ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 26ης Οκτωβρίου 2016[1]

Υπόθεση C-448/15

Belgische Staat
κατά
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

[αίτηση του Hof van beroep te Brussel (εφετείου Βρυξελλών, Βέλγιο)για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Εφαρμοστέο κοινό φορολογικό καθεστώς — Φόρος εταιριών — Εφαρμογή της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ — Απαλλαγή από τον φόρο εταιριών — Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων»

1. Το Δικαστήριο έρχεται εκ νέου αντιμέτωπο με μια κατάσταση κατά την οποία οι φορολογικές αρχές του Βασιλείου του Βελγίου παρακρατούν στην πηγή τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες επί των μερισμάτων που διανέμει θυγατρική εταιρία (εν προκειμένω, βελγική) στη μητρική της (ολλανδική).

2. Η πρώτη αμφιβολία του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ[2]. Λαμβανομένου υπόψη του ιδιαίτερου καθεστώτος της μητρικής εταιρίας στις Κάτω Χώρες, πρέπει, καταρχάς, να διαπιστωθεί, εάν αυτή εμπίπτει στις «εταιρείες κράτους μέλους» στις οποίες έχει εφαρμογή η εν λόγω οδηγία (άρθρο 2).

3. Εάν η απάντηση είναι καταφατική, ανακύπτει το ερώτημα περί του συμβατού της παρακρατήσεως στην πηγή με το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435, το οποίο απαλλάσσει, κατ' αρχήν, τα κέρδη που θυγατρική εταιρία διανέμει στη μητρική της από την εν λόγω παρακράτηση.

4. Σε περίπτωση, αντιθέτως, που η οδηγία 90/435 δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν η βελγική ρύθμιση που διέπει τη φορολογία των επίμαχων μερισμάτων είναι σύμφωνη με τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Οδηγία 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 1990, L 225, σ. 6), όπως αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011 (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8).

I. Νομικό πλαίσιο

Α. Δίκαιο της Ένωσης

Οδηγία 90/435/ΕΟΚ

5. Κατά την πρώτη αιτιολογική σκέψη:

«[Εκτιμώντας] ότι οι συνενώσεις εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς· ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών· ότι, κατά συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς».

6. Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη:

«[Εκτιμώντας] ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη διαφέρουν αισθητά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και είναι, γενικά, λιγότερο ευνοϊκές από τις εφαρμοζόμενες στις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος· ότι, συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών του ιδίου κράτους μέλους· ότι πρέπει να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κοινοτική κλίμακα».

7. Το άρθρο 2 ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο "εταιρεία κράτους μέλους" νοείται κάθε εταιρεία:

α) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους τους απαριθμούμενους στο παράρτημα·

β) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία·

γ) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους, χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια:

[…]

— vennootschapsbelasting στις Κάτω Χώρες,

[…]».

8. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

α) η ιδιότης της μητρικής εταιρείας αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρεία ενός κράτους μέλους η οποία συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 και συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους που συγκεντρώνει τις ίδιες προϋποθέσεις·

β) ως θυγατρική εταιρεία νοείται η εταιρεία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά το στοιχείο α) συμμετοχή».

9. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, ορίζει:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.»

10. Παράρτημα: Πίνακας των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2, στοιχείο α′).

«α) Οι εταιρείες του βελγικού δικαίου που αποκαλούνται “société anonyme/naamloze vennootschap”, “société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen”, “société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, καθώς και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που λειτουργούν υπό καθεστώς ιδιωτικού δικαίου·

[…]

ι) οι εταιρείες του ολλανδικού δικαίου που αποκαλούνται “naamloze vennootschap” και “besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”·

[…]».

Β. Βελγικό δίκαιο

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [3]

11. Σύμφωνα με το άρθρο 266:

«Με βασιλικό διάταγμα, υπό τις προϋποθέσεις και εντός των ορίων που θέτει το διάταγμα αυτό, το Δημόσιο δύναται να παραιτηθεί εν όλω ή εν μέρει από την είσπραξη της παρακρατήσεως του φόρου κινητών αξιών επί εισοδημάτων προερχομένων από κεφάλαια, κινητές αξίες και άλλα εισοδήματα, αρκεί να πρόκειται για εισοδήματα δικαιούχων οι οποίοι μπορούν να προσδιοριστούν ή συλλογικών οργανισμών επενδύσεων αλλοδαπού δικαίου οι οποίοι διαθέτουν κοινή περιουσία την οποία διαχειρίζεται εταιρία διαχειρίσεως για λογαριασμό των μεριδιούχων, εφόσον τα μερίδιά τους δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο δημόσιας εκδόσεως στο Βέλγιο και δεν διατίθενται στο εμπόριο στο Βέλγιο, ή για εισοδήματα από τίτλους στον κομιστή ή άυλους τίτλους τα οποία περιλαμβάνονται σε μία από τις δύο ακόλουθες κατηγορίες:1. εισοδήματα από τίτλους εκδοθέντες πριν από την 1η Δεκεμβρίου 1962 τα οποία νομίμως απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες ή από αντικειμενικούς φόρους ή υπόκεινται σε φόρο με συντελεστή χαμηλότερο του 15 %·

2. εισοδήματα από πιστοποιητικά βελγικών οργανισμών συλλογικών επενδύσεων·

3 — Κώδικας του 1992 περί φορολογίας εισοδήματος (στο εξής: CIR 1992).

3. μετοχές υπέρ το άρτιο σχετικές με ομόλογα, βραχυπρόθεσμους τίτλους ή δανειακούς τίτλους που εκδόθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 1962.

Εν ουδεμία περιπτώσει είναι δυνατή παραίτηση από την είσπραξη του παρακρατούμενου φόρου κινητών αξιών επί εισοδημάτων από δανειακούς τίτλους των οποίων οι τόκοι κεφαλαιοποιήθηκαν […] ή από τίτλους που δεν συνεπάγονται περιοδικές πληρωμές τόκων και οι οποίοι εκδίδονται […] με έκπτωση που αντιστοιχεί στους τόκους που κεφαλαιοποιήθηκαν μέχρι τη λήξη του τίτλου […].

Το εδάφιο 2 δεν έχει εφαρμογή επί των τίτλων που προέρχονται από τη διάσπαση γραμμικών ομολόγων εκδοθέντων από το Βελγικό Δημόσιο.»

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992[4]

12. Το άρθρο 106, παράγραφος 5, ορίζει τα εξής:

«Πλήρης παραίτηση από την είσπραξη του παρακρατούμενου φόρου κινητών αξιών χωρεί σχετικά με τα μερίσματα των οποίων ο οφειλέτης είναι βελγική θυγατρική εταιρία και των οποίων ο δικαιούχος είναι μητρική εταιρία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

Ωστόσο, η παραίτηση δεν έχει εφαρμογή όταν η συμμετοχή της μητρικής εταιρίας από την οποία καταβάλλονται τα μερίσματα δεν αντιστοιχεί σε συμμετοχή τουλάχιστον 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρίας και αυτή η ελάχιστη συμμετοχή του 25 % δεν διατηρείται ή δεν διατηρήθηκε για συνεχές διάστημα τουλάχιστον ενός έτους.

