Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 22ας Νοεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Παρακράτηση στην πηγή επί του ακαθάριστου ποσού των ημεδαπής προελεύσεως μερισμάτων που καταβάλλονται σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες – Αναβολή της φορολογήσεως των μερισμάτων που διανέμονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε περίπτωση ζημιογόνου χρήσεως – Διαφορετική μεταχείριση – Δικαιολόγηση – Συγκρισιμότητα – Ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών – Αποτελεσματική είσπραξη του φόρου – Αναλογικότητα – Δυσμενής διάκριση»

Στην υπόθεση C-575/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Σεπτεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

κατά

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, F. Biltgen και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: R. Schiano, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Ιουνίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Sofina SA, εκπροσωπούμενη από τον C. Valentin, avocat,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas, καθώς και από τις A. Alidière και E. de Moustier,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους P. Cottin και J.-C. Halleux,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και M. H. S. Gijzen, καθώς και από τους J. Langer και J. M. Hoogveld,

– η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren και A. Alriksson,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη Z. Lavery, επικουρούμενη από τον J. Rivett, barrister,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Gossement και από τον W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Αυγούστου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63 και 65 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των Sofina SA, Rebelco SA και Sidro SA, εταιριών βελγικού δικαίου, αφενός, και του Ministre de l'Action et des Comptes publics (Υπουργού Δημοσίας Διοικήσεως και Οικονομικών, Γαλλία), αφετέρου, σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να τους επιστρέψει την παρακράτηση φόρου στην πηγή που επιβλήθηκε στα μερίσματα που τους καταβλήθηκαν κατά τα έτη 2008 έως 2011.

Το νομικό πλαίσιο

Το γαλλικό δίκαιο

3 Το άρθρο 38, παράγραφος 1, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI) ορίζει τα εξής:

«[…] [Τ]ο φορολογητέο κέρδος είναι το καθαρό κέρδος, όπως καθορίζεται από τα αποτελέσματα που προκύπτουν από το σύνολο των οποιασδήποτε μορφής πράξεων που πραγματοποιήθηκαν από τις επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, των μεταβιβάσεων οιωνδήποτε στοιχείων του ενεργητικού, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της φορολογικής χρήσεως.»

4 Το άρθρο 39, παράγραφος 1, του CGI διευκρινίζει τα ακόλουθα:

«Το καθαρό κέρδος προκύπτει μετά την αφαίρεση του συνόλου των δαπανών […]».

5 Το άρθρο 119bis, παράγραφος 2, του CGI προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι στα εισοδήματα που μνημονεύονται στα άρθρα 108 έως 117 bis του κώδικα αυτού εφαρμόζεται παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή που καθορίζεται στο άρθρο 187 του εν λόγω κώδικα, εφόσον αυτά αποκτώνται από πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους ή την έδρα τους στη Γαλλία.

6 Τα μερίσματα περιλαμβάνονται μεταξύ των εισοδημάτων που μνημονεύονται στα άρθρα 108 έως 117bis του CGI.

7 Το άρθρο 187, παράγραφος 1, του CGI, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, καθορίζει τον συντελεστή παρακρατήσεως στην πηγή στο 25 %.

8 Το άρθρο 209, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του CGI, όπως ίσχυε έως την 21η Σεπτεμβρίου 2011, διευκρίνιζε τα εξής:

«[…] [Σ]ε περίπτωση ζημίας κατά τη διάρκεια οικονομικής χρήσεως, η εν λόγω ζημία θεωρείται ότι επιβαρύνει την επόμενη οικονομική χρήση και εκπίπτει από τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της εν λόγω χρήσεως. Εάν το κέρδος αυτό δεν επαρκεί ώστε να εφαρμοσθεί πλήρως η έκπτωση, το υπόλοιπο της ζημίας μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις.»

9 Από την 21η Σεπτεμβρίου 2011, το άρθρο 209, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του CGI ορίζει τα ακόλουθα:

«[…] [Σ]ε περίπτωση ζημίας κατά τη διάρκεια οικονομικής χρήσεως, η εν λόγω ζημία θεωρείται ότι επιβαρύνει την επόμενη οικονομική χρήση και εκπίπτει από τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της εν λόγω χρήσεως μέχρι ποσού ύψους 1 000 000 [ευρώ], προσαυξημένου κατά το 60 % του ποσού που αντιστοιχεί στα φορολογητέα κέρδη της εν λόγω χρήσεως τα οποία υπερβαίνουν αυτό το πρώτο ποσό. Εάν το κέρδος αυτό δεν επαρκεί ώστε να εφαρμοσθεί πλήρως η έκπτωση, το υπόλοιπο της ζημίας μεταφέρεται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις στις επόμενες χρήσεις. Το ίδιο ισχύει και για το τμήμα εκείνο της ζημίας ως προς το οποίο δεν επετράπη έκπτωση κατ' εφαρμογήν της πρώτης περιόδου του παρόντος εδαφίου.»

Η γαλλοβελγική σύμβαση

10 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, της Συμβάσεως μεταξύ της Γαλλίας και του Βελγίου για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής και δικαστικής συνδρομής όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, η οποία υπεγράφη στις Βρυξέλλες στις 10 Μαρτίου 1964, όπως έχει τροποποιηθεί με τις τροποποιητικές πράξεις της 15ης Φεβρουαρίου 1971, της 8ης Φεβρουαρίου 1999, της 12ης Δεκεμβρίου 2008 και της 7ης Ιουλίου 2009 (στο εξής: γαλλοβελγική σύμβαση), ορίζει τα εξής:

«1. Τα μερίσματα που προέρχονται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου συμβαλλομένου κράτους φορολογούνται στο κράτος της κατοικίας.

2. Ωστόσο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3, τα εν λόγω μερίσματα είναι δυνατό να φορολογηθούν στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, στο οποίο η καταβάλλουσα το μέρισμα εταιρία έχει την έδρα της, και σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, αλλά ο επιβαλλόμενος συνακόλουθα φόρος δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει:

a) το 10 [%] του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, σε περίπτωση που ο δικαιούχος είναι εταιρία που έχει στην αποκλειστική κυριότητά της ποσοστό τουλάχιστον 10 [%] του κεφαλαίου της διανέμουσας μερίσματα εταιρίας από την αρχή της τελευταίας εταιρικής χρήσεως της εταιρίας αυτής που ολοκληρώθηκε πριν από τη διανομή των μερισμάτων·

b) το 15 [%] του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις

Η παρούσα παράγραφος δεν αφορά τη φορολογία που επιβάλλεται στα κέρδη της εταιρίας από τα οποία χρηματοδοτείται η διανομή του μερίσματος.»

11 Το άρθρο 19, Α, της γαλλοβελγικής συμβάσεως προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Η διπλή φορολόγηση αποτρέπεται με τον ακόλουθο τρόπο:

Α. Όσον αφορά το Βέλγιο:

1. Τα εισοδήματα και το προϊόν κινητών αξιών που εμπίπτουν στο καθεστώς του άρθρου 15, παράγραφοι 2 έως 4, τα οποία έχουν πράγματι φορολογηθεί στη Γαλλία με παρακράτηση στην πηγή και εισπράττονται από εδρεύουσες στο Βέλγιο εταιρίες, υποκείμενες στον φόρο εταιρειών, απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών και τον φόρο διανομής, υπό τους όρους που προβλέπει η βελγική νομοθεσία, εφόσον καταβληθεί ο επιβαλλόμενος με τον συνήθη συντελεστή φόρος κινητών αξιών επί του καθαρού ποσού που προέκυψε μετά την παρακράτηση φόρου στη Γαλλία.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Sofina, η Rebelco και η Sidro εισέπραξαν, κατά τα έτη 2008 έως 2011, μερίσματα από τα μερίδια συμμετοχής τους σε γαλλικές εταιρίες.

13 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 119bis, παράγραφος 2, του CGI, σε συνδυασμό με το άρθρο 15, παράγραφος 2, της γαλλοβελγικής συμβάσεως, επί των μερισμάτων αυτών παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή με συντελεστή 15 %.

14 Δεδομένου ότι οι οικονομικές χρήσεις τους για τα έτη 2008 έως 2011 έκλεισαν με αρνητικό αποτέλεσμα, οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης υπέβαλαν διοικητικές ενστάσεις στη γαλλική φορολογική διοίκηση με αίτημα την επιστροφή του φόρου που είχε παρακρατηθεί για τα καταβληθέντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις μερίσματα.

15 Κατόπιν της απορρίψεως των διοικητικών αυτών ενστάσεων, οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης προσέφυγαν ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων, τα οποία, τόσο πρωτοδίκως όσο και κατ' έφεση, απέρριψαν τα αιτήματά τους για επιστροφή.

16 Οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης άσκησαν τότε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

17 Το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) διαπιστώνει, πρώτον, ότι η εφαρμογή παρακρατήσεως φόρου στην πηγή όσον αφορά μόνον τα μερίσματα που διανέμονται σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή ζημιογόνες εταιρίες για τα μερίδια συμμετοχής τους σε εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες συνεπάγεται, για τις πρώτες εταιρίες, ταμειακό μειονέκτημα σε σχέση με τις εδρεύουσες στην ημεδαπή ζημιογόνες εταιρίες. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ωστόσο, να διευκρινισθεί αν η περίσταση αυτή συνιστά, αφεαυτής, διαφορετική μεταχείριση που συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

18 Εάν υποτεθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθετική ρύθμιση συνιστά τέτοιο περιορισμό, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) διερωτάται, δεύτερον, αν, με γνώμονα τον σκοπό της νομοθετικής αυτής ρυθμίσεως, ήτοι τη διασφάλιση της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου, ο εν λόγω περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί.

19 Τρίτον και επικουρικώς, στην περίπτωση που γίνει δεκτός ο επίμαχος εν προκειμένω κανόνας περί παρακρατήσεως φόρου στην πηγή, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, αφενός, να διευκρινισθεί αν το γεγονός ότι η εδρεύουσα στην ημεδαπή ζημιογόνος εταιρία που παύει τη δραστηριότητά της

απαλλάσσεται, με τον τρόπο αυτό, de facto από τη φορολόγηση των μερισμάτων που εισέπραξε κατά τις ζημιογόνες χρήσεις μπορεί να ασκεί επιρροή κατά την εξέταση της συμβατότητας της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθετικής ρυθμίσεως με τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ.

20 Αφετέρου, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αναφέρει ότι ο διαφορετικός τρόπος υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου επί των μερισμάτων, αναλόγως του αν η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία εδρεύει ή όχι στην ημεδαπή, ενδέχεται να συνιστά επίσης περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, ενώ η προβλεπόμενη στο άρθρο 119bis του CGI παρακράτηση φόρου στην πηγή υπολογίζεται επί του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, οι δαπάνες που συνεπάγεται η είσπραξη, αυτή καθαυτήν, των μερισμάτων εκπίπτουν από τη βάση επιβολής για τον υπολογισμό του φόρου ο οποίος βαρύνει τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.

21 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα [63 και 65 ΣΛΕΕ] την έννοια ότι το ταμειακό μειονέκτημα που προκύπτει από την επιβολή παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε ζημιογόνες εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες –ενώ αντιθέτως οι ζημιογόνες εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες δεν φορολογούνται επί του ποσού των μερισμάτων που εισπράττουν παρά μόνον κατά τη χρήση για την οποία αυτές καθίστανται ενδεχομένως εκ νέου κερδοφόρες– συνιστά, αυτό καθαυτό, διαφορετική μεταχείριση που περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων;

2) Μπορεί ο ενδεχόμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που αναφέρεται στο προηγούμενο ερώτημα να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των απαιτήσεων που απορρέουν από τα άρθρα [63 και 65 ΣΛΕΕ], ότι δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας της εισπράξεως του φόρου, καθόσον οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες δεν υπόκεινται στον έλεγχο της γαλλικής φορολογικής διοικήσεως, ή περαιτέρω από την ανάγκη διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών;

3) Σε περίπτωση που η επιβολή της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή μπορεί καταρχήν να γίνει δεκτή υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων:

– αποκλείουν οι διατάξεις αυτές την παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος ζημιογόνο εταιρία, όταν η τελευταία παύει τη δραστηριότητά της χωρίς να καταστεί εκ νέου κερδοφόρα, ενώ αντιθέτως εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που βρίσκεται στην ίδια κατάσταση δεν υπόκειται σε πραγματική φορολόγηση του ποσού των μερισμάτων αυτών;

– έχουν οι διατάξεις αυτές την έννοια ότι, όταν υφίστανται φορολογικοί κανόνες που αντιμετωπίζουν με διαφορετικό τρόπο τα μερίσματα αναλόγως του αν καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, πρέπει να συγκρίνεται η πραγματική φορολογική επιβάρυνση που φέρει καθένας από αυτούς όσον αφορά τα μερίσματα αυτά, ούτως ώστε περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων οφειλόμενος στο ότι οι κανόνες αυτοί αποκλείουν μόνο για τους κατοίκους αλλοδαπής την έκπτωση των δαπανών που συνδέονται ευθέως με την είσπραξη, αυτή καθαυτή, των μερισμάτων, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως δικαιολογημένος λόγω της αποκλίσεως μεταξύ του κοινού φορολογικού συντελεστή που επιβάλλεται, για μεταγενέστερη χρήση, στους κατοίκους ημεδαπής και της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται στους κατοίκους αλλοδαπής, όταν η διαφορά αυτή αντισταθμίζει, λαμβανομένου υπόψη του ποσού του καταβληθέντος φόρου, τη διαφορά της βάσεως επιβολής του φόρου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και επί του δεύτερου ερωτήματος, καθώς και επί του πρώτου σκέλους του τρίτου ερωτήματος

22 Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, καθώς και με το πρώτο σκέλος του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή όταν εισπράττονται από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, ενώ, όταν εισπράττονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, φορολογούνται κατά το κοινό καθεστώς του φόρου εταιριών στο τέλος της χρήσεως κατά την οποία εισπράχθηκαν, μόνον εφόσον η τελευταία αυτή εταιρία παρουσίασε κερδοφόρο αποτέλεσμα κατά τη χρήση αυτή, τέτοια δε φορολόγηση ενδέχεται να μην λάβει ποτέ χώρα εάν η εν λόγω εταιρία παύσει τις δραστηριότητές της χωρίς να έχει επιτύχει κερδοφόρο αποτέλεσμα μετά την είσπραξη των μερισμάτων αυτών.

Ως προς την ύπαρξη περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

23 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 15, της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 44, καθώς και της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 27).

24 Ειδικότερα, η δυσμενής μεταχείριση που επιφυλάσσει κράτος μέλος στα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, σε σχέση με τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, ενδέχεται να αποτρέψει τις εταιρίες που εδρεύουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το πρώτο κράτος μέλος από την πραγματοποίηση επενδύσεων στο κράτος μέλος αυτό και συνιστά, ως εκ τούτου, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 Βάσει της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθετικής ρυθμίσεως, οι εταιρίες που κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε εταιρία εδρεύουσα στη Γαλλία υπόκεινται, όσον αφορά τα σχετικά μερίσματα που τους διανέμονται, σε δύο διαφορετικά συστήματα φορολογήσεως, η εφαρμογή των οποίων εξαρτάται από το αν έχουν ή όχι την έδρα τους εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

26 Συγκεκριμένα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από γαλλική εταιρία σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες υπόκεινται, βάσει του άρθρου 119bis, παράγραφος 2, του CGI, σε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 25 % επί του ακαθάριστου ποσού τους, συντελεστή ο οποίος μπορεί ωστόσο να μειωθεί βάσει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, ανεξαρτήτως των οικονομικών τους αποτελεσμάτων. Όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, για τα μερίσματα που εισέπραξαν οι αναιρεσείουσες της κύριας δίκης έγινε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 15 % κατ' εφαρμογήν τέτοιας συμβάσεως, ήτοι της γαλλοβελγικής συμβάσεως.

27 Αντιθέτως, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία ενσωματώνονται στη φορολογητέα βάση της και υπόκεινται στο κοινό καθεστώς φορολογήσεως, ήτοι τον φόρο εταιριών με συντελεστή 33,33 %, σύμφωνα με το άρθρο 38 του CGI. Σε περίπτωση ζημιογόνου αποτελέσματος κατά τη λήξη της οικείας φορολογικής χρήσεως, το άρθρο 209, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του CGI, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε αναβολή της φορολογήσεως αυτής έως μεταγενέστερη κερδοφόρο χρήση, οι δε δυνάμενες να μεταφερθούν στην επόμενη χρήση καταγραφείσες ζημίες καταλογίζονταν μέχρι του ύψους του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων.

28 Επομένως, ενώ τα μερίσματα που διανέμονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υπόκεινται σε άμεση και οριστική φορολόγηση, η φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία εξαρτάται από το αν το καθαρό αποτέλεσμά της είναι κερδοφόρο ή ζημιογόνο. Τουτέστιν, όταν το αποτέλεσμα αυτό είναι ζημιογόνο, η φορολόγηση των μερισμάτων αυτών όχι μόνον αναβάλλεται για μεταγενέστερη κερδοφόρο χρήση, δημιουργώντας επομένως ταμειακό πλεονέκτημα υπέρ της εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας, αλλά είναι, ως εκ τούτου, επιπλέον αβέβαιη, δεδομένου ότι η φορολόγηση αυτή δεν θα λάβει χώρα εάν η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία παύσει τις δραστηριότητές της πριν καταστεί κερδοφόρος.

29 Ωστόσο, πρώτον, η στέρηση ταμειακού πλεονεκτήματος σε περίπτωση ενέχουσα διασυνοριακό χαρακτήρα, ενώ το πλεονέκτημα αυτό παρέχεται σε ανάλογη περίπτωση που συνιστά αμιγώς εσωτερική υπόθεση, αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 33, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 59).

30 Δεύτερον, η εκτίμηση ως προς το αν συντρέχει ενδεχόμενη δυσμενής μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλονται στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες πρέπει να πραγματοποιείται για κάθε φορολογική χρήση, μεμονωμένα (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 41).

31 Δεδομένου ότι τα μερίσματα που εισπράττει εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία φορολογούνται κατά τη διανομή τους, προκειμένου να συγκριθεί η φορολογική επιβάρυνση επί των μερισμάτων αυτών με εκείνη επί των μερισμάτων που διανέμονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, πρέπει να ληφθεί υπόψη η φορολογική χρήση κατά την οποία διανέμονται τα μερίσματα.

32 Διαπιστώνεται δε ότι η επιβάρυνση επί των μερισμάτων που διανέμονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία είναι μηδενική όταν η εν λόγω εταιρία κλείνει μια τέτοια χρήση με ζημιογόνο αποτέλεσμα.

33 Τρίτον, τέτοια αναβολή της φορολογήσεως θα έχει τον χαρακτήρα οριστικής απαλλαγής των μερισμάτων που διανέμονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, εάν η τελευταία δεν παρουσιάσει πλέον κερδοφόρο αποτέλεσμα πριν παύσει τις δραστηριότητές της.

34 Κατά συνέπεια, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθετική ρύθμιση μπορεί να δημιουργήσει πλεονέκτημα υπέρ των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών που είναι ζημιογόνες, δεδομένου ότι συνεπάγεται, τουλάχιστον, ταμειακό πλεονέκτημα, ή ακόμη και απαλλαγή σε περίπτωση παύσεως των δραστηριοτήτων, ενώ οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες υπόκεινται σε άμεση και οριστική φορολόγηση, ανεξαρτήτως του αποτελέσματός τους.

35 Η Γαλλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει, συναφώς, ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υπόκεινται, βάσει των διατάξεων του άρθρου 119bis, παράγραφος 2, του CGI σε συνδυασμό με το άρθρο 15 της γαλλοβελγικής συμβάσεως, σε φορολογική επιβάρυνση με συντελεστή 15 %, ενώ τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκεινται, βάσει του άρθρου 38 του CGI, σε φορολογική επιβάρυνση με συντελεστή 33,33 %.

36 Εντούτοις, πρέπει να υπογραμμισθεί συναφώς ότι το γεγονός και μόνον ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 15 % στη Γαλλία δεν αποκλείει τη δυνατότητα του Βασιλείου του Βελγίου να φορολογήσει επίσης τα ίδια αυτά μερίσματα, δυνάμει της φορολογικής εξουσίας που του αναγνωρίζει το άρθρο 15, παράγραφος 1, της γαλλοβελγικής συμβάσεως, εντός των ορίων που προβλέπει το άρθρο 19, Α, παράγραφος 1, της εν λόγω συμβάσεως.

37 Επιπλέον, η εκτεθείσα στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως περίσταση δεν είναι δυνατόν, σε κάθε περίπτωση, να εξαλείψει τη λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία.

38 Πράγματι, αφενός, η αντιβαίνουσα σε θεμελιώδη ελευθερία δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης λόγω της ενδεχόμενης υπάρξεως άλλων πλεονεκτημάτων (αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 24, καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 13ης Ιουλίου 2016, Brisal και KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψη 32).

39 Αφετέρου, ο επισημανθείς από τη Γαλλική Κυβέρνηση λιγότερο ευνοϊκός φορολογικός συντελεστής όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν ασκεί, εν πάση περιπτώσει, επιρροή, δεδομένου ότι τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται από τον οφειλόμενο φόρο όταν η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία παύσει τις δραστηριότητές της χωρίς να έχει καταστεί κερδοφόρος κατόπιν της εισπράξεως των εν λόγω μερισμάτων. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το γεγονός ότι εθνική ρύθμιση περιάγει σε δυσμενέστερη θέση κατοίκους αλλοδαπής δεν μπορεί να αντισταθμισθεί από το γεγονός ότι, σε άλλες καταστάσεις, η ίδια αυτή ρύθμιση ενδέχεται να μην θίγει τους κατοίκους αλλοδαπής σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής (αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Lakebrink και Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, σκέψη 23, καθώς και της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 38).

40 Τέτοια διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων, αναλόγως του τόπου της έδρας των δικαιούχων των μερισμάτων εταιριών, είναι ικανή να αποτρέψει, αφενός, τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες από το να προβούν σε επενδύσεις σε εδρεύουσες στη Γαλλία εταιρίες και, αφετέρου, τους επενδυτές που κατοικούν στη Γαλλία από το να αποκτήσουν μερίδια συμμετοχής σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες.

41 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

42 Πρέπει, ωστόσο, να εξετασθεί αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ.

Ως προς τη δικαιολόγηση του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων βάσει του άρθρου 65 ΣΛΕΕ

43 Η Γαλλική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, εάν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση συνιστά περιορισμό, αφενός, η κατάσταση των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών είναι αντικειμενικώς διαφορετική από εκείνη των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών και, αφετέρου, η νομοθετική αυτή ρύθμιση δικαιολογείται από την ανάγκη να διασφαλισθεί η είσπραξη του φόρου και ανταποκρίνεται στην κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ του κράτους μέλους της κατοικίας και του κράτους μέλους της πηγής των μερισμάτων.

44 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, «[ο]ι διατάξεις του άρθρου 63 [ΣΛΕΕ] δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους».

45 Η διάταξη αυτή, στο μέτρο που συνιστά παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική νομοθετική ρύθμιση που προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους στο οποίο επενδύουν τα κεφάλαιά τους είναι αυτομάτως συμβατή με τη Συνθήκη. Πράγματι, και η ίδια η παρέκκλιση του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ τελεί υπό τον περιορισμό της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 63).

46 Πρέπει, ως εκ τούτου, να γίνει διάκριση μεταξύ της διαφορετικής μεταχειρίσεως που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και των απαγορευόμενων από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ διακρίσεων. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η προκαλούμενη διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 64).

– Ως προς τη συγκρισιμότητα των επίμαχων καταστάσεων

47 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, εφόσον κράτος μέλος επιβάλλει φόρο, μονομερώς ή βάσει συμβάσεως, επί του εισοδήματος όχι μόνον των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής, αλλά και των φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής, όσον αφορά τα μερίσματα που εισπράττουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής είναι παρεμφερής με εκείνη των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής (αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 2011, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-284/09, EU:C:2011:670, σκέψη 56, καθώς και της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Στηριζόμενες στην απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), η Γαλλική, η Βελγική, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν, εντούτοις, ότι μια νομοθετική ρύθμιση που προβλέπει απλώς διαφορετικό τρόπο εισπράξεως του φόρου, αναλόγως του τόπου της έδρας της δικαιούχου εταιρίας, δικαιολογείται λόγω της αντικειμενικώς διαφορετικής καταστάσεως στην οποία βρίσκονται οι εδρεύουσες στην ημεδαπή και οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες.

49 Συγκεκριμένα, η εφαρμογή διαφορετικών μεθόδων εισπράξεως του φόρου, αναλόγως του τόπου κατοικίας του δικαιούχου των μερισμάτων, αντικατοπτρίζει την αντικειμενική διαφορά των καταστάσεων στις οποίες βρίσκονται οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες σε σχέση με τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, δεδομένου ότι, έναντι των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών, το γαλλικό κράτος ενεργεί ως κράτος της πηγής των μερισμάτων και όχι ως κράτος της κατοικίας του δικαιούχου των μερισμάτων αυτών, γεγονός που περιορίζει την ικανότητά του να εισπράττει τον φόρο όσον αφορά τις τελευταίες αυτές εταιρίες και δικαιολογεί την εφαρμογή παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή για τα μερίσματα που τους καταβάλλονται.

50 Τα ως άνω επιχειρήματα δεν μπορούν, ωστόσο, να γίνουν δεκτά.

51 Καίτοι το Δικαστήριο έχει κρίνει, με τη σκέψη 41 της αποφάσεως της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ότι διαφορετική μεταχείριση, συνιστάμενη στην εφαρμογή διαφορετικών μεθόδων φορολογήσεως αναλόγως του τόπου κατοικίας του υποκειμένου στον φόρο, αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες, εντούτοις, με τις σκέψεις 43 και 44 της εν λόγω αποφάσεως, διευκρίνισε ότι τα κρίσιμα εισοδήματα στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή υπέκειντο, εν πάση περιπτώσει, σε φορολόγηση είτε είχαν εισπραχθεί από υποκείμενο στον φόρο κάτοικο ημεδαπής είτε από υποκείμενο στον φόρο κάτοικο αλλοδαπής.

52 Πλην όμως, όπως προκύπτει από της σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση δεν περιορίζεται στην πρόβλεψη διαφορετικών μεθόδων εισπράξεως του φόρου, αναλόγως του τόπου κατοικίας του δικαιούχου των ημεδαπής προελεύσεως μερισμάτων, αλλά μπορεί να επιφέρει αναβολή της φορολογήσεως του εισοδήματος από τα μερίσματα σε μεταγενέστερη χρήση, σε περίπτωση ζημιογόνου αποτελέσματος της εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας, ή ακόμη και απαλλαγή από τη φορολόγηση, σε περίπτωση παύσεως των δραστηριοτήτων της χωρίς επιστροφή της στην κερδοφορία (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 43).

53 Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση παρέχει ουσιώδες φορολογικό πλεονέκτημα στις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες που είναι ζημιογόνες, το οποίο δεν παρέχεται στις ζημιογόνες εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, δεν είναι δυνατόν να υποστηριχθεί ότι η διαφορετική μεταχείριση κατά τη φορολόγηση των μερισμάτων, αναλόγως του αν αυτά εισπράττονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή ή από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, περιορίζεται στον τρόπο εισπράξεως του φόρου.

54 Επομένως, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν δικαιολογείται από μια αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση.

– Ως προς τη δικαιολόγηση που αντλείται από την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών

55 Η Γαλλική Κυβέρνηση διατείνεται ότι η παρακράτηση φόρου στην πηγή, στην οποία υπόκεινται μόνον τα μερίσματα που εισπράττει εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, είναι η μόνη μέθοδος που επιτρέπει στο γαλλικό κράτος να φορολογεί τα εισοδήματα αυτά χωρίς μείωση των φορολογικών του εσόδων λόγω ζημιογόνου αποτελέσματος που είχε η εταιρία αυτή σε άλλο κράτος μέλος.

56 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η διαφύλαξη της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό και ότι, εφόσον η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν έχει θεσπίσει μέτρα ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής εξουσίας τους (απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, Brisal και KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψη 35).

57 Η δικαιολόγηση αυτή μπορεί να γίνει δεκτή εφόσον, μεταξύ άλλων, το επίμαχο καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα όσον αφορά δραστηριότητες που ασκούνται εντός της επικράτειάς του (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 77).

58 Εν προκειμένω, το γαλλικό κράτος έχει επιλέξει να φορολογεί τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία μέσω παρακρατήσεως φόρου στην πηγή με συντελεστή που καθορίζεται στο πλαίσιο συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, ενώ δεν προβαίνει σε τέτοια φορολόγηση των μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που είναι ζημιογόνος.

59 Εντούτοις, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η αναβολή της φορολογήσεως των μερισμάτων τα οποία εισπράττει εδρεύουσα στην αλλοδαπή ζημιογόνος εταιρία δεν θα σήμαινε ότι το γαλλικό κράτος θα έπρεπε να αποποιηθεί του δικαιώματός του να φορολογεί εισοδήματα που αποκτώνται εντός της επικράτειάς του. Συγκεκριμένα, τα μερίσματα που διανέμει η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία θα φορολογούνταν μόλις η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία κατέγραφε κερδοφόρο αποτέλεσμα σε μεταγενέστερη χρήση, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρείας με παρόμοια εξέλιξη.

60 Βέβαια, εάν, εν τέλει, η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία δεν επέστρεφε στην κερδοφορία πριν παύσει τις δραστηριότητές της, θα επερχόταν πραγματική απαλλαγή των εισοδημάτων από μερίσματα, με αποτέλεσμα απώλεια φορολογικών εσόδων για το κράτος μέλος φορολογήσεως.

61 Ωστόσο, αφενός, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος δυνάμενος να προβληθεί για τη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο κατ' αρχήν αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-284/09, EU:C:2011:670, σκέψη 83).

62 Αφετέρου, εφόσον τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ελευθερίας να φορολογούν τα εισοδήματα που αποκτώνται εντός της επικράτειάς τους, οφείλουν να τηρούν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και τις ελευθερίες κυκλοφορίας που κατοχυρώνει το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, Brisal και KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψη 36).

63 Πλην όμως, η Γαλλική Κυβέρνηση δεν είναι δυνατόν να ισχυρίζεται ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων που σχετίζονται με τη φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττουν οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες σε περίπτωση παύσεως των δραστηριοτήτων τους δύναται να δικαιολογήσει παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των εισοδημάτων αυτών όσον αφορά μόνον τις εν λόγω εταιρείες, ενώ το γαλλικό κράτος αποδέχεται τέτοιες απώλειες όταν οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες παύουν τις δραστηριότητές τους χωρίς να έχουν επιστρέψει στην κερδοφορία.

64 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση δικαιολογείται από την ανάγκη να διαφυλαχθεί η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

– Ως προς τη δικαιολόγηση που αντλείται από την αποτελεσματικότητα της εισπράξεως του φόρου

65 Η Γαλλική Κυβέρνηση διατείνεται, επίσης, ότι η επιβολή παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των καταβαλλομένων σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία μερισμάτων αποτελεί θεμιτό και πρόσφορο μέσο για τη διασφάλιση της φορολογήσεως των εισοδημάτων προσώπου εγκατεστημένου εκτός του κράτους φορολογήσεως και για την αποφυγή της μη φορολογήσεως των εισοδημάτων αυτών στο κράτος της πηγής τους.

66 Η παρακράτηση στην πηγή στην οποία υπόκεινται τα μερίσματα που καταβάλλονται στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες καθιστά δυνατό τον περιορισμό της γραφειοκρατίας την οποία συνεπάγεται η υποχρέωση, για τις εν λόγω εταιρείες, να δηλώνουν τα εισοδήματά τους στη γαλλική φορολογική αρχή στο τέλος της φορολογικής χρήσεως.

67 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου συνιστά θεμιτό σκοπό ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών, υπό την επιφύλαξη, εντούτοις, ότι η εφαρμογή του περιορισμού αυτού είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου (βλ., συναφώς, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, Brisal και KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψη 39).

68 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαδικασία παρακρατήσεως φόρου στην πηγή συνιστά θεμιτό και κατάλληλο μέσο για να διασφαλισθεί η φορολόγηση των εισοδημάτων υποκειμένου στον φόρο εγκατεστημένου εκτός του κράτους φορολογήσεως (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 39).

69 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων συνεπεία της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως έγκειται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως, στο γεγονός ότι, αντιθέτως προς τις εδρεύουσες στην ημεδαπή ζημιογόνες εταιρίες, οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που είναι και αυτές ζημιογόνες δεν απολαύουν του ευεργετήματος της αναβολής όσον αφορά τη φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττουν.

70 Πλην όμως, τυχόν αναγνώριση, υπέρ των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών, του ευεργετήματος της αναβολής αυτής, ενώ θα εξάλειφε κατ' ανάγκη τον ανωτέρω περιορισμό, δεν θα υπονόμευε την επίτευξη του σκοπού που αφορά την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου που οφείλουν οι εταιρίες αυτές οσάκις εισπράττουν μερίσματα από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.

71 Πράγματι, πρώτον, το καθεστώς αναβολής της φορολογήσεως σε περίπτωση ζημιογόνου αποτελέσματος συνιστά, εκ της φύσεώς του, παρέκκλιση από την αρχή της φορολογήσεως κατά τη φορολογική χρήση διανομής των μερισμάτων, με αποτέλεσμα το καθεστώς αυτό να μην μπορεί να εφαρμοστεί στην πλειονότητα των εταιριών που εισπράττουν μερίσματα.

72 Δεύτερον, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι θα εναπόκειται στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες να προσκομίσουν τα κατάλληλα στοιχεία, ώστε να είναι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου σε θέση να διαπιστώσουν ότι πληρούνται οι προβλεπόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις προκειμένου να επιτραπεί τέτοια αναβολή.

73 Τρίτον, οι υφιστάμενοι μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των αρχών των κρατών μελών είναι επαρκείς ώστε να έχει το κράτος μέλος της πηγής των μερισμάτων τη δυνατότητα να ελέγξει το αληθές των στοιχείων που προβάλλουν οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες οι οποίες επιδιώκουν να αναβληθεί η φορολόγηση των μερισμάτων που έχουν εισπράξει (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 68).

74 Συναφώς, αφενός, η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλίστρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 359, σ. 30), και στη συνέχεια καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2011/16/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1), παρέχει σε ένα κράτος μέλος τη δυνατότητα να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται ώστε να προβεί σε ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

75 Αφετέρου, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2008, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ 2008, L 150, σ. 28), η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα (ΕΕ 2010, L 84, σ. 1), ορίζει ότι, «[κ]ατόπιν αιτήσεως της αιτούσης αρχής, η αρμόδια αρχή της γνωστοποιεί τις πληροφορίες που της είναι χρήσιμες για την είσπραξη μιας απαιτήσεως». Η οδηγία αυτή παρέχει, επομένως, στο κράτος μέλος της πηγής των μερισμάτων τη δυνατότητα να λαμβάνει από την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους της κατοικίας τις απαραίτητες πληροφορίες, ώστε να είναι σε θέση να εισπράξει φορολογική απαίτηση που γεννήθηκε κατά τη διανομή μερισμάτων.

76 Επομένως, η οδηγία 2008/55 παρέχει στις αρχές του κράτους μέλους της πηγής ένα πλαίσιο συνεργασίας και συνδρομής το οποίο όντως καθιστά δυνατή την είσπραξη της φορολογικής απαιτήσεως στο κράτος μέλος της κατοικίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 78, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψεις 70 και 71).

77 Κατά συνέπεια, η αναγνώριση του πλεονεκτήματος, το οποίο συνδέεται με την αναβολή της φορολογήσεως των διανεμομένων μερισμάτων, και υπέρ των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών που είναι ζημιογόνες θα είχε ως αποτέλεσμα την εξάλειψη κάθε περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, χωρίς ωστόσο να παρακωλύσει την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση.

78 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η δικαιολόγηση της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως που αντλείται από την αποτελεσματικότητα της εισπράξεως του φόρου.

79 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, καθώς και στο πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή όταν εισπράττονται από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, ενώ, όταν εισπράττονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, φορολογούνται κατά το κοινό καθεστώς του φόρου εταιριών στο τέλος της χρήσεως κατά την οποία εισπράχθηκαν, μόνον εφόσον η τελευταία αυτή εταιρία παρουσίασε κερδοφόρο αποτέλεσμα κατά τη χρήση αυτή, τέτοια δε φορολόγηση ενδέχεται να μην λάβει ποτέ χώρα εάν η εν λόγω εταιρία παύσει τις δραστηριότητές της χωρίς να έχει επιτύχει κερδοφόρο αποτέλεσμα μετά την είσπραξη των μερισμάτων αυτών.

Επί του δεύτερου σκέλους του τρίτου ερωτήματος

80 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, καθώς και στο πρώτο σκέλος του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

81 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή όταν εισπράττονται από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, ενώ, όταν εισπράττονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, φορολογούνται κατά το κοινό καθεστώς του φόρου εταιριών στο τέλος της χρήσεως κατά την οποία εισπράχθηκαν, μόνον εφόσον η τελευταία αυτή εταιρία παρουσίασε κερδοφόρο αποτέλεσμα κατά τη χρήση αυτή, τέτοια δε φορολόγηση ενδέχεται να μην λάβει ποτέ χώρα εάν η εν λόγω εταιρία παύσει τις δραστηριότητές της χωρίς να έχει επιτύχει κερδοφόρο αποτέλεσμα μετά την είσπραξη των μερισμάτων αυτών.

(υπογραφές)