοναδικό σκοπό την υπαγωγή σε φορολογικό καθεστώς που είναι πολύ ευνοϊκότερο του ισχύοντος εντός του τελευταίου αυτού κράτους.

35 Ασφαλώς, οι υπήκοοι κράτους μέλους δεν μπορούν να προσπαθούν να αποφεύγουν καταχρηστικά την υπαγωγή τους στην εθνική νομοθεσία στηριζόμενοι στις ευχέρειες που παρέχονται δυνάμει της Συνθήκης. Δεν μπορούν να επικαλούνται τους κοινοτικούς κανόνες καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους (αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1979, 115/78, Knoors, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 169, σκέψη 25· της 3ης Οκτωβρίου 1990, C-61/89, Bouchoucha, Συλλογή 1990, σ. I-3551, σκέψη 14, και της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros, Συλλογή 1999, σ. I-1459, σκέψη 24).

36 Εντούτοις, το γεγονός ότι ένας κοινοτικός υπήκοος ή ένα κοινοτικό νομικό πρόσωπο θέλησε να επωφεληθεί της ευνοϊκής φορολογίας που ισχύει εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο στο οποίο κατοικεί ή είναι εγκατεστημένο, αντιστοίχως, δεν επιτρέπει, μόνο του, να στερηθεί από τη δυνατότητα επικλήσεως των διατάξεων της Συνθήκης (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier, Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 71).

37 Όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το γεγονός ότι η εταιρία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία δεν επαρκεί, μόνο του, για να μπορεί να συναχθεί ότι υφίσταται καταχρηστική άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Centros, προαναφερθείσα, σκέψη 27, και της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-167/01, Inspire Art, Συλλογή 2003, σ. I-10155, σκέψη 96).

38 Επομένως, όπως υπογράμμισαν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης και η Βελγική Κυβέρνηση, καθώς και, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Κυπριακή Κυβέρνηση, το γεγονός ότι η CS αποφάσισε εν προκειμένω να εγκαταστήσει τη CSTS και τη CSTI στο IFSC με ομολογημένο σκοπό να επωφεληθεί από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που συνεπάγεται η εγκατάσταση αυτή δεν αποτελεί, καθαυτό, κατάχρηση. Κατά συνέπεια, το γεγονός αυτό δεν αποκλείει τη δυνατότητα της CS να επικαλεστεί τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις Centros, σκέψη 18, και Inspire Art, σκέψη 98).

39 Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ εμποδίζουν την εφαρμογή νομοθεσίας όπως αυτής περί των ΕΑΕ.

40 Κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 19· της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19, και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29).

41 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους κοινοτικούς υπηκόους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, 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 Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35· Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 30, καθώς και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 29).

42 Έστω και αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν επίσης 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., ιδίως, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, καθώς και Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 31).

43 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση ημεδαπών εταιριών σε συνάρτηση με το ύψος της φορολογίας που βαρύνει την εταιρία στην οποία συμμετέχουν με ποσοστό που τους εξασφαλίζει τον έλεγχο της εταιρίας αυτής.

44 Πράγματι, όταν η ημεδαπή εταιρία συστήνει μια ΕΑΕ σε κράτος μέλος εντός του οποίου η τελευταία αυτή εταιρία υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία υπό την έννοια της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ, τα κέρδη που πραγματοποιεί μια τέτοια ελεγχόμενη εταιρία θεωρούνται, δυνάμει της εν λόγω νομοθεσίας, ως κέρδη της ημεδαπής εταιρίας που φορολογείται γι' αυτά. Αντιθέτως, όταν η ελεγχόμενη εταιρία έχει συσταθεί και φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε κράτος εντός του οποίου δεν υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία υπό την έννοια της εν λόγω νομοθεσίας, η νομοθεσία αυτή δεν έχει εφαρμογή και, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί φόρου εταιριών, η ημεδαπή εταιρία, υπό τις συνθήκες αυτές, δεν φορολογείται για τα κέρδη της ελεγχόμενης εταιρίας.

45 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δημιουργεί φορολογικό μειονέκτημα για την ημεδαπή εταιρία στην οποία εφαρμόζεται η νομοθεσία περί των ΕΑΕ. Πράγματι, έστω και λαμβανομένης υπόψη, όπως προτείνουν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου

Βασιλείου καθώς και η Δανική, η Γερμανική, η Γαλλική, η Πορτογαλική, η Φινλανδική και η Σουηδική Κυβέρνηση, της ενδεχόμενης περιστάσεως, περί της οποίας κάνει λόγο το αιτούν δικαστήριο, κατά την οποία μια τέτοια ημεδαπή εταιρία δεν καταβάλλει, για τα κέρδη μιας ΕΑΕ που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας, φόρο υψηλότερο από εκείνον που θα έπληττε τα ως άνω κέρδη αν αυτά ήταν κέρδη μιας θυγατρικής εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατ' εφαρμογήν μιας τέτοιας νομοθεσίας η ως άνω ημεδαπή εταιρία φορολογείται για τα κέρδη άλλου νομικού προσώπου. Όμως, δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο όταν πρόκειται για ημεδαπή εταιρία η οποία έχει θυγατρική η οποία φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο ή της οποίας η εγκατεστημένη εκτός του κράτους μέλους αυτού θυγατρική δεν φορολογείται ηπιότερα.

46 Όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η Ιρλανδία και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση που απορρέει από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ και το μειονέκτημα που δημιουργείται εξ αυτής για τις ημεδαπές εταιρίες που έχουν θυγατρική για την οποία ισχύει εντός άλλου κράτους μέλους χαμηλότερη φορολογία μπορούν να παρεμποδίσουν την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως τέτοιων εταιριών, αποθαρρύνοντάς τες να συστήσουν, να αποκτήσουν ή να διατηρήσουν θυγατρική σε κράτος μέλος εντός του οποίου αυτή φορολογείται ηπιότερα. Έτσι, αποτελούν περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως υπό την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

47 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26· της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 49, καθώς και Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 35).

48 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, υποστηριζόμενη από τη Δανική, τη Γερμανική, τη Γαλλική, την Πορτογαλική, τη Φινλανδική και τη Σουηδική Κυβέρνηση, υποστηρίζει ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ επιδιώκει να καταπολεμήσει μιαν ειδική μορφή φοροαποφυγής, που συνίσταται στην εκ μέρους ημεδαπής εταιρίας τεχνητή μεταφορά των κερδών από το κράτος μέλος πραγματοποιήσεώς τους σε κράτος με χαμηλή φορολογία μέσω της δημιουργίας θυγατρικής εντός αυτού και μέσω συναλλαγών που σκοπούν κυρίως να καταστήσουν δυνατή την ως άνω μεταφορά υπέρ της θυγατρικής αυτής.

49 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, αυτή καθαυτήν η ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος απορρέοντος από τη χαμηλή φορολογία στην οποία υπόκειται μια θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου έχει συσταθεί η μητρική εταιρία δεν επιτρέπει στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος να αντισταθμίσει το πλεονέκτημα αυτό με λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της μητρικής εταιρίας (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 21· βλ. επίσης, κατ' αναλογία, αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Συλλογή 1999, σ. I-7447, σκέψη 44, καθώς και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 52). Η ανάγκη αποφυγής της μειώσεως των φορολογικών εσόδων δεν περιλαμβάνεται ούτε μεταξύ των σκοπών του άρθρου 46, παράγραφος 1, ΕΚ ούτε μεταξύ των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό μιας ελευθερίας που προβλέπει η Συνθήκη (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 56, και Skandia και Ramstedt, προαναφερθείσα, σκέψη 53).

50 Επίσης από τη νομολογία απορρέει ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια ημεδαπή εταιρία δημιουργεί μια δευτερεύουσα εγκατάσταση, όπως είναι μια θυγατρική, εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να στηρίξει ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις ICI, προαναφερθείσα, σκέψη 26· της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45· X και Y, προαναφερθείσα, σκέψη 62, καθώς και της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 27).

51 Αντιθέτως, ένα εθνικό μέτρο περιορίζον την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν αφορά καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μοναδικός σκοπός

των οποίων είναι η αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις ICI, προαναφερθείσα, σκέψη 26· της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 37· De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα, σκέψη 50, καθώς και Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 57).

52 Για την εκτίμηση των ενεργειών του φορολογουμένου πρέπει να λαμβάνεται ιδιαίτερα υπόψη ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις Centros, σκέψη 25, καθώς και X και Y, σκέψη 42).

53 Ο σκοπός αυτός έγκειται στο να παράσχει στον υπήκοο κράτους μέλους τη δυνατότητα να δημιουργήσει μια δευτερεύουσα εγκατάσταση εντός άλλου κράτους μέλους προκειμένου να ασκήσει εκεί τις δραστηριότητές του και να ενισχύσει με τον τρόπο αυτό την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Κοινότητας στον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, Reyners, Συλλογή τόμος 1974, σ. 317, σκέψη 21). Προς τούτο, η ελευθερία εγκαταστάσεως αποσκοπεί να παράσχει τη δυνατότητα στον κοινοτικό υπήκοο να μετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους προελεύσεώς του και να αποκομίζει συναφώς οφέλη (απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 25).

54 Λαμβανομένου υπόψη αυτού του σκοπού εντάξεως στο κράτος μέλος υποδοχής, η εγκατάσταση, υπό την έννοια των διατάξεων της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, συνεπάγεται την πραγματική άσκηση μιας οικονομικής δραστηριότητας με τη δημιουργία μιας μόνιμης υποδομής σ' αυτό το άλλο κράτος για αόριστο χρονικό διάστημα (βλ. αποφάσεις της 25ης Ιουλίου 1991, C-221/89, Factortame κ.λπ., Συλλογή 1991, σ. I-3905, σκέψη 20, καθώς και της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 21). Κατά συνέπεια, προϋποθέτει πραγματική εγκατάσταση της ενδιαφερομένης εταιρίας στο κράτος μέλος υποδοχής και την άσκηση ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας εντός αυτού.

55 Επομένως, για να μπορεί να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως για λόγους καταπολεμήσεως των καταχρηστικών πρακτικών, ο ειδικός σκοπός ενός τέτοιου περιορισμού πρέπει να έγκειται στην παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία καθαρά επίπλαστων καταστάσεων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα βάρυνε κανονικά τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή.

56 Όπως και οι πρακτικές περί των οποίων γίνεται λόγος στη σκέψη 49 της προαναφερθείσας αποφάσεως Marks & Spencer, που συνίσταντο στην οργάνωση της μεταφοράς ζημιών, εντός ενός ομίλου εταιριών, σε εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές και στα οποία, κατά συνέπεια, η φορολογική αξία των ως άνω ζημιών είναι μεγαλύτερη, ο τρόπος συμπεριφοράς που περιγράφεται στην προηγούμενη σκέψη είναι ικανός να θίξει το δικαίωμα των κρατών μελών να ασκούν τη φορολογική αρμοδιότητά τους όσον αφορά τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός τους και να προσβάλει με τον τρόπο αυτό την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών (βλ. απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 46).

57 Λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές, πρέπει να εξεταστεί αν ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως που απορρέει από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους καταπολεμήσεως των μεθοδεύσεων προς δημιουργία καθαρά επίπλαστων καταστάσεων και, ενδεχομένως, αν είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με τον σκοπό αυτό.

58 Η εν λόγω νομοθεσία αφορά τις καταστάσεις στις οποίες ημεδαπή εταιρία έχει συστήσει μία ΕΑΕ η οποία υπόκειται, εντός του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη, σε φόρο μικρότερο από τα τρία τέταρτα του φόρου που θα καθίστατο απαιτητός στο Ηνωμένο Βασίλειο αν τα κέρδη τής εν λόγω ΕΑΕ είχαν φορολογηθεί εντός αυτού του κράτους μέλους.

59 Προβλέποντας τον συνυπολογισμό των κερδών μιας υπαγομένης σε πολύ ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς ΕΑΕ στη βάση επιβολής του φόρου της ημεδαπής εταιρίας,

η νομοθεσία περί των ΕΑΕ καθιστά δυνατή την αντιμετώπιση πρακτικών που δεν έχουν άλλο σκοπό παρά μόνον την αποφυγή του φόρου που θα οφειλόταν κανονικά για κέρδη που απορρέουν από δραστηριότητες πραγματοποιούμενες στην ημεδαπή. Επομένως, όπως υπογράμμισαν η Γαλλική, η Φινλανδική και η Σουηδική Κυβέρνηση, μια τέτοια νομοθεσία είναι ικανή να οδηγήσει σε επίτευξη του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε.

60 Πρέπει ακόμη να εξακριβωθεί αν η εν λόγω νομοθεσία υπερβαίνει το αναγκαίο προς επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

61 Η νομοθεσία περί των ΕΑΕ περιλαμβάνει ορισμένες εξαιρέσεις σύμφωνα με τις οποίες δεν φορολογείται η ημεδαπή εταιρία για τα κέρδη της ΕΑΕ. Ορισμένες από τις εξαιρέσεις αυτές παρέχουν τη δυνατότητα απαλλαγής της τελευταίας αυτής εταιρίας σε καταστάσεις στις οποίες αποκλείεται η ύπαρξη καθαρά επίπλαστης καταστάσεως με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού οφέλους. Έτσι, η εκ μέρους ΕΑΕ διανομή του συνόλου σχεδόν των κερδών της σε ημεδαπή εταιρία αποτελεί ένδειξη ότι η τελευταία δεν έχει πρόθεση αποφυγής του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ακόμη, το γεγονός ότι η ΕΑΕ ασκεί εμπορικές δραστηριότητες αποκλείει την ύπαρξη μιας καθαρά επίπλαστης καταστάσεως χωρίς πραγματικό οικονομικό δεσμό με το κράτος μέλος υποδοχής.

62 Σε περίπτωση που δεν έχει εφαρμογή καμία από τις εξαιρέσεις αυτές, ο προβλεπόμενος από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ φόρος μπορεί να μην επιβάλλεται αν η εγκατάσταση και οι δραστηριότητες της ΕΑΕ πληρούν το κριτήριο του ελέγχου κινήτρων. Το κριτήριο αυτό απαιτεί, κατ' ουσίαν, να αποδείξει η ημεδαπή εταιρία, αφενός, ότι η σημαντική μείωση του οφειλομένου φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία απορρέει από πράξεις μεταξύ της εταιρίας αυτής και της ΕΑΕ, δεν αποτελούσε τον κύριο λόγο ή έναν από τους κύριους λόγους των πράξεων αυτών και, αφετέρου, ότι η μείωση του εν λόγω φόρου μέσω της διοχετεύσεως στο εξωτερικό των κερδών υπό την έννοια της εν λόγω νομοθεσίας δεν ήταν ο κύριος λόγος ή ένας από τους κύριους λόγους της συστάσεως της ΕΑΕ.

63 Όπως τόνισαν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, το γεγονός ότι δεν έχει εφαρμογή καμία από τις εξαιρέσεις που προβλέπει η νομοθεσία περί των ΕΑΕ και το ότι κίνητρο για τη σύσταση της ΕΑΕ ήταν η επιθυμία επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, καθώς και η πραγματοποίηση πράξεων μεταξύ της τελευταίας αυτής εταιρίας και της ημεδαπής εταιρίας, δεν αρκούν για να συναχθεί η ύπαρξη μιας καθαρά επίπλαστης καταστάσεως με αποκλειστικό σκοπό τη φοροαποφυγή.

64 Πράγματι, για τη διαπίστωση της υπάρξεως μιας τέτοιας επίπλαστης καταστάσεως απαιτείται να προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία, επιπλέον ενός υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, ότι, παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το κοινοτικό δίκαιο προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 54 και 55 της παρούσας αποφάσεως (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke, Συλλογή 2000, σ. I-11569, σκέψεις 52 και 53, και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 74 και 75).

65 Υπό τις συνθήκες αυτές, για να είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο η νομοθεσία περί των ΕΑΕ, η επιβολή του φόρου που προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να αποκλείεται όταν, έστω και αν υφίστανται κίνητρα φορολογικής φύσεως, η σύσταση μιας ΕΑΕ ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα.

66 Η σύσταση αυτή πρέπει να αντιστοιχεί σε μια πραγματική εγκατάσταση με αντικείμενο την άσκηση ουσιαστικών οικονομικών δραστηριοτήτων εντός του κράτους μέλους υποδοχής, όπως προκύπτει από τη νομολογία που υπενθυμίζεται στις σκέψεις 52 έως 54 της παρούσας αποφάσεως.

67 Όπως πρότειναν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η διαπίστωση αυτή πρέπει να στηρίζεται σε αντι-

κειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία, σχετικά, ιδίως, με τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής της ΕΑΕ σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό.

68 Αν από την εξακρίβωση των στοιχείων αυτών διαπιστωθεί ότι η ΕΑΕ αντιστοιχεί σε μια πλασματική εγκατάσταση που δεν ασκεί καμία ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος του κράτους μέλους υποδοχής, η δημιουργία της εν λόγω ΕΑΕ θα πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει τα χαρακτηριστικά μιας καθαρά επίπλαστης καταστάσεως. Τούτο μπορεί να συμβαίνει, ιδίως, προκειμένου περί θυγατρικής που λειτουργεί ως «ταχυδρομική θυρίδα» ή ως «προπέτασμα» (βλ. απόφαση της 2ας Μαΐου 2006, C-341/04, Eurofood IFSC, Συλλογή 2006, σ. I-3813, σκέψεις 34 και 35).

69 Αντιθέτως, όπως σημείωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 103 των προτάσεών του, το γεγονός ότι οι δραστηριότητες που αντιστοιχούν στα κέρδη της ΕΑΕ θα μπορούσαν κάλλιστα να είχαν πραγματοποιηθεί από εταιρία εγκατεστημένη στο έδαφος του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της ημεδαπής εταιρίας δεν δικαιολογεί το συμπέρασμα ότι υφίσταται μια αμιγώς επίπλαστη κατάσταση.

70 Η ημεδαπή εταιρία πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με το υποστατό της εγκαταστάσεως της ΕΑΕ και τον ουσιαστικό χαρακτήρα των δραστηριοτήτων της, καθόσον η ως άνω ημεδαπή εταιρία είναι σε θέση να αποδείξει τις περιστάσεις αυτές καλύτερα από οποιονδήποτε άλλο.

71 Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που παρέχει η ημεδαπή εταιρία, οι αρμόδιες εθνικές αρχές, προκειμένου να λάβουν τις αναγκαίες πληροφορίες όσον αφορά την πραγματική κατάσταση της ΕΑΕ, έχουν τη δυνατότητα να προσφύγουν στους μηχανισμούς συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών που προβλέπονται από διατάξεις, όπως αυτές που παραθέτει η Ιρλανδία με τις γραπτές παρατηρήσεις της, δηλαδή από την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των

αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), και, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, από τη Σύμβαση που συνήφθη στις 2 Ιουνίου 1976 μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και Ιρλανδίας περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως και περί προλήψεως της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.

72 Εν προκειμένω, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν είναι δυνατή η ερμηνεία του ελέγχου των κινήτρων, όπως αυτός προβλέπεται από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ, κατά τρόπον ώστε να περιορίζεται η επιβολή του φόρου που προβλέπει η ως άνω νομοθεσία στις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, όπως υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ή αν, αντιθέτως, τα κριτήρια στα οποία στηρίζεται ο έλεγχος αυτός σημαίνουν ότι, όταν δεν έχει εφαρμογή καμία από τις εξαιρέσεις που προβλέπει η ίδια αυτή νομοθεσία και η επιθυμία μειώσεως του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο αποτελεί βασικό λόγο που οδήγησε στη σύσταση της ΕΑΕ, η ημεδαπή μητρική εταιρία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας παρά την ανυπαρξία αντικειμενικών στοιχείων που να στοιχειοθετούν μια τέτοια μεθόδευση.

73 Στην πρώτη περίπτωση, η νομοθεσία περί των ΕΑΕ πρέπει να θεωρηθεί σύμφωνη με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

74 Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό, όπως υποστήριξαν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η Επιτροπή και, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Κυπριακή Κυβέρνηση, ότι η εν λόγω νομοθεσία αντιβαίνει προς τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

75 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία έναντι

αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, ο σχετικός φόρος δεν πρέπει να επιβάλλεται όταν προκύπτει, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ΕΑΕ είναι πράγματι εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες.

Επί των δικαστικών εξόδων

76 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία έναντι αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, ο σχετικός φόρος δεν πρέπει να επιβάλλεται όταν προκύπτει, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία είναι πράγματι εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες.

(υπογραφές)