Για την εφαρμογή του πρώτου και του δευτέρου εδαφίου, ως θυγατρική εταιρία και μητρική εταιρία νοούνται η θυγατρική εταιρία και η μητρική εταιρία όπως ορίζονται στην οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών.»

Γ – Σύμβαση μεταξύ της Βελγικής και Ολλανδικής Κυβερνήσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα του φόρου εισοδήματος και περιουσίας και για τη ρύθμιση ορισμένων άλλων φορολογικών ζητημάτων[5]

13. Το άρθρο 10 προβλέπει τα εξής:

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρία εγκατεστημένη σε συμβαλλόμενο κράτος σε εταιρία εγκατεστημένη σε αντισυμβαλλόμενο κράτος φορολογούνται στο αντισυμβαλλόμενο αυτό κράτος.

2. Τα μερίσματα αυτά μπορούν επίσης να φορολογηθούν και στο κράτος όπου η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία είναι εγκατεστημένη, κατά τα οριζόμενα στη νομοθεσία του κράτους αυτού· εάν, όμως, ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι μετοχική εταιρία κατέχουσα απευθείας τουλάχιστον το 25 % του κεφαλαίου της καταβάλλουσας τα μερίσματα εταιρίας […], ο ούτως θεσπιζόμενος φόρος δεν δύναται να υπερβαίνει […] το 5 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων».

4 — Εκτελεστικό βασιλικό διάταγμα της 27ης Αυγούστου 1993 σχετικά με τον κώδικα του 1992 περί φορολογίας εισοδήματος (στο εξής: RD/CIR 1992).

5 — Υπογραφείσα στις Βρυξέλλες στις 19 Οκτωβρίου 1970 (στο εξής: σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας).

II. Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14. Η Wereldhave Belgium είναι ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία, βελγικού δικαίου, στο κεφάλαιο της οποίας μετέχουν οι εταιρίες ολλανδικού δικαίου Wereldhave International και Wereldhave (κατά 35 % και 45 %, αντιστοίχως), των οποίων είναι θυγατρική.

15. Οι Wereldhave International και Wereldhave είναι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων[6], συσταθέντες υπό τον τύπο ανωνύμου εταιρίας[7], οι οποίοι διανέμουν τα κέρδη τους απευθείας στους μετόχους τους και, σύμφωνα με το ολλανδικό δίκαιο, υπόκεινται στον φόρο εταιριών (vennootschapsbelasting, στις Κάτω Χώρες), αλλά φορολογούνται με «μηδενικό συντελεστή».

16. Κατά τα έτη 1999 και 2000, η Wereldhave Belgium προέβη σε διανομή κερδών στις Wereldhave International και Wereldhave, παρακρατώντας τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες, με συντελεστή 5 %[8].

17. Οι ανωτέρω εταιρίες προέβαλαν δύο ενστάσεις ενώπιον της βελγικής φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητούσαν την απαλλαγή των διανεμηθέντων μερισμάτων από την παρακράτηση φόρου στην πηγή. Επικαλούνταν, για τους σκοπούς αυτούς, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 και το άρθρο 106, παράγραφος 5, του RD/CIR 1992, το οποίο μεταφέρει την οδηγία αυτή στο βελγικό δίκαιο.

18. Ελλείψει ρητής αποφάσεως της βελγικής διοικήσεως εντός έξι μηνών, οι Wereldhave Belgium, Wereldhave International και Wereldhave άσκησαν προσφυγή ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Brussel (πρωτοδικείου των Βρυξελλών, Βέλγιο).

19. Στις 20 Νοεμβρίου 2012, το rechtbank van eerste aanleg te Brussel (πρωτοδικείο των Βρυξελλών) εξέδωσε δύο αποφάσεις με τις οποίες έκρινε ότι τα διανεμηθέντα, κατά τα οικονομικά έτη 1999 και 2000, από την Wereldhave Belgium στις ολλανδικές εταιρίες Wereldhave International και Wereldhave, μερίσματα δεν έπρεπε να υποβληθούν σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες, καταδικάζοντας το Βελγικό Δημόσιο να επιστρέψει τα καταβληθέντα ποσά μετά τόκων.

20. Η βελγική διοίκηση άσκησε έφεση κατά των δύο αποφάσεων ενώπιον του Hof van beroep te Brussel (εφετείου των Βρυξελλών, Βέλγιο), ισχυριζόμενη, κατ' ουσίαν, ότι οι δικαιούχοι των μερισμάτων ήταν ολλανδικοί ΟΣΕ και δεν μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες, διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 90/435, σε συνδυασμό με το άρθρο 106, παράγραφος 5, του RD/CIR 1992, καθ' ο μέρος φορολογούντο με μηδενικό συντελεστή στις Κάτω Χώρες.

21. Ενώπιον του Hof van beroep te Brussel (εφετείου των Βρυξελλών), οι Wereldhave Belgium, Wereldhave International και Wereldhave υποστήριξαν ότι οι ΟΣΕ υπό τον τύπο ανωνύμου εταιρίας υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ολλανδικό φόρο εταιριών (άρθρο 1 του ολλανδικού νόμου του 1969 περί φόρου εταιριών), γεγονός το οποίο, αφεαυτού, αποκλείει, κατά την άποψή τους, την επιβολή της επίμαχης παρακρατήσεως. Επικαλέστηκαν το άρθρο 266 του CIR 1992, το άρθρο 106, παράγραφος 5, του RD/CIR 1992, καθώς επίσης το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435, και υποστήριξαν ότι η υπαγωγή στην οποία αναφέρεται ο τελευταίος αυτός κανόνας δεν απαιτεί πραγματική είσπραξη του φόρου.

22. Επικουρικώς, σε περίπτωση που η οδηγία 90/435 δεν ετύγχανε εφαρμογής, υποστήριξαν ότι τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ αντιτίθενται στις εφαρμοσθείσες σε αυτές βελγικές νομοθετικές διατάξεις, όπως προκύπτει, κατά την άποψή τους, από τη διάταξη του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

6 — Στο εξής: ΟΣΕ.

7 — «Naamloze vennootschap».

8 — Σύμφωνα με τη συναφθείσα μεταξύ Βελγίου και Κάτω Χωρών σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

23. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Hof van beroep te Brussel (εφετείο των Βρυξελλών) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Έχει η οδηγία 90/435 την έννοια ότι αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου η οποία δεν απαλλάσσει από τον βελγικό παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες τα μερίσματα που καταβάλλονται από βελγική θυγατρική εταιρία σε εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία η οποία πληροί την προϋπόθεση ελάχιστης συμμετοχής και διατηρήσεώς της, επειδή η ολλανδική μητρική εταιρία είναι οργανισμός συλλογικών επενδύσεων φορολογικού χαρακτήρα που οφείλει να διανέμει το σύνολο των κερδών του στους μετόχους του και, υπό την προϋπόθεση αυτή, δύναται να τύχει του μηδενικού συντελεστή του φόρου εταιριών;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχουν τα άρθρα [43 και 56 ΕΚ] την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη εθνικού δικαίου η οποία δεν απαλλάσσει από τον βελγικό παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες τα μερίσματα που καταβάλλονται από βελγική θυγατρική εταιρία σε εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία η οποία πληροί την προϋπόθεση ελάχιστης συμμετοχής και διατηρήσεώς της, επειδή η ολλανδική μητρική εταιρία είναι οργανισμός συλλογικών επενδύσεων φορολογικού χαρακτήρα που οφείλει να διανέμει το σύνολο των κερδών του στους μετόχους του και, υπό την προϋπόθεση αυτή, δύναται να τύχει του μηδενικού συντελεστή του φόρου εταιριών;»

III. Σύνοψη των παρατηρήσεων των διαδίκων

Α. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

24. Οι Wereldhave Belgium, Wereldhave International και Wereldhave υποστηρίζουν ότι τα ολλανδικά νομικά πρόσωπα υπόκεινται στον φόρο εταιριών στις Κάτω Χώρες και ότι, παρόλο που φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή, ως ΟΣΕ που διανέμουν τα μερίσματά τους μεταξύ των μετόχων τους, πληρούν την απαίτηση του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 90/435. Προς στήριξη της θέσεώς τους, παραθέτουν διάφορες βιβλιογραφικές παραπομπές[9], εκ των οποίων συνάγουν ότι η υπαγωγή δεν απαιτεί πραγματική είσπραξη του φόρου. Πρόκειται, κατά την άποψή τους, για υποκειμενικό όρο συνδεόμενο με την εταιρία και όχι με τα αποκομιζόμενα κέρδη ή τη φορολογική μεταχείρισή τους, με αποτέλεσμα η υπαγωγή να μην επηρεάζεται από την ολική ή μερική απαλλαγή από τον φόρο. Προσθέτουν ότι, σύμφωνα με την ολλανδική νομολογία, οι ΟΣΕ δεν απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών, αλλά υπόκεινται πλήρως σε αυτόν, με μηδενικό, ωστόσο, συντελεστή[10].

25. Κατά τις εν λόγω εταιρίες, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, σύμφωνα με τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 90/435, οι ολλανδικοί ΟΣΕ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της: οι δηλώσεις του Συμβουλίου στερούνται νομικής αξίας εφόσον δεν έχουν περιληφθεί στις θεσπισθείσες νομοθετικές διατάξεις, ως εν προκειμένω[11].

26. Οι Wereldhave Belgium, Wereldhave International και Wereldhave εκτιμούν, επομένως, ότι η οδηγία 90/435 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανόνα εθνικού δικαίου όπως ο επίμαχος.

9 — De Broe, L. και De Boeck, R.: «De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie» στο *Europees Belastingrecht*, Peeters, B. (επιμ.), Larcier, Γάνδη, 2005, σ. 362· Jansen, T. και De Vos, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Αμβέρσα, 2008, σ. 269· Lagae, J.P., «Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères», σε *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Ed. du Jeune Barreau, Βρυξέλλες, 1990, σ. 116· Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Αμβέρσα, 2008, σ. 54· και Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Αμβέρσα, 1997, σ. 48.

10 — Marres, O.C.R. και Wattel, P.J., Dividendbelasting, Kluwer, Deventer, 2011, σ. 216 και 217.

11 — Επικαλούνται την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit κ.λπ. (C- 283/94, C-291/94 και C-292/94, EU:C:1996:387, σκέψη 29).

27. Η Βελγική, η Τσεχική, η Γαλλική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς επίσης η Επιτροπή συμφωνούν, κατ' ουσίαν, ότι η οδηγία 90/435 δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση διαφορά, καθώς:

— Το άρθρο της 2, στοιχείο γ', απαιτεί όχι μόνον να υπόκειται η εταιρία στον φόρο, αλλά και να της επιβάλλεται πράγματι ο φόρος αυτός, όπως έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο με την απόφαση Aberdeen Property Finivest Alpha [12].

— Σκοπός της οδηγίας 90/435 είναι η εξάλειψη της διπλής φορολογίας, όπερ κατ' ανάγκην επάγεται ότι υφίσταται πραγματική φορολόγηση. Τυχόν απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή, χωρίς να υφίσταται πραγματική φορολογική επιβάρυνση στη χώρα εγκαταστάσεως, δεν θα εξυπηρετούσε τον σκοπό αυτόν και θα μπορούσε να αποτελέσει μέσο φοροαποφυγής. Η οδηγία 90/435 δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής σε οποιαδήποτε διανομή μερισμάτων μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών, παρά μόνο στις προβλεπόμενες από αυτήν περιπτώσεις, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται εκείνες όπου ουδείς φόρος επιβάλλεται είτε στη μία είτε στην άλλη έννομη τάξη.

28. Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή επισημαίνουν, επιπλέον, ότι η μη απαλλαγή (από τον φόρο εταιριών) στην οποία αναφέρεται το άρθρο 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 90/435 πρέπει να είναι μόνιμου χαρακτήρα και να μην συνδέεται με συγκεκριμένο οικονομικό έτος ή με ιδιαίτερο γεγονός που κωλύει τη γένεση της υποχρεώσεως καταβολής του φόρου.

29. Ως προς την περιλαμβανόμενη στο ίδιο άρθρο απαίτηση η υπαγωγή να πραγματοποιείται «χωρίς δυνατότητα επιλογής», η Ιταλική Κυβέρνηση τονίζει ότι η διάταξη περί παραπομπής δεν διευκρινίζει εάν η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή στους δύο ολλανδικούς ΟΣΕ απορρέει από επιλογή των εταιρικών τους οργάνων ή από τα ίδια τα ιδρυτικά καταστατικά των εταιριών. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, υποστηρίζει, το αποτέλεσμα θα ήταν το ίδιο, διότι δεν υφίσταται διαφορά μεταξύ της απαλλαγής και της φορολογήσεως με μηδενικό συντελεστή. Η Επιτροπή φρονεί ότι η σύσταση ενός ΟΣΕ ενέχει συγκεκριμένη επιλογή περί της υπαγωγής στο νομικό αυτό καθεστώς και της τηρήσεως των όρων του.

30. Η Επιτροπή επισημαίνει, περαιτέρω, ότι κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 90/435 υπήρξε δήλωση περί αποκλεισμού των ολλανδικών ΟΣΕ από το πεδίο εφαρμογής της. Μολονότι η δήλωση αυτή στερείται εγγενούς νομικής αξίας, καθιστά, εντούτοις, σαφή τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης: με αυτήν αποκλείονταν ρητώς όχι μόνον οι ΟΣΕ, αλλά και κάθε εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών η οποία, ωστόσο, απαλλασσόταν κατά τρόπο μόνιμο από την καταβολή του. Η έλλειψη ρητής αναφοράς στους ΟΣΕ στο τελικό κείμενο, παρά τη σχετική μνεία τους στις προπαρασκευαστικές εργασίες, είναι κατανοητή, καθώς, εφόσον τυγχάνουν απαλλαγής, δεν εμπίπτουν πλέον στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435, δυνάμει του άρθρου της 2, στοιχείο γ'.

Β. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

31. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν υπέβαλε παρατηρήσεις επί του τμήματος αυτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Αντιθέτως, παρατηρήσεις υπέβαλαν η Ιταλική και η Τσεχική Κυβέρνηση, καθώς επίσης η Επιτροπή, οι οποίες προτείνουν την απόρριψη του δευτέρου ερωτήματος ως απαραδέκτου, καθώς στη διάταξη περί παραπομπής δεν εκτίθεται ούτε το εθνικό νομικό πλαίσιο ούτε το σε τι συνίσταται η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγκατεστημένων και των μη εγκατεστημένων στο Βέλγιο ΟΣΕ.

12 — Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

32. Αντιθέτως, οι Wereldhave Belgium, Wereldhave International και Wereldhave επικεντρώνουν την προσοχή τους στην ανάλυση της βελγικής νομοθεσίας εκ της οποίας συνάγουν ότι υφίσταται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών, με αποτέλεσμα οι τελευταίες να μην μπορούν να αποφύγουν την επάλληλη φορολόγηση. Η επιφυλασσόμενη στις αλλοδαπές εταιρίες δυσμενής μεταχείριση προσβάλλει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και την ελευθερία εγκαταστάσεως.

33. Η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η διάταξη Tate & Lyle Investments [13], η οποία παρατίθεται στη διάταξη περί παραπομπής, καθώς και η απόφαση Aberdeen Property Finivest Alpha [14] δεν έχουν εν προκειμένω εφαρμογή. Η από μέρους της ανάλυση της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας την οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, στο Βέλγιο, οι αλλοδαπές εταιρίες δεν αντιμετωπίζονται δυσμενέστερα από τις ημεδαπές. Η σύγκριση μεταξύ των φόρων που επιβάλλονται στις βελγικές και τις ολλανδικές εταιρίες πρέπει να γίνει υπό το πρίσμα του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τους βελγικούς ΟΣΕ, οι οποίοι τυγχάνουν ειδικής μεταχειρίσεως, και όχι υπό το πρίσμα του κοινού φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τις βελγικές εταιρίες.

34. Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν, επικουρικώς, ότι, εάν αποδεικνυόταν η ύπαρξη δυσμενούς μεταχειρίσεως των μη εγκατεστημένων στο Βέλγιο ΟΣΕ, τότε θα είχε εφαρμογή η νομολογία της αποφάσεως Tate & Lyle Investments [15]. Στην περίπτωση αυτή, θα επρόκειτο για προσβολή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, μολονότι θα έπρεπε να εξεταστεί εάν οι επιβληθέντες περιορισμοί μπορούσαν να δικαιολογηθούν από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και, κατόπιν τούτου, εάν ήταν κατάλληλοι για τη διαφύλαξη του τιθέμενου σκοπού και δεν υπερέβαιναν τα αναγκαία για την επίτευξή του όρια.

IV. Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

35. Η διάταξη περί παραπομπής κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Αυγούστου 2015.

36. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Wereldhave Belgium, η Wereldhave International, η Wereldhave, η Βελγική, η Τσεχική, η Γαλλική και η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Δεν υποβλήθηκε αίτημα για τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

V. Εκτίμηση

Α. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

37. Σκοπός της οδηγίας 90/435 είναι η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως κατά τη διανομή μερισμάτων μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε διάφορα κράτη μέλη, η οποία θεωρείται εμπόδιο στη σύσταση επιχειρήσεων ή ομίλων εταιριών κοινοτικής διαστάσεως. Σύμφωνα με την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική της σκέψη [16], λαμβανομένων υπόψη από κοινού, δεν πρέπει, προς διευκόλυνση του σχηματισμού των εν λόγω ομίλων εταιριών, να διατηρούνται οι «ειδικο[ί] περιορισμο[ί], μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών» και διακρίνουν ή «θέτουν σε δυσμενέστερη θέση» τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών οι οποίες δεν εδρεύουν στο ίδιο κράτος.

13 — Διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — Διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

16 — Όπως παρατίθενται στα σημεία 5 και 6 των παρουσών προτάσεων.

38. Προς τον σκοπό αυτόν, η οδηγία 90/435 θεσπίζει δύο είδη ειδικών μέτρων. Αφενός, ορίζει ότι το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας δεν φορολογεί τα αποκομιζόμενα από τη θυγατρική εταιρία κέρδη ή τα φορολογεί «επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά» [17]. Αφετέρου, προβλέπει ότι απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή τα διανεμόμενα από τη θυγατρική εταιρία στη μητρική κέρδη ή μερίσματα, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις [18]. Επί της δεύτερης αυτής προβλέψεως επικεντρώνεται η διαφορά της κύριας δίκης.

39. Ωστόσο, το εν λόγω «κοινό καθεστώς» [19] δεν εφαρμόζεται πάντοτε, ούτε και σε κάθε είδους σχέση μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών. Η οδηγία 90/435 οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής της προσδιορίζοντας (άρθρο 2) ποιες «εταιρεί[ες] κράτους μέλους» αφορά. Συγκεκριμένα, θεσπίζει σειρά επιτακτικών προϋποθέσεων για τον χαρακτηρισμό τους ως τέτοιων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η απαίτηση η εταιρία να «υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια […] vennootschapsbelasting στις Κάτω Χώρες […]» (άρθρο 2, στοιχείο γ′).

40. Η διαφορά ανακύπτει αφ' ής στιγμής οι μητρικές εταιρίες της κύριας δίκης φορολογούνται, βάσει του vennootschapsbelasting, με μηδενικό συντελεστή στις Κάτω Χώρες. Σημαίνει το γεγονός αυτό ότι «απαλλάσσονται» από την καταβολή του φόρου αυτού στο κράτος εγκαταστάσεώς τους; Σε καταφατική περίπτωση, η εφαρμογή του άρθρου 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 90/435 θα είχε ως συνέπεια, άνευ άλλου τινός, η επίμαχη περίπτωση να μην εμπίπτει στο καθεστώς της οδηγίας αυτής, καθώς το εν λόγω άρθρο επιτάσσει η εταιρία όχι μόνο να υπόκειται στον φόρο εταιριών, αλλά και να μην απαλλάσσεται από αυτόν [20].

41. Κατά τις προσφεύγουσες στην κύρια δίκη, το γεγονός απλώς και μόνον ότι υπόκεινται στον φόρο ικανοποιεί την επίμαχη απαίτηση. Η υπαγωγή δεν απαιτεί κατ' ανάγκην την πραγματική είσπραξη του φόρου, ενώ, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν συνοδεύεται από απαλλαγή ή επιβολή μειωμένου φόρου.

42. Η προσέγγιση των προσφευγουσών της κύριας δίκης εταιριών θα μπορούσε να είναι βάσιμη εάν το άρθρο 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 90/435 έκανε απλώς λόγο για υπαγωγή. Τούτο όμως δεν ισχύει: το άρθρο θέτει μια θετική προϋπόθεση (να υπόκειται στον φόρο) και μια αρνητική (να μην τυγχάνει κανενός είδους απαλλαγής), οι οποίες πρέπει αμφότερες να πληρούνται σωρευτικώς. Είναι αξιοσημείωτο ότι τα επιχειρήματα των εν λόγω εταιριών επικεντρώνονται στην υπαγωγή, χωρίς σχεδόν καμία αναφορά στην απαλλαγή [21]. Η τελευταία επάγεται ότι, παρά την επέλευση του γενεσιουργού λόγου (ήτοι, της υπαγωγής), η καταβολή του αναλογούντος φόρου δεν καθίσταται απαιτητή, καθώς ο νομοθέτης έκρινε σκόπιμο να απαλλάξει συγκεκριμένη κατηγορία εταιριών από το φορολογικό βάρος.

17 — Άρθρο 4.

18 — Άρθρο 5. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται η τήρηση των διατάξεων του άρθρου αυτού.

19 — Τον όρο αυτό χρησιμοποιεί η τρίτη αιτιολογική σκέψη, τελευταία περίοδος, της οδηγίας 90/435.

20 — Η διαφορά μεταξύ «υπαγωγής» και «απαλλαγής» από την κύρια φορολογική υποχρέωση (ήτοι, την καταβολή της φορολογικής οφειλής) συνίσταται, εν συνόψει, στο ότι, στις περιπτώσεις μη υπαγωγής, δεν επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου, ενώ, στις περιπτώσεις απαλλαγής, επέρχεται. Στις τελευταίες, η κύρια φορολογική υποχρέωση έχει, θεωρητικώς, γεννηθεί, ο υποκείμενος, όμως, στον φόρο απαλλάσσεται βάσει νόμου, ολικώς ή μερικώς, από την καταβολή του, ο οποίος, εν τέλει, δεν καθίσταται απαιτητός. Μολονότι σε ορισμένα εθνικά νομικά συστήματα δεν ανακύπτουν ζητήματα από άποψη ορολογίας ή νομικής θεωρίας, σε άλλα, εντούτοις, δεν υφίσταται η ίδια νοηματική σαφήνεια. Με τις παρατηρήσεις του, ένας εκ των διαδίκων χαρακτηρίζει την υπαγωγή ως «υποκειμενική υπαγωγή» και τη μη απαλλαγή ως «αντικειμενική υπαγωγή». Άλλοι χρησιμοποιούν τις εκφράσεις «αφηρημένη υπαγωγή» και «συγκεκριμένη υπαγωγή». Ή, τέλος, συνδέουν τη «μη απαλλαγή» με την ιδέα της «αποτελεσματικότητας», κάνοντας χρήση λεκτικών συμπλεγμάτων όπως «πραγματική επιβολή» ή «εν τοις πράγμασι υποκείμενος/η».

21 — Επισημαίνουν ότι, μετά την εφαρμογή σε συγκεκριμένο οικονομικό έτος των κανόνων υπολογισμού του φόρου, συμπεριλαμβανομένων των μειώσεων της φορολογητέας βάσεως ή των εκπτώσεων από το ποσό του φόρου, το ποσό της εκκαθαρίσεως θα μπορούσε να είναι μηδενικό (ή αρνητικό), χωρίς τούτο να θίγει την υπαγωγή. Φρονώ, ωστόσο, ότι η οδηγία, καθ' ο μέρος προβλέπει την απαλλαγή, δεν αναφέρεται στον προσδιορισμό, ανά οικονομικό έτος, της φορολογικής οφειλής, αλλά στους γενικούς κανόνες που διέπουν την απαλλαγή εντός του νόμου περί φόρου εταιριών.

43. Κατά την άποψή μου, αφ' ής στιγμής ο ολλανδικός φορολογικός νόμος υπάγει συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα (εν προκειμένω, τους ΟΣΕ) στον φόρο εταιριών και, εν συνεχεία, θεσπίζει, αφηρημένως, ότι φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή, τους αναγνωρίζει, στην πραγματικότητα απαλλαγή από το φορολογικό βάρος. Επομένως, τα εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435.

44. Φρονώ ότι στην εκτίμηση αυτή δεν μπορούν να αντιταχθούν βάσιμα επιχειρήματα. Εξ ορισμού, ο «μηδενικός συντελεστής» φόρου εταιριών ισοδυναμεί με πλήρη απουσία επιβολής φόρου, ήτοι, με πλήρη απαλλαγή από αυτόν. Όταν το αποτέλεσμα αυτό απορρέει από ρητή νομοθετική διάταξη, η οποία ούτως έχει προβλέψει ex ante και κατά τρόπο μόνιμο για συγκεκριμένη κατηγορία νομικών προσώπων, οποιαδήποτε και αν είναι τα αποκομιζόμενα κέρδη, δεν αντιλαμβάνομαι πώς θα μπορούσε να αποκρουστεί ότι πρόκειται για γνήσια απαλλαγή από τον φόρο αυτόν, κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 90/435.

45. Ένας επιπλέον συλλογισμός επιβεβαιώνει ότι οι οικείες ολλανδικές εταιρίες εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 90/435. Η τελευταία, όπως έχει ήδη εκτεθεί, επιδιώκει την αποφυγή της διπλής εισπράξεως, από τα κράτη μέλη, της ίδιας κατηγορίας φόρου (αυτού που επιβαρύνει τα κέρδη των εταιριών) στο πλαίσιο των σχέσεων μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών. Εξάλλου, όπως έχουν προβάλει και οι λοιποί παρεμβαίνοντες, ακριβώς για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η οδηγία 90/435 δεν έχει εφαρμογή στα μη υποκείμενα ή τα απαλλασσόμενα από τον εν λόγω φόρο νομικά πρόσωπα. Τόσο η μη υπαγωγή όσο και η ολική απαλλαγή των εισοδημάτων τους (εν προκειμένω, από κινητές αξίες) αντισταθμίζουν τον κίνδυνο ότι εταιρία ως προς την οποία συντρέχει μια εκ των περιστάσεων αυτών θα επιβαρυνθεί δύο φορές με τον φόρο εταιριών, όπερ επάγεται ότι εκλείπει η ανάγκη εφαρμογής του προβλεπομένου από την οδηγία κοινού καθεστώτος[22].

46. Με τις παρατηρήσεις της, η Επιτροπή αναφέρει ότι, κατά τη συνεδρίαση του Συμβουλίου της 11ης Ιουνίου 1990, πριν από τη θέσπιση της οδηγίας 90/435 και κατόπιν αιτήματος διαφόρων κυβερνήσεων, είχαν καταρτιστεί διάφορες δηλώσεις προκειμένου να περιληφθούν στα πρακτικά, βάσει των οποίων ετίθεντο, κατά τρόπο ρητό, εκτός του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας ορισμένες κατηγορίες νομικών προσώπων (μεταξύ των οποίων οι ολλανδικοί ΟΣΕ)[23]. Μολονότι οι δηλώσεις αυτές στερούνται δεσμευτικής ισχύος, δεν παύουν, εντούτοις, να έχουν ενδιαφέρον από ερμηνευτικής απόψεως. Το γεγονός ότι οι προτάσεις δεν εισήχθησαν τελικώς στο κείμενο δεν οφείλεται σε απόρριψη του περιεχομένου τους, αλλά στη βεβαιότητα ότι οι όροι του άρθρου 2, στοιχείο γ', καθ' ο μέρος αφορούσαν την απαλλαγή από τον φόρο, περιελάμβαναν per se τους προαναφερθέντες αποκλεισμούς.

47. Εν συνόψει, η οδηγία 90/435 δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, λαμβανομένου υπόψη ότι οι μητρικές εταιρίες δεν μπορούν να θεωρηθούν «εταιρείες κράτους μέλους» κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο γ', αυτής. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται σύγκρουση μεταξύ της οδηγίας και των βελγικών κανόνων που προβλέπουν την παρακράτηση του φόρου εταιριών στην πηγή (με συντελεστή 5 %) επί των διανεμόμενων από τη θυγατρική εταιρία στις μητρικές της μερισμάτων.

22 — Η Κυβέρνηση της Τσεχικής Δημοκρατίας το εξέφρασε εναργώς με τις παρατηρήσεις της: απαραίτητη προϋπόθεση για την ύπαρξη διπλής φορολογίας είναι η πραγματική επιβολή φόρου. Η αναγνώριση απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή εφόσον δεν υφίσταται πραγματική φορολόγηση στη χώρα εγκαταστάσεως δεν θα συνέβαλε στον σκοπό της αποφυγής της διπλής φορολογίας.

23 — Το κείμενο της δηλώσεως, καθ' ο μέρος αφορούσε τις εταιρίες των Κάτω Χωρών, είχε ως εξής: «Το Συμβούλιο και η Επιτροπή συμφωνούν ότι οι ολλανδικές εταιρίες επενδύσεων, κατά την έννοια του άρθρου 28 του νόμου του 1969 περί φόρου εταιριών, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας». Παρόμοιες δηλώσεις του Συμβουλίου και της Επιτροπής περιλαμβάνονται στα πρακτικά: α) για συγκεκριμένες γερμανικές εταιρίες επενδύσεων, β) για τις ισπανικές εταιρίες που τελούν σε καθεστώς «φορολογικής διαφάνειας», και γ) για τις πορτογαλικές εταιρίες οι οποίες «υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον φόρο εταιριών αλλά, απαλλάσσονται, ταυτοχρόνως, από αυτόν και τα κέρδη τους φορολογούνται σε επίπεδο εταίρων».

Β. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

48. Η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν προδικάζει, ωστόσο, την απάντηση επί του δευτέρου. Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, με την απόφαση Aberdeen Property Finivest Alpha [24], σε περιπτώσεις μη εμπίπτουσες στην οδηγία 90/435 (ως προς τις οποίες «τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να καθορίζουν αν και σε ποιο βαθμό θα αποφεύγεται η διπλή οικονομική φορολογία των διανεμομένων κερδών και να δημιουργούν προς τούτο, είτε μονομερώς είτε μέσω συμβάσεων που συνάπτουν με άλλα κράτη μέλη, μηχανισμούς για την αποφυγή ή τον περιορισμό της εν λόγω διπλής οικονομικής φορολογίας»), δεν μπορούν να θεσπιστούν μέτρα αντίθετα προς τις κατοχυρούμενες από τη Συνθήκη ελευθερίες κυκλοφορίας. Στο πρόβλημα, ακριβώς, αυτό, επικεντρώνεται το επόμενο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

49. Η Ιταλική και η Τσεχική Κυβέρνηση, καθώς επίσης η Επιτροπή εκτιμούν ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο, καθώς το αιτούν δικαστήριο δεν περιγράφει επαρκώς τα πραγματικά περιστατικά και το νομικό πλαίσιο της διαφοράς. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν υπέβαλε καν παρατηρήσεις επί του ερωτήματος αυτού.

50. Η διάταξη περί παραπομπής πάσχει, πράγματι, από το ελάττωμα αυτό. Αφενός, το αιτούν δικαστήριο δεν εξηγεί τους όρους υπό τους οποίους η βελγική νομοθεσία επιφυλάσσει, ενδεχομένως, δυσμενέστερη μεταχείριση στις αλλοδαπές εταιρίες σε σύγκριση με τις ημεδαπές, ούτως ώστε να υφίσταται προσβολή κάποιας από τις κατοχυρούμενες στη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ελευθερίες. Αφετέρου, και κατά κύριο λόγο, παραλείπει να εκθέσει λεπτομερώς τους εθνικούς και συμβατικούς κανόνες οι οποίοι θα ήταν κρίσιμοι για τη διαπίστωση τυχόν προσβολής των ελευθεριών αυτών.

51. Οι παραλείψεις αυτές είναι ιδιαιτέρως σημαντικές εάν εξεταστούν υπό το πρίσμα της μεθόδου βάσει της οποίας το Δικαστήριο έχει, επανειλημμένως, προβεί στην ανάλυση προδικαστικών ερωτημάτων υποβληθέντων σε παρόμοιες με την επίμαχη υποθέσεις, εμπίπτουσες στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ο τρόπος δράσεώς του, κατά φάσεις ή στάδια, σκοπεί, σε πρώτο χρόνο, στον προσδιορισμό της εφαρμοστέας ελευθερίας και τη διαπίστωση τυχόν περιορισμού της. Σε δεύτερο χρόνο, το Δικαστήριο συγκρίνει τις επίμαχες καταστάσεις, προκειμένου να διαπιστώσει εάν απετέλεσαν αντικείμενο διαφορετικής μεταχειρίσεως, κάτι για το οποίο απαιτείται εμπεριστατωμένη εξέταση των εσωτερικών κανόνων που τη δημιούργησαν. Τέλος, διερευνά τυχόν δικαιολογητικούς λόγους βασιζόμενους σε επιτακτικές απαιτήσεις δημοσίου συμφέροντος και εξετάζει την αναλογικότητα του περιοριστικού της επίμαχης ελευθερίας εθνικού μέτρου.

52. Ωστόσο, είναι αναγκαίο, σε κάθε ένα από τα στάδια αυτά, το Δικαστήριο να διαθέτει επαρκείς πληροφορίες, παρασχεθείσες από το αιτούν δικαστήριο, σε σχέση με το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, κάτι που δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Ως εκ τούτου, προκειμένου, παραδείγματος χάριν, να εκτιμηθεί εάν στην κύρια δίκη μπορεί να στοιχειοθετηθεί διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τον φόρο εταιριών, η σύγκριση πρέπει να γίνει όχι μεταξύ των εγκατεστημένων και των μη εγκατεστημένων στο Βέλγιο εταιριών, εν γένει, αλλά μεταξύ των ολλανδικών ΟΣΕ και των βελγικών ομολόγων τους (εταιριών επενδύσεων), το συγκεκριμένο νομικό καθεστώς των οποίων δεν εκτίθεται στη διάταξη περί παραπομπής.

53. Ούτε, επίσης, περιλαμβάνονται στη διάταξη αυτή νομοθετικές παραπομπές, κατά την μία ή την άλλη έννοια, εκ των οποίων θα μπορούσε να συναχθεί, με σαφήνεια, ότι η βελγική φορολογική νομοθεσία προβλέπει μηχανισμούς που επιτρέπουν μόνο στις εγκατεστημένες στο Βέλγιο υπό τον τύπο ΟΣΕ εταιρίες, και όχι στις λοιπές, να περιορίσουν την επάλληλη επιβολή, ή να μεταθέσουν το φορολογικό βάρος. Το αιτούν δικαστήριο δεν λαμβάνει υπόψη του, επιπλέον, τη συναφθείσα μεταξύ Βελγίου και Κάτω Χωρών σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι διατάξεις της

24 — Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377, σκέψη 28).

οποίας[25] θα μπορούσαν, κατά περίπτωση, να εξουδετερώσουν ή να περιορίσουν τα δυσμενή αποτελέσματα που οι ολλανδικές εταιρίες φέρεται να υφίστανται λόγω του αναγομένου στους βελγικούς φορολογικούς νόμους περιορισμού της ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων (άρθρο 56 ΣΛΕΕ)[26]. Τέλος, καμία αναφορά δεν γίνεται στη διάταξη περί παραπομπής σε ενδεχόμενους δικαιολογητικούς λόγους βασιζόμενους σε επιτακτικές απαιτήσεις δημοσίου συμφέροντος, ή στην έλλειψη αναλογικότητας του προβαλλόμενου εν προκειμένω περιορισμού.

54. Είναι ιδιαιτέρως αξιοσημείωτη η ανεπάρκεια πληροφοριών από την οποία πάσχει η διάταξη περί παραπομπής, η οποία δεν μπορεί να υποκατασταθεί από τα επιχειρήματα των διαδίκων, όσον αφορά το εφαρμοστέο στις βελγικές εταιρίες επενδύσεων, κατά την ημερομηνία εκδόσεως της διατάξεως περί παραπομπής, φορολογικό καθεστώς, εν συγκρίσει προς αυτό των ολλανδικών ΟΣΕ, παρά το ότι το τελευταίο αποτελεί κρίσιμο στοιχείο της διαφοράς. Ο τρόπος με τον οποίον προσεγγίζουν, με τις παρατηρήσεις τους, το σημείο αυτό τόσο η Βελγική Κυβέρνηση όσο και οι προσφεύγουσες εταιρίες είναι ιδιαιτέρως ετερογενής, χωρίς το Δικαστήριο να μπορεί να τάμει τη διαφορά αυτή, καθώς ο εντοπισμός, η ερμηνεία και η εφαρμογή των κανόνων του εσωτερικού δικαίου απόκεινται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο.

55. Συγκεκριμένα, η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με το εφαρμοστέο στις ημεδαπές εταιρίες επενδύσεων βελγικό φορολογικό καθεστώς (καθεστώς παρεκκλίνον του κοινού δικαίου), η παρακράτηση στην πηγή συνιστά «οριστικό φόρο, καθώς δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι του φόρου που οφείλουν οι εν λόγω εταιρίες, ούτε να επιστραφεί»[27]. Προς στήριξη της θέσεώς της, επικαλείται το άρθρο 123 του RD/CIR 1992, σε συνδυασμό με το άρθρο 143, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1990. Προσθέτει ότι, μολονότι το επίμαχο ζήτημα είναι παρόμοιο με εκείνο στο οποίο ανάγεται η απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Βελγίου[28], το φορολογικό καθεστώς επί του οποίου απεφάνθη το Δικαστήριο στην εν λόγω υπόθεση, σχετικό με τις εταιρίες επενδύσεων άνευ μονίμου εγκαταστάσεως στο Βέλγιο, είναι, εντούτοις, διαφορετικό του εφαρμοσθέντος στα διανεμηθέντα από τη Wereldhave Belgium στη μητρική της εταιρία μερίσματα, καθώς το πρώτο παρείχε τη δυνατότητα εκπτώσεως, ή επιστροφής, του παρακρατηθέντος ποσού, όπερ δεν ισχύει στο δεύτερο.

56. Εάν τα ως άνω επιχειρήματα της Βελγικής Κυβερνήσεως ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα (όπερ απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει), τότε θα αποδεικνυόταν ότι, όσον αφορά τα αποκομιζόμενα από κινητές αξίες εισοδήματα, οι ημεδαπές εταιρίες επενδύσεων δεν θα μπορούσαν να αντισταθμίσουν το προκαλούμενο από την πρακτική της παρακρατήσεως επί των εισοδημάτων αυτών φορολογικό βάρος. Με άλλα λόγια, θα αποδεικνυόταν ότι οι ολλανδικοί ΟΣΕ και οι βελγικές εταιρίες

25 — Η Βελγική Κυβέρνηση επικαλέστηκε, με τις παρατηρήσεις της, το άρθρο 10 της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, το οποίο παρατίθεται στο σημείο 13 των παρουσών προτάσεων. Δυνάμει του συμβατικού αυτού κανόνα, η διπλή φορολογία που προκαλείται από την επιβαλλόμενη στο Βέλγιο παρακράτηση περιορίζεται, καθ' ο μέρος θεσπίζεται ποσοστιαίο όριο 5 % επί του «ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, εφόσον ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι μετοχική εταιρία κατέχουσα απευθείας τουλάχιστον το 25 % του κεφαλαίου της εταιρίας που καταβάλλει τα μερίσματα». Οι προσφεύγουσες στο πλαίσιο της κύριας δίκης εταιρίες αρνούνται, ωστόσο, ότι η οφειλόμενη στην εφαρμογή της βελγικής νομοθεσίας διαφορετική μεταχείριση μπορεί να αντισταθμιστεί από την εφαρμογή της συμβάσεως αυτής, καθώς το παρακρατούμενο στην πηγή ποσό (το προαναφερθέν 5 %) μετατρέπεται σε οριστικό βάρος, μη δυνάμενο να εκπέσει για τους ΟΣΕ στις Κάτω Χώρες.

26 — Μολονότι το αιτούν δικαστήριο (το οποίο, ως προς το σημείο αυτό, υιοθετεί την πρόταση προδικαστικού ερωτήματος όπως αυτό έχει διατυπωθεί από τους διαδίκους, χωρίς να εκθέσει το δικό του σκεπτικό) αναφέρεται τόσο στο άρθρο 49 όσο και στο άρθρο 56 ΣΛΕΕ, φρονώ ότι το ενδεδειγμένο πλαίσιο για την ανάλυση είναι αυτό της ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων. Δεν αποκλείεται, ωστόσο, κατά την άποψή μου, το ενδεχόμενο να θίγεται η ελευθερία εγκαταστάσεως, στον βαθμό κατά τον οποίο ο περιορισμός επηρεάζει την ικανότητα του μετόχου να ασκεί καθοριστική επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της. Εφόσον ο μέτοχος στερείτο της δυνατότητας αυτής (όπερ δεν φαίνεται να συμβαίνει εν προκειμένω, καθώς στο κεφάλαιο της Wereldhave Belgium μετέχουν οι Wereldhave International και Wereldhave σε ποσοστό 35 % και 45 % αντιστοίχως), εφαρμογή θα είχε μόνον το άρθρο 56 ΣΛΕΕ (βλ., συναφώς, την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 38).

27 — Σημείο 41 των γραπτών παρατηρήσεών της.

28 — Υπόθεση C-387/11 (EU:C:2012:670). Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι «το Βασίλειο του Βελγίου, διατηρώντας σε ισχύ διαφορετικούς κανόνες όσον αφορά τη φορολογία των εισοδημάτων από κεφάλαια και κινητές αξίες, αναλόγως του αν τα εισοδήματα αυτά εισπράττονται από βελγικές εταιρίες επενδύσεων ή αλλοδαπές εταιρίες επενδύσεων οι οποίες δεν διαθέτουν σταθερή εγκατάσταση στο Βέλγιο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ».

επενδύσεων χαίρουν, στην τελευταία αυτή χώρα, της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως όσον αφορά την παρακράτηση του φόρου εταιριών στην πηγή. Ούτε οι μεν ούτε οι δε θα μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο, λόγω του οριστικού και μη αποδοτέου χαρακτήρα του, οπότε θα αποκλειόταν η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως έναντι των πρώτων.

57. Εάν ίσχυε κάτι τέτοιο, δεν θα μπορούσε, επιμένω, να αμφισβητηθεί η συμβατότητα των εθνικών κανόνων, που επιβάλλουν στις εταιρίες επενδύσεων παρακράτηση φόρου στην πηγή, με τα άρθρα 49 και 56 ΣΛΕΕ. Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, σε σχέση ακριβώς με το Βασίλειο του Βελγίου[29], ότι δεν μπορεί να υποχρεωθεί το κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας «να διασφαλίζει ότι τα κέρδη που διανέμονται σε μέτοχο ο οποίος είναι κάτοικος αλλοδαπής δεν πλήττονται από αλλεπάλληλη ή από διπλή οικονομική φορολόγηση, είτε απαλλάσσοντας τα κέρδη αυτά της διανέμουσας εταιρίας από τον φόρο είτε παρέχοντας στον εν λόγω μέτοχο φορολογικό πλεονέκτημα που αντιστοιχεί στον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία επί των κερδών αυτών». Τέτοιου είδους απαίτηση θα συνεπαγόταν, προσθέτει, «αποποίηση, εκ μέρους του κράτους αυτού, της εξουσίας του να φορολογεί το εισόδημα που πραγματοποιείται λόγω της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας στην επικράτειά του»[30].

58. Ενδέχεται, ωστόσο, η εν προκειμένω εφαρμοσθείσα στις εταιρίες επενδύσεων ρύθμιση να μην ανταποκρίνεται πλήρως στην εκδοχή που παρουσιάζει σχετικώς η Βελγική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της. Εάν το αιτούν δικαστήριο είχε λάβει υπόψη του τη ρύθμιση αυτή, βάσει της αναλύσεως του περιεχομένου της θα μπορούσε, ενδεχομένως, να κατέληγε στην εκτίμηση ότι οι ισχύουσες κατά τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 νομοθετικές συντεταγμένες δεν διέφεραν από εκείνες τις οποίες είχε εξετάσει το Δικαστήριο με τη διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012, Tate & Lyle Investments[31], ή με την απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Βελγίου[32], αποφάσεις οι οποίες αμφότερες προηγούνται χρονικώς της διατάξεως περί παραπομπής και αφορούν συγκεκριμένα τους βελγικούς φορολογικούς κανόνες που διέπουν τον φόρο εταιριών.

59. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να ζητείται από το Δικαστήριο να τάμει μια διαφορά (μεταξύ της Wereldahve και της Βελγικής Κυβερνήσεως) η οποία αφορά, στην πραγματικότητα, το εσωτερικό νομικό πλαίσιο σε συνάρτηση με το οποίο πρέπει να χωρήσει η σύγκριση μεταξύ του εφαρμοστέου στους ολλανδικούς ΟΣΕ και τις βελγικές εταιρίες επενδύσεων φορολογικού καθεστώτος. Πρόκειται για υποχρέωση την οποία υπέχει το αιτούν δικαστήριο, χωρίς το Δικαστήριο να μπορεί να το υποκαταστήσει στο έργο αυτό ή να δώσει ικανοποιητική απάντηση στηριζόμενο σε υποθέσεις.

60. Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων αυτών, φρονώ ότι δεν μπορεί παρά να κηρυχθεί απαράδεκτο το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, εφόσον δεν πληροί τις ελάχιστες προϋποθέσεις του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

29 — Απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-387/11, EU:C:2012:670, σκέψη 78), στην οποία παρατίθενται οι αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 59), της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome, (C-182/08, EU:C:2011:670, σκέψη 83), και της 20ής Οκτωβρίου 2011, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-284/09, EU:C:2011:670, σκέψη 80).

30 — Η ίδια συλλογιστική εκτίθεται στη διάταξη του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, σκέψη 30), εκ νέου σε σχέση με τους φορολογικούς κανόνες που διέπουν την παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των διανεμόμενων από εγκατεστημένη στο Βέλγιο θυγατρική εταιρία στη μητρική της, μη εγκατεστημένη στη χώρα αυτή, μερισμάτων.

31 — Διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, σκέψεις 3 έως 9).

32 — Υπόθεση C-387/11, EU:C:2012:670.

61. Εάν, όμως, το Δικαστήριο αποφασίσει να εισέλθει στην ουσία του ερωτήματος και να κρίνει ότι η επιφυλασσόμενη στους ολλανδικούς ΟΣΕ μεταχείριση ήταν δυσμενέστερη, όσον αφορά την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των μερισμάτων, από αυτήν που ελάμβαναν οι βελγικές εταιρίες επενδύσεων, φοβούμαι ότι δεν θα μπορούσε παρά να επαναλάβει, υπό πολύ γενικούς όρους, την προηγούμενη νομολογία του στον τομέα αυτόν, ή να παραπέμψει, συγκεκριμένα, στη διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463)[33], προσαρμόζοντας το περιεχόμενό της στην επίμαχη περίπτωση.

62. Πράγματι, όπως και στην υπόθεση Tate & Lyle Investments[34], η Βελγική Κυβέρνηση θα μπορούσε να έχει επιλέξει να ασκήσει τη φορολογική της εξουσία επί των μερισμάτων τα οποία ημεδαπές εταιρίες διανέμουν σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, οι επωφελούμενες αλλοδαπές εταιρίες τελούν σε παρόμοια κατάσταση με αυτή των ημεδαπών εταιριών, όσον αφορά τον κίνδυνο επάλληλης φορολογήσεως των διανεμόμενων μερισμάτων, με αποτέλεσμα να πρέπει να τυγχάνουν συναφώς αντίστοιχης μεταχείρισεως με αυτήν που επιφυλάσσεται στις ημεδαπές εταιρίες[35].

63. Στο πλαίσιο της ίδιας συλλογιστικής, το Δικαστήριο θα έπρεπε να επισημάνει στο αιτούν δικαστήριο ότι ενδεχόμενη δυσμενής μεταχείριση θα μπορούσε να αποτρέψει τις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες από την πραγματοποίηση επενδύσεων στο Βέλγιο, και θα συνιστούσε, ως εκ τούτου, περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ[36].

64. Ωστόσο, εφόσον δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ότι ορισμένο κράτος μέλος είναι σε θέση να διασφαλίσει την τήρηση των απορρεόντων από τη Συνθήκη υποχρεώσεών του συνάπτοντας σύμβαση με άλλο κράτος μέλος, η οποία σκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, και της οποίας η εφαρμογή επιτρέπει την αντιστάθμιση των αποτελεσμάτων εκ της επιφυλασσομένης από την εθνική νομοθεσία μεταχειρίσεως[37], το αιτούν δικαστήριο πρέπει να σταθμίσει την επιρροή της συναφθείσας μεταξύ Βελγίου και Κάτω Χωρών συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, και να αποφανθεί εάν αυτή διασφαλίζει ότι οι αλλοδαπές εταιρίες τυγχάνουν παρόμοιας μεταχειρίσεως με τις ημεδαπές σύμφωνα με το βελγικό δίκαιο.

65. Σύμφωνα με τις ήδη εκδοθείσες στον τομέα αυτόν αποφάσεις, το Δικαστήριο θα έπρεπε, εν κατακλείδι, να υπενθυμίσει στο αιτούν δικαστήριο ότι, εάν, παρά τον περιορισμό της φορολογίας κατ' εφαρμογήν συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εκτιμά ότι διατηρείται η δυσμενής μεταχείριση των αλλοδαπών εταιριών, θα πρέπει να εξετάσει εάν επιτακτικοί λόγοι