ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 21ης Ιανουαρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-311/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το tribunal de première instance de Mons (Βέλγιο) με απόφαση της 19ης Ιουνίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Ιουλίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο του δεύτερου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, P. Lindh, A. Rosas (εισηγητή), U. Lõhmus και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Ιουνίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Société de Gestion Industrielle SA (SGI), εκπροσωπούμενη από τους R. Forestini και J. F. Libert, avocats,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Halleux,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk και S. Johannesson,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και J.-P. Keppenne,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 43 ΕΚ, 48 ΕΚ και 56 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ της Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (στο εξής: SGI), εταιρίας βελγικού δικαίου, και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) για τον λόγο ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές πρόσθεσαν στα κέρδη της εταιρίας αυτής την αξία των υπερβολικών ή εκ χαριστικής αιτίας οφελών που παρέσχε η εν λόγω εταιρία σε εταιρίες που τελούν προς αυτή σε σχέση αλληλεξάρτησης και είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 26 του code des impôts sur les revenus (κώδικα φορολογίας εισοδήματος), όπως διαμορφώθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 10ης Απριλίου 1992 και οριστικοποιήθηκε με τον νόμο της 12ης Ιουνίου 1992 (συμπλήρωμα του *Moniteur belge* της 30ής Ιουλίου 1992, σ. 17120) και όπως είχε εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: CIR 1992), έχει την ακόλουθη διατύπωση:

«Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 54, οσάκις εγκατεστημένη στο Βέλγιο επιχείρηση χορηγεί υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη, τα οφέλη αυτά προστίθενται στα κέρδη της, εκτός αν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων των αποδεκτών.

Παρά τον περιορισμό του πρώτου εδαφίου, προστίθενται στα κέρδη τα υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη που χορηγεί η επιχείρηση αυτή:

1) σε φορολογούμενο του άρθρου 227, με τον οποίο η εγκατεστημένη στο Βέλγιο επιχείρηση διατηρεί άμεσα ή έμμεσα δεσμούς αλληλεξάρτησης,

2) σε φορολογούμενο του άρθρου 227 ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που, βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας του κράτους της εγκατάστασής του, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος αυτό ή απολαύει ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος στο κράτος αυτό σε σχέση με το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπόκειται η εγκατεστημένη στο Βέλγιο επιχείρηση,

3) σε φορολογούμενο του άρθρου 227 που έχει κοινά συμφέροντα με φορολογούμενο ή νομικό πρόσωπο που αναφέρεται παραπάνω στα σημεία 1 ή 2.»

4 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία των βελγικών δικαστηρίων, για να θεωρηθεί ένα όφελος «υπερβολικό», κατά την έννοια του άρθρου 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του CIR 1992, το όφελος πρέπει να έχει παρασχεθεί παρά τη συνήθη τάξη πραγμάτων ή παρά τα συνήθη συναλλακτικά ήθη ή τους συνήθεις συναλλακτικούς κανόνες. «Εκ χαριστικής αιτίας» όφελος θεωρείται το όφελος που παρέχεται χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση ή χωρίς να καταβληθεί αντιπαροχή.

5 Το άρθρο 49 του CIR 1992 έχει ως εξής:

«Ως επαγγελματικές δαπάνες εκπίπτουν τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ή με τα οποία επιβαρύνθηκε ο φορολογούμενος κατά την οικεία φορολογική χρήση προκειμένου να αποκτήσει ή να διατηρήσει τα φορολογητέα εισοδήματα και των οποίων το υποστατό και το ύψος αποδεικνύει με αποδεικτικά έγγραφα ή, εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, με κάθε άλλο αποδεικτικό μέσο που προβλέπει το κοινό δίκαιο, πλην του όρκου.

Ως έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ή με τα οποία επιβαρύνθηκε ο φορολογούμενος κατά την οικεία φορολογική χρήση νοούνται τα έξοδα που καταβλήθηκαν ή επιβάρυναν πράγματι τον φορολογούμενο κατά την ίδια περίοδο ή αποτελούν πλέον βέβαια και απαιτητά χρέη ή βέβαιες ζημίες και έχουν καταχωριστεί ως τέτοια χρέη ή τέτοιες ζημίες.»

6 Το άρθρο 79 του CIR 1992 προβλέπει τα εξής:

«Δεν εκπίπτει ως επαγγελματική ζημία κανένα ποσό από το τμήμα των κερδών που προέρχεται από υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη που παρέσχε στον φορολογούμενο, άμεσα ή έμμεσα, υπό οποιαδήποτε μορφή και με οποιονδήποτε τρόπο, επιχείρηση με την οποία ο φορολογούμενος αυτός διατηρεί άμεσα ή έμμεσα δεσμούς αλληλεξάρτησης.»

7 Το άρθρο 207 του CIR 1992 αποκλείει τη δυνατότητα ορισμένων εκπτώσεων από το τμήμα των αποτελεσμάτων χρήσης που προέρχεται από υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη.

8 Το άρθρο 227, σημείο 2, του CIR 1992 ορίζει τις μη εγκατεστημένες στο Βέλγιο εταιρίες ως εξής:

«οι αλλοδαπές εταιρίες […] που δεν έχουν στο Βέλγιο την έδρα τους, το κύριο κατάστημα ή την έδρα της διεύθυνσης ή του διοικητικού συμβουλίου τους.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η SGI είναι εταιρία χαρτοφυλακίου (holding) βελγικού δικαίου. Κατέχει το 65 % των μετοχών της γαλλικού δικαίου ανώνυμης εταιρίας RECYDEM SA (στο εξής: Recydem) και μετέχει στο διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης αυτής.

10 Μεταξύ των μετόχων της SGI καταλέγεται η λουξεμβουργιανού δικαίου ανώνυμη εταιρία COBELPIN SA (στο εξής: Cobelpin). Η SGI διευκρίνισε, με την απάντηση που έδωσε στις 7 Απριλίου 2009 σε γραπτή ερώτηση που της έθεσε το Δικαστήριο στις 23 Μαρτίου 2009, ότι η συμμετοχή της Cobelpin στο κεφάλαιό της ανέρχεται στο 34 %. Η Cobelpin είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου της SGI και διευθύνων σύμβουλός της.

11 Ο D. Leone είναι διευθύνων σύμβουλος της SGI και μέλος του διοικητικού συμβουλίου της Cobelpin και της Recydem.

12 Στις 31 Δεκεμβρίου 2000 η SGI χορήγησε στη Recydem άτοκο δάνειο 37 836 113 βελγικών φράγκων (BEF) (937 933 ευρώ). Κατά τις βελγικές φορολογικές αρχές, έπρεπε, για το οικονομικό έτος 2001, να προστεθεί στα κέρδη της SGI, κατ' εφαρμογή του άρθρου 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του CIR 1992, ποσό 1 891 806 BEF (46 897

ευρώ) ως υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη που είχε παράσχει η SGI στην εν λόγω θυγατρική της. Το ποσό αυτό αντιπροσώπευε πλασματικούς τόκους προς ετήσιο επιτόκιο 5 %.

13 Από την 1η Ιουλίου 2000 η SGI κατέβαλλε στην Cobelpin μηνιαία αμοιβή 350 000 φράγκων Λουξεμβούργου (LUF) (8 676,00 ευρώ) για τη συμμετοχή της στο διοικητικό συμβούλιο της SGI. Οι βελγικές φορολογικές αρχές, αφού έκριναν ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 49 του CIR 1992, δεν ενέκριναν την έκπτωση των αμοιβών αυτών ως επαγγελματικών δαπανών για τα οικονομικά έτη 2001 και 2002. Κατά τις αρχές αυτές, τα καταβληθέντα ποσά ήσαν προφανώς υπερβολικά και δυσανάλογα προς την οικονομική χρησιμότητα των επίμαχων παροχών. Ο εκπρόσωπος της Cobelpin στο διοικητικό συμβούλιο της SGI μετέχει και ατομικά στο διοικητικό συμβούλιο αυτό.

14 Για τους λόγους αυτούς επιδόθηκαν στην SGI πράξεις διόρθωσης του φόρου για τα οικονομικά έτη 2001 και 2002. Οι ενστάσεις που υπέβαλε η εν λόγω εταιρία στις 28 Ιανουαρίου και στις 9 Φεβρουαρίου 2004 κατά των αποφάσεων αυτών των φορολογικών αρχών απορρίφθηκαν με απόφαση του διευθυντή της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της 22ας Ιουλίου 2004, οπότε η εταιρία άσκησε στις 4 Αυγούστου 2004 προσφυγή ενώπιον του tribunal de première instance de Mons.

15 Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές, ενσωματώνοντας στα κέρδη της SGI τους πλασματικούς τόκους του άτοκου δανείου που είχε χορηγήσει η εταιρία αυτή στη Recydem, εφάρμοσαν ορθά το άρθρο 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του CIR 1992. Για τη χορήγηση του δανείου αυτού δεν υπήρχε κανείς δικαιολογητικός λόγος οικονομικής φύσης. Ενώ η εν λόγω θυγατρική εταιρία βρισκόταν κατά την επίμαχη περίοδο σε ανθηρή οικονομική κατάσταση και είχε πραγματοποιήσει κέρδη, η SGI ήταν ιδιαίτερα επιβαρυμένη, λόγω του υψηλού δανεισμού της.

16 Όσον αφορά τις αμοιβές που είχε καταβάλει η SGI στην Cobelpin για τη συμμετοχή της στο διοικητικό συμβούλιο, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οι αμοιβές αυτές δεν αποτελούν επαγγελματικές δαπάνες που μπορούν να εκπίπτουν κατά το άρθρο 49 του CIR 1992. Σύμφωνα με το άρθρο 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του CIR 1992, τα οφέλη αυτά πρέπει να προστεθούν στα κέρδη της SGI.

17 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται εντούτοις κατά πόσον η τελευταία αυτή διάταξη συμβιβάζεται με την αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης κατά την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ επ. και την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, την οποία κατοχυρώνουν τα άρθρα 56 ΕΚ επ. Συγκεκριμένα, στα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας προστίθεται η αξία των υπερβολικών ή εκ χαριστικής αιτίας οφελών που έχει παράσχει η εταιρία αυτή, εφόσον η ωφελούμενη εταιρία τελεί σε σχέση αλληλεξάρτησης προς την πρώτη και είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, ενώ αυτό δεν συμβαίνει όταν τα οφέλη αυτά αφενός παρέχονται σε άλλη ημεδαπή εταιρία που τελεί σε τέτοια σχέση αλληλεξάρτησης και αφετέρου λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων της τελευταίας αυτής εταιρίας.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal de première instance de Mons αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στο άρθρο 43 […] ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 48 [ΕΚ] και, ενδεχομένως, 12 [ΕΚ], η νομοθεσία κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση εταιρίας εγκατεστημένης στο Βέλγιο για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ, υπό τις ίδιες συνθήκες, η εγκατεστημένη στο Βέλγιο εταιρία δεν μπορεί να φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος, εφόσον το όφελος αυτό παρέχεται σε άλλη εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης;

2) Αντιβαίνει στο άρθρο 56 […] ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 48 [ΕΚ] και, ενδεχομένως, 12 [ΕΚ], η νομοθεσία κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση εταιρίας εγκατεστημένης στο Βέλγιο για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ, υπό τις ίδιες συνθήκες, η εγκατεστημένη στο Βέλγιο εταιρία δεν μπορεί να φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος, εφόσον το όφελος αυτό παρέχεται σε άλλη εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Το αιτούν δικαστήριο, με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία έχουν πανομοιότυπη σχεδόν διατύπωση, ερωτά κατ' ουσία αν το άρθρο 43 ΕΚ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, και/ή το άρθρο 56 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, ότι η ημεδαπή εταιρία φορολογείται για το «υπερβολικό» ή «εκ χαριστικής αιτίας» όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η ημεδαπή εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ δεν φορολογείται για το όφελος αυτό, εφόσον το έχει παράσχει σε άλλη ημεδαπή εταιρία, προς την οποία τελεί σε παρόμοια σχέση αλληλεξάρτησης.

20 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το πρώτο ερώτημα, το οποίο αφορά κυρίως την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης κατά την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, έχει τεθεί ουσιαστικά λόγω της χορήγησης από την SGI άτοκου δανείου στη γαλλικού δικαίου θυγατρική της, τη Recydem, και ειδικότερα λόγω της προσαύξησης των κερδών της SGI κατά το ποσό των πλασματικών τόκων του δανείου αυτού, στην οποία προέβησαν οι βελγικές αρχές, κατ' εφαρμογή του άρθρου 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του CIR 1992, προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα της SGI.

21 Από την εν λόγω απόφαση συνάγεται ότι το δεύτερο ερώτημα, το οποίο αφορά κατ' ουσία την ερμηνεία του άρθρου 56 ΕΚ, το οποίο διέπει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, έχει τεθεί λόγω της καταβολής από την SGI στον Λουξεμβουργιανό μέτοχό της Cobelpin αμοιβών για τη συμμετοχή του στο διοικητικό συμβούλιό της, οι οποίες κρίνονται υπερβολικά υψηλές, και λόγω της φορολόγησης της SGI για τις αμοιβές αυτές. Από την ίδια αυτή απόφαση προκύπτει ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές, στηριζόμενες στο άρθρο 49 του CIR 1992, δεν ενέκριναν την έκπτωση των αμοιβών αυτών ως επαγγελματικών δαπανών. Με βάση τα στοιχεία της δικογραφίας δεν μπορεί να εξακριβωθεί κατά πόσον οι αρχές αυτές εφάρμοσαν συναφώς το άρθρο 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του εν λόγω κώδικα.

22 Ακόμη όμως και αν υποτεθεί ότι το άρθρο 49 του CIR 1992 μπορεί να είναι λυσιτελές για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, γεγονός είναι ότι το αιτούν δικαστήριο

αρκέστηκε στην υποβολή στο Δικαστήριο ερωτημάτων ως προς την ερμηνεία των εν λόγω ελευθεριών σε σχέση με το άρθρο 26, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του CIR 1992. Συναφώς αρκεί να τονιστεί ότι το εν λόγω δικαστήριο, το οποίο έχει την ευθύνη της απόφασης που θα εκδώσει, βρίσκεται σε καλύτερη θέση, με δεδομένες τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης που έχει υποβληθεί στην κρίση του, προκειμένου να προσδιορίσει το κρίσιμο εθνικό νομικό πλαίσιο και να οριοθετήσει την αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης σε συνάρτηση προς το πλαίσιο αυτό (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 24ης Απριλίου 2009, C-378/07 έως C-380/07, Αγγελιδάκη κ.λπ., που δεν έχει δημοσιευτεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας

23 Πρέπει καταρχάς να εξακριβωθεί αν και κατά πόσο μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να επηρεάσει την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης, κατά την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, και/ή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, την οποία κατοχυρώνουν τα άρθρα 56 ΕΚ επ.

24 Όλοι οι ενδιαφερόμενοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο φρονούν ότι το πρώτο ερώτημα πρέπει να εξεταστεί από την άποψη της ελευθερίας εγκατάστασης. Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά λόγω των οποίων υποβλήθηκε το δεύτερο ερώτημα, η SGI, η Βελγική και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι έχουν όντως εφαρμογή οι διατάξεις που διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αντίθετα, οι λοιποί ενδιαφερόμενοι φρονούν ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί η ίδια απάντηση όπως και στο πρώτο. Η SGI επικαλείται το άρθρο 12 ΕΚ σε σχέση με αμφότερα τα ερωτήματα.

25 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μια εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει σε κάποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω ρύθμισης (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 31 έως 33, της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz, Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψεις 34 και 44 έως 49, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-182/08, Glaxo Wellcome, Συλλογή 2009, σ. I-8591, σκέψη 36).

26 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση αφορά τον προσδιορισμό των μικτών κερδών των ημεδαπών εταιριών ενόψει της φορολόγησης των εισοδημάτων τους. Με σκοπό να αποφευχθεί η φοροαποφυγή, στα κέρδη των εταιριών αυτών ενσωματώνονται τα εισοδήματα που δεν πραγματοποίησαν οι εν λόγω εταιρίες λόγω του ότι παρέσχον υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη σε αλλοδαπές εταιρίες που τελούν σε σχέση αλληλεξάρτησης προς τις ημεδαπές. Η εν λόγω ρύθμιση παρέχει στις εθνικές φορολογικές αρχές, στις περιπτώσεις αυτές, τη δυνατότητα να φορολογούν την ημεδαπή εταιρία για τα ποσά που αντιστοιχούν, ανάλογα με την περίπτωση, είτε στο υπερβάλλον που κατέβαλε η εν λόγω εταιρία σε σχέση με την τιμή που θα αντιστοιχούσε στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είτε στο διαφυγόν κέρδος της εταιρίας αυτής.

27 Η Βελγική Κυβέρνηση, με την απάντηση που έδωσε στις 24 Απριλίου 2009 σε γραπτή ερώτηση που της έθεσε το Δικαστήριο στις 23 Μαρτίου 2009, διευκρίνισε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες οι σχέσεις μεταξύ των οικείων εταιριών διαμορφώνονται υπό συνθήκες που διαφέρουν από τις συνθήκες που επικρατούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Υπάρχει ειδικότερα «δεσμός αλληλεξάρτησης», κατά την έννοια της ρύθμισης αυτής, όταν η συμμετοχή που έχει η μία από τις οικείες εταιρίες στο κεφάλαιο της άλλης της παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της άλλης αυτής εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, κατά την έννοια της νομολογίας που έχει διαμορφωθεί με την απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22).

28 Το Δικαστήριο πάντως έχει αποφανθεί επανειλημμένα ότι οι εθνικές ρυθμίσεις που έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις αυτές εμπίπτουν στο καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ που αφορούν την ελευθερία εγκατάστασης (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Baars, σκέψεις 21 και 22, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 31, και Glaxo Wellcome, σκέψη 47).

29 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση όμως, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν προορίζεται να εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής της νομολογίας που προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση Baars. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η ύπαρξη σχέσης αλληλεξάρτησης μεταξύ των οικείων εταιριών δεν εξαρτάται από την έκταση της συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο της άλλης. Με την απάντηση που αναφέρθηκε ανωτέρω στη σκέψη 27, η εν λόγω κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η επίμαχη ρύθμιση αφορά κάθε δεσμό που δημιουργεί, λόγω των συγκεκριμένων περιστάσεων, άμεση ή έμμεση αλληλεξάρτηση των οικείων εταιριών. Μπορεί να πρόκειται για συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης εταιρίας που να μην παρέχει

δυνατότητα άσκησης «αναμφισβήτητης επιρροής» κατά την έννοια της νομολογίας αυτής, αλλά και για εξάρτηση από ορισμένες πρώτες ύλες ή για εξάρτηση από τεχνολογική συνεργασία και από εγγυήσεις.

30 Με βάση τις ενδείξεις αυτές πρέπει να γίνει δεκτό ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση μπορεί καταρχήν να επηρεάσει και την άσκηση άλλων ελευθεριών κυκλοφορίας, και συγκεκριμένα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ.

31 Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 12 ΕΚ, το οποίο θέτει τη γενική αρχή της απαγόρευσης κάθε διάκρισης λόγω ιθαγένειας, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες για την απαγόρευση των διακρίσεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψεις 38 και 39, της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, Hollmann, Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψεις 28 και 29, και της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-105/07, Lammers & Van Cleeff, Συλλογή 2008, σ. I-173, σκέψη 14).

32 Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ προβλέπουν όμως τέτοιους ειδικούς κανόνες για την απαγόρευση των διακρίσεων στους τομείς της ελευθερίας εγκατάστασης και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

33 Όσον αφορά τις διατάξεις της Συνθήκης που έχουν εφαρμογή σε περιπτώσεις όπως αυτή την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου δεν αμφισβητείται η ύπαρξη «δεσμού αλληλεξάρτησης», κατά την έννοια της επίμαχης ρύθμισης, μεταξύ της SGI και της Recydem αφενός και της SGI και της Cobelpin αφετέρου.

34 Όσον αφορά τη φύση του δεσμού αυτού, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η συμμετοχή της SGI στο κεφάλαιο της Recydem ανέρχεται στο 65 % του κεφαλαίου αυτού. Σύμφωνα με την απάντηση για την οποία έγινε λόγος ανωτέρω στη σκέψη 10, η συμμετοχή της Cobelpin στο κεφάλαιο της SGI ανέρχεται σε 34 %. Το Δικαστήριο δεν διαθέτει στοιχεία από τα οποία να μπορεί να συναχθεί αν υπάρχουν άλλες συμμετοχικές σχέσεις μεταξύ των εταιριών αυτών.

35 Οι συμμετοχές αυτές μπορούν καταρχήν να παρέχουν αφενός στην SGI τη δυνατότητα άσκησης «αναμφισβήτητης επιρροής», κατά την έννοια της νομολογίας Baars, η οποία υπενθυμίστηκε ανωτέρω στις σκέψεις 27 και 28, στις αποφάσεις και στις δραστηριότητες της Recydem και αφετέρου στην Cobelpin τη δυνατότητα άσκησης τέτοιας επιρροής στις αποφάσεις και στις δραστηριότητες της SGI. Επιπλέον, κατά την απόφαση περί παραπομπής, μεταξύ των εταιριών αυτών υπάρχουν δεσμοί στο επίπεδο των διοικητικών συμβουλίων τους.

36 Κατά συνέπεια, αφού η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αποκλειστικά την επίπτωση που έχει η επίμαχη ρύθμιση επί της φορολογικής μεταχείρισης μιας εταιρίας που διατηρεί με τις άλλες ενδιαφερόμενες εταιρίες δεσμό αλληλεξάρτησης που χαρακτηρίζεται από την άσκηση «αναμφισβήτητης επιρροής», κατά την έννοια της προαναφερθείσας νομολογίας Baars, εφαρμογή έχουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, τα οποία αφορούν την ελευθερία εγκατάστασης.

37 Επομένως, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί απάντηση με γνώμονα μόνο τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ. Τα ερωτήματα αυτά πρέπει να συνεξεταστούν.

Επί της ύπαρξης περιορισμού στην ελευθερία εγκατάστασης

38 Η ελευθερία εγκατάστασης, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 43 ΕΚ στους κοινοτικούς υπηκόους, τους παρέχει τη δυνατότητα ανάληψης και άσκησης μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και σύστασης και διαχείρισης επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκατάστασης για τους δικούς του υπηκόους. Η ελευθερία αυτή περιλαμβάνει, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ.,

μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 29, και προπαρατεθείσα απόφαση Glaxo Wellcome, σκέψη 45).

39 Οι διατάξεις της Συνθήκης για την ελευθερία εγκατάστασης, έστω και αν, σύμφωνα με το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν εξίσου στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 31, της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 33, και της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, Papillon, Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 16).

40 Όσον αφορά τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί ότι η «έδρα» τους, υπό την έννοια του άρθρου 48 ΕΚ, χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, για τον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους μέλους. Αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί ελεύθερα να εφαρμόζει διαφορετική μεταχείριση για τον λόγο και μόνο ότι η έδρα μιας εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 43 ΕΚ δεν θα είχε πλέον καμία έννοια (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18, της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13, και της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 38).

41 Η SGI, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση συνιστά περιορισμό κατά την έννοια του δικαίου της Ένωσης. Η Βελγική και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν την αντίθετη άποψη. Κατ' αυτές, αν ληφθεί υπόψη το γενικότερο πλαίσιο, η εν λόγω ρύθμιση δεν περιάγει τις ημεδαπές εταιρίες που παρέχουν υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη σε εταιρίες που τελούν σε σχέση αλληλεξάρτησης προς τις ημεδαπές και είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη σε δυσμενή θέση έναντι των ημεδαπών εταιριών που παρέχουν τέτοια οφέλη σε άλλες ημεδαπές εταιρίες που τελούν στην ίδια κατάσταση. Επομένως, η εν λόγω ρύθμιση δεν συνιστά περιορισμό.

42 Εν προκειμένω δεν αμφισβητείται ότι, δυνάμει της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης, τα υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη που παρέχει μια ημεδαπή εταιρία σε εταιρία που τελεί προς αυτήν σε σχέση αλληλεξάρτησης προστίθενται στα κέρδη της πρώτης εταιρίας μόνο στην περίπτωση που η εταιρία στην οποία παρασχέθηκε το όφελος είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Αντίθετα, η ημεδαπή εταιρία δεν φορολογείται για το όφελος αυτό, αν το όφελος έχει παρασχεθεί σε άλλη ημεδαπή εταιρία προς την οποία υπάρχει τέτοια σχέση αλληλεξάρτησης, υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω όφελος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων της τελευταίας αυτής εταιρίας.

43 Κατά συνέπεια, η φορολογική μεταχείριση μιας εγκατεστημένης στο Βέλγιο εταιρίας που παρέχει, όπως η SGI, υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη σε εταιρίες που τελούν σε σχέση αλληλεξάρτησης προς αυτήν και είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη είναι δυσμενέστερη από τη μεταχείριση που θα είχε η εταιρία αυτή στην περίπτωση που παρείχε τέτοια οφέλη σε ημεδαπές εταιρίες με τις οποίες θα είχε την ίδια σχέση αλληλεξάρτησης.

44 Η διαφορετική αυτή φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών εταιριών, ανάλογα με τον τόπο της έδρας των εταιριών που είναι αποδέκτες των επίμαχων οφελών, μπορεί να συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ. Συγκεκριμένα, η ημεδαπή εταιρία θα μπορούσε να καταλήξει στην απόφαση να μην αποκτήσει, να μην ιδρύσει ή να μη διατηρήσει θυγατρική εταιρία σε άλλο κράτος μέλος ή να μην αποκτήσει ή να μη διατηρήσει σημαντική συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, λόγω της φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλεται, στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα, στην παροχή των οφελών τα οποία αφορά η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση.

45 Επιπλέον, η εν λόγω ρύθμιση ενδέχεται να έχει περιοριστικά αποτελέσματα έναντι των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη εταιριών. Συγκεκριμένα, οι εταιρίες αυτές θα μπορούσαν να καταλήξουν στην απόφαση να μην αποκτήσουν, να μην ιδρύσουν ή να μη διατηρήσουν θυγατρική εταιρία στο Βέλγιο ή να μην αποκτήσουν ή να μη διατηρήσουν σημαντική συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης στο κράτος μέλος αυτό, λόγω της φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλεται, στο εν λόγω κράτος, στην παροχή των οφελών τα οποία αφορά η ρύθμιση αυτή.

46 Η ορθότητα του παραπάνω συμπεράσματος δεν αναιρείται από τα επιχειρήματα της Βελγικής και της Γερμανικής Κυβέρνησης.

47 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η δυσμενής φορολογική μεταχείριση που προκύπτει από την εφαρμογή της εν λόγω ρύθμισης δεν έγκειται στο ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές ενσωματώνουν στα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει η εταιρία αυτή, αλλά στον κίνδυνο διπλής φορολογίας, αν το κράτος μέλος της εγκατάστασης της εταιρίας στην οποία έχει παρασχεθεί το όφελος δεν προβεί στη σχετική φορολογική διόρθωση. Ο κίνδυνος αυτός μειώνεται κατά πολύ χάρη στη δυνατότητα εφαρμογής της σύμβασης 90/436/ΕΟΚ, της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 225, σ. 10, στο εξής: σύμβαση διαιτησίας).

48 Η εν λόγω κυβέρνηση επισημαίνει επίσης το γεγονός ότι, όταν πρόκειται για αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, τα άρθρα 79 και 207 του CIR 1992 προβλέπουν διάφορους περιορισμούς του δικαιώματος των ημεδαπών εταιριών που έχουν αποκομίσει κέρδη προερχόμενα από υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη να προβαίνουν σε εκπτώσεις του φόρου. Επομένως, οι διαφορές στη φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών εταιριών ανάλογα με τον τόπο της έδρας της εταιρίας στην οποία έχει παρασχεθεί το όφελος είναι λιγότερο σημαντικές από ό,τι φαίνεται.

49 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, οι βελγικές φορολογικές αρχές δεν προβαίνουν σε καμία πρόσθετη φορολόγηση στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα. Οι αρχές αυτές, δεδομένου ότι δεν είναι αρμόδιες για τη φορολόγηση των εισοδημάτων της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας-αποδέκτη του οφέλους, φορολογούν για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος την ημεδαπή εταιρία που το έχει παράσχει. Η εν λόγω κυβέρνηση τονίζει ότι, όταν πρόκειται για αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, για τα οφέλη αυτού του είδους δεν φορολογείται η ημεδαπή εταιρία που το έχει παράσχει, αλλά η ημεδαπή εταιρία-αποδέκτης. Κατά συνέπεια, είναι αμφίβολο κατά πόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση έχει περιοριστικά αποτελέσματα.

50 Πρέπει ευθύς εξαρχής να τονιστεί ότι, για να γίνει δεκτό ότι μια νομοθεσία συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, αρκεί να μπορεί να περιορίσει την άσκηση της ελευθερίας αυτής εντός ενός κράτους μέλους από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να απαιτείται να αποδειχθεί ότι η επίμαχη νομοθεσία πράγματι

απέτρεψε ορισμένες από τις εταιρίες αυτές από το να αποκτήσουν, να ιδρύσουν ή να διατηρήσουν θυγατρική εταιρία στο πρώτο κράτος μέλος (βλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 62, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 42).

51 Όσον αφορά τα επιχειρήματα σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων της ημεδαπής εταιρίας που έχει λάβει το όφελος σε μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση, είναι προφανές, όπως άλλωστε επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 45 των προτάσεών της, ότι οι εν λόγω κυβερνήσεις εξετάζουν τον όμιλο επιχειρήσεων ως σύνολο και φρονούν ότι δεν έχει καμία σημασία ποια από τις επιχειρήσεις του ομίλου θα θεωρηθεί ότι έχει πραγματοποιήσει ορισμένα εισοδήματα.

52 Συναφώς τονίζεται ότι η ημεδαπή εταιρία που παρέχει υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος και η εταιρία που το λαμβάνει αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα, τα οποία υποβάλλονται σε χωριστή φορολόγηση. Εν πάση περιπτώσει, η φορολογική επιβάρυνση της εταιρίας-αποδέκτη, όταν πρόκειται για αμιγώς εσωτερική κατάσταση, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη φορολόγηση, για το όφελος αυτό, της εταιρίας που το έχει παράσχει, όταν πρόκειται για περίπτωση με διασυνοριακό χαρακτήρα.

53 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι σε μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση, στην οποία οι ενδιαφερόμενες εταιρίες είναι άμεσα ή έμμεσα συνδεδεμένες κατά 100 % μεταξύ τους, η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ τους ενδέχεται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να μην έχει καμία επίπτωση από φορολογική άποψη, επιβάλλεται να τονιστεί ότι ο κίνδυνος διπλής φορολογίας είναι οπωσδήποτε υπαρκτός στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα. Όπως δηλαδή επισήμανε ορθά η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 46 και 47 των προτάσεών της, όταν, στην περίπτωση αυτή, τα υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη που έχει παράσχει η ημεδαπή εταιρία ενσωματώνονται στα κέρδη της, υπάρχει το ενδεχόμενο να υπόκεινται τα οφέλη αυτά σε φόρο στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εταιρία η οποία τα έχει λάβει και η οποία θα φορολογηθεί γι' αυτά.

54 Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της σύμβασης διαιτησίας, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 48 των προτάσεών της, η κίνηση της διαδικασίας φιλικού διακανονισμού μεταξύ των εμπλεκόμενων φορολογικών αρχών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 6 του τμήματος 3 της σύμβασης αυτής, συνεπάγεται πρόσθετες διοικητικές και οικονομικές επιβαρύνσεις για την εταιρία που υποβάλλεται στην εν λόγω διαδικασία. Εξάλλου, η διαδικασία φιλικού διακανονισμού, την οποία ενδεχομένως ακολουθεί μια διαδικασία διαιτησίας, είναι πιθανό να διαρκέσει πολλά χρόνια. Κατά το χρονικό διάστημα όμως αυτό η εν λόγω εταιρία είναι αναγκασμένη να υποστεί το βάρος της διπλής φορολογίας. Επιπλέον, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση έχει εφαρμογή, όπως προκύπτει κυρίως από τα στοιχεία που παρατίθενται στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης, σε ορισμένες περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω σύμβασης.

55 Κατά συνέπεια, μια ρύθμιση κράτους μέλους σαν την επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ, ερμηνευόμενου σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ.

Επί της ύπαρξης δικαιολογητικών λόγων για την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση

56 Κατά πάγια νομολογία γίνεται δεκτό ότι ένα μέτρο που ενδέχεται να εμποδίζει την ελευθερία εγκατάστασης, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 43 ΕΚ, μπορεί να επιτρέπεται μόνον αν εξυπηρετεί θεμιτό σκοπό, συμβατό με τη Συνθήκη, και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, θα πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση της επίτευξης του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει αυτό που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, 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, Marks & Spencer, προπαρατεθείσα, σκέψη 35, και Lammers & Van Cleeff, προπαρατεθείσα, σκέψη 25).

57 Η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι ο δικαιολογητικός λόγος για την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση έγκειται συγχρόνως στην ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, στον φόβο φοροαποφυγής και στην καταπολέμηση των καταχρήσεων. Η Επιτροπή τονίζει

πάντως την ανάγκη τήρησης της αρχής της αναλογικότητας. Τους ίδιους δικαιολογητικούς λόγους επικαλούνται επικουρικά και η Βελγική και η Γερμανική Κυβέρνηση.

58 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής, καθόσον παρέχει τη δυνατότητα φορολογικών διορθώσεων στις περιπτώσεις στις οποίες οι ενδιαφερόμενες εταιρίες διαμορφώνουν τις σχέσεις τους βάσει όρων που βαίνουν πέραν αυτού που θα είχαν συμφωνήσει υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η κυβέρνηση αυτή διευκρίνισε ότι η επίμαχη ρύθμιση έχει ως πρότυπο το άρθρο 9 της πρότυπης φορολογικής σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για την αποφυγή της διπλής φορολογίας για το εισόδημα και την περιουσία και το άρθρο 4 της σύμβασης διαιτησίας, τα οποία προβλέπουν ανάλογες διορθώσεις των κερδών, όταν οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν ανταποκρίνονται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

59 Σύμφωνα με την εν λόγω κυβέρνηση, η προβλεπόμενη στην επίμαχη ρύθμιση έννοια «όφελος» προϋποθέτει τον πλουτισμό του λήπτη και τη μη καταβολή ανάλογης αντιπαροχής στον παρέχοντα το εν λόγω όφελος. Ως «υπερβολικό» όφελος νοείται το όφελος που παρέχεται παρά τη συνήθη τάξη πραγμάτων ή παρά τα συνήθη συναλλακτικά ήθη ή το συνήθως συμβαίνον σε παρόμοιες περιπτώσεις. Για να πληρούται δε το κριτήριο του «εκ χαριστικής αιτίας» οφέλους, το όφελος πρέπει να παρέχεται χωρίς να πρόκειται για την εκπλήρωση υποχρέωσης ή χωρίς αντιπαροχή.

60 Πρώτον, όσον αφορά την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να υπομνησθεί ότι ένας τέτοιος δικαιολογητικός λόγος μπορεί να γίνει δεκτός, ιδίως όταν η επίμαχη ρύθμιση αποσκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν το δικαίωμα του κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 46, απόφαση της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 42, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Oy AA, σκέψη 54, και Aberdeen Property Fininvest Alpha, σκέψη 66).

61 Το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών ενδέχεται να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων εντός ενός από τα κράτη αυτά εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 54, και απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 31).

62 Συγκεκριμένα, αν παρεχόταν στις εταιρίες η δυνατότητα να επιλέγουν αν οι ζημίες τους ή τα κέρδη τους θα λαμβάνονται υπόψη εντός του κράτους μέλους της εγκατάστασής τους ή εντός άλλου κράτους μέλους, θα ετίθετο σε σοβαρό κίνδυνο η ισόρροπη κατανομή των εξουσιών φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός ενός από τα εμπλεκόμενα κράτη και θα μειωνόταν σε ένα άλλο, ανάλογα με το ύψος των μεταφερόμενων ζημιών ή κερδών (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 46, Oy AA, σκέψη 55, και Lidl Belgium, σκέψη 32).

63 Εν προκειμένω επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, αν στις ημεδαπές εταιρίες επιτρεπόταν να μεταφέρουν τα κέρδη τους υπό μορφή υπερβολικών ή εκ χαριστικής αιτίας οφελών που θα παρείχαν σε εγκαταστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες τελούσες σε σχέση αλληλεξάρτησης προς αυτές, θα υπήρχε ο κίνδυνος διακύβευσης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών. Τούτο θα μπορούσε να υπονομεύσει το ίδιο το σύστημα της κατανομής της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών, καθόσον, ανάλογα με την επιλογή στην οποία θα προέβαιναν οι τελούσες σε σχέση αλληλεξάρτησης εταιρίες, το κράτος μέλος της εταιρίας που θα παρείχε τα υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη θα υποχρεωνόταν να παραιτηθεί από το δικαίωμά του να φορολογεί, ως κράτος της έδρας της εταιρίας αυτής, τα εισοδήματά της υπέρ, ενδεχομένως, του κράτους μέλους της έδρας της εταιρίας που θα λάμβανε τα οφέλη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 56).

64 Η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, καθόσον προβλέπει ότι για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει μια ημεδαπή εταιρία σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος φορολογείται η ημεδαπή εταιρία, επιτρέπει στο Βελγικό Δημόσιο να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του.

65 Δεύτερον, όσον αφορά την αποτροπή της φοροαποφυγής, υπενθυμίζεται ότι το εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης μπορεί να είναι δικαιολογημένο, όταν αφορά ειδικώς τις καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις ICI, σκέψη 26, Marks & Spencer, σκέψη 57, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 51, και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 72).

66 Η εθνική νομοθεσία που δεν έχει ως ειδικό σκοπό να αποκλείσει από το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπει τις καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις αυτές, οι οποίες δεν έχουν καμία οικονομική υπόσταση και έχουν επινοηθεί με σκοπό την αποφυγή της καταβολής του φόρου ο οποίος θα οφειλόταν κανονικά για τα κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή, μπορεί πάντως να θεωρηθεί ότι είναι δικαιολογημένη ενόψει του σκοπού της αποτροπής της φοροαποφυγής, σε συνδυασμό με τον σκοπό της διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 63).

67 Όσον αφορά τη λυσιτέλεια του δικαιολογητικού αυτού στοιχείου σε σχέση με περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι, αν επιτρεπόταν στις ημεδαπές εταιρίες να παρέχουν υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες που τελούν σε σχέση αλληλεξάρτησης προς τις πρώτες, χωρίς να προβλέπεται κανένα διορθωτικό φορολογικό μέτρο, θα υπήρχε ο κίνδυνος να οργανώνονται, με τεχνητές μεθοδεύσεις, μεταφορές εισοδημάτων μεταξύ των αλληλεξαρτώμενων εταιριών, και συγκεκριμένα προς τις εταιρίες τις εγκατεστημένες στα κράτη μέλη με τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές ή στα κράτη μέλη όπου τα εισοδήματα αυτά δεν θα φορολογούνταν (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 58).

68 Η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, η οποία προβλέπει τη φορολόγηση της εγκατεστημένης στο Βέλγιο εταιρίας για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να αποτρέπει τέτοιες πρακτικές, οι οποίες επινοούνται προφανώς λόγω της διαπίστωσης ότι υπάρχουν ουσιώδεις αποκλίσεις μεταξύ των φορολογικών βάσεων ή των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη και οι οποίες δεν έχουν άλλο σκοπό από την αποφυγή της καταβολής του φόρου που κανονικά θα οφειλόταν στο κράτος μέλος της εγκατάστασης της εταιρίας που έχει παράσχει αυτό το όφελος (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 59).

69 Με βάση τα δύο αυτά στοιχεία, τα οποία αφορούν συγχρόνως την ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και την ανάγκη αποτροπής της φοροαποφυγής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη εξυπηρετεί θεμιτούς σκοπούς, συμβατούς με τη Συνθήκη, που ανάγονται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, και είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση της επίτευξης των σκοπών αυτών.

70 Υπό τις συνθήκες αυτές, απομένει να εξακριβωθεί κατά πόσον μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν βαίνει πέρα από αυτό που είναι αναγκαίο για την ταυτόχρονη επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

71 Πρέπει να τονιστεί ότι η εθνική νομοθεσία που στηρίζεται στην εξέταση αντικειμενικών και ελέγξιμων στοιχείων, προκειμένου να εξακριβώνεται κατά πόσον μια συναλλαγή αποτελεί τέχνασμα που εξυπηρετεί φορολογικούς σκοπούς, δεν βαίνει πέρα από αυτό που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που ανάγονται στην ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και στην ανάγκη αποτροπής της φοροαποφυγής, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι, όποτε υπάρχει η υποψία ότι η συναλλαγή βαίνει πέρα από αυτό που θα είχαν συμφωνήσει οι ενδιαφερόμενες εταιρίες υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, ο φορολογούμενος θα έχει τη δυνατότητα, χωρίς να του επιβάλλονται υπέρμετρες υποχρεώσεις διοικητικής φύσης, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή αυτή (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 82, και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 84).

72 Δεύτερον, όταν η εξακρίβωση των στοιχείων αυτών οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη συναλλαγή βαίνει πέρα από αυτό που θα είχαν συμφωνήσει οι ενδιαφερόμενες εταιρίες υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, το διορθωτικό φορολογικό μέτρο θα πρέπει να περιορίζεται στο τμήμα εκείνο της συναλλαγής που βαίνει πέρα από αυτό που θα είχε συμφωνηθεί αν δεν υπήρχε η σχέση αλληλεξάρτησης μεταξύ των εν λόγω εταιριών.

73 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, το βάρος της απόδειξης της ύπαρξης «υπερβολικού» ή «εκ χαριστικής αιτίας» οφέλους, κατά την έννοια της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης, φέρουν οι εθνικές φορολογικές αρχές. Όταν οι αρχές αυτές εφαρμόζουν την εν λόγω ρύθμιση, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκε η σχετική συναλλαγή. Ο φορολογούμενος έχει στη διάθεσή του προθεσμία ενός μηνός, η οποία μπορεί να παραταθεί, για να αποδείξει ότι, με δεδομένες τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, δεν πρόκειται για υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος. Αν, παρ' όλα αυτά, οι εν λόγω αρχές εμμένουν στην πρόθεσή τους να προβούν σε διόρθωση του φόρου και δεν δέχονται τα επιχειρήματα του φορολογουμένου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσβάλει την πράξη επιβολής του φόρου ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

74 Η κυβέρνηση αυτή προσθέτει ότι, σε περίπτωση εφαρμογής της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης, στα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας που έχει παράσχει το όφελος ενσωματώνεται μόνο το τμήμα του οφέλους που είναι υπερβολικό ή έχει παρασχεθεί εκ χαριστικής αιτίας.

75 Υπό τις συνθήκες αυτές, με την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο σχετικά με αυτά τα δύο τελευταία σημεία, τα οποία αφορούν την ερμηνεία και την εφαρμογή του βελγικού δικαίου, επιβάλλεται, κατόπιν των ανωτέρω, το συμπέρασμα ότι μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη τελεί σε αναλογία προς όλους συνολικά τους σκοπούς που επιδιώκει.

76 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 43 ΕΚ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, έχει την έννοια ότι δεν αντιβαίνει καταρχήν στο άρθρο αυτό η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, ότι η ημεδαπή εταιρία φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η ημεδαπή εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ δεν φορολογείται για το όφελος αυτό, εφόσον το έχει παράσχει σε άλλη ημεδαπή εταιρία, προς την οποία τελεί σε παρόμοια σχέση αλληλεξάρτησης. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται πάντως να εξακριβώσει κατά πόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν βαίνει πέρα από αυτό που είναι αναγκαίο για την ταυτόχρονη επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει.

Επί των δικαστικών εξόδων

77 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 43 ΕΚ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, έχει την έννοια ότι δεν αντιβαίνει καταρχήν στο άρθρο αυτό η ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, ότι η ημεδαπή εταιρία φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η ημεδαπή εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ δεν φορολογείται για το όφελος αυτό, εφόσον το έχει παράσχει σε άλλη ημεδαπή εταιρία, προς την οποία τελεί σε παρόμοια σχέση αλληλεξάρτησης. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται πάντως να εξακριβώσει κατά πόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν βαίνει πέρα από αυτό που είναι αναγκαίο για την ταυτόχρονη επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει.

(υπογραφές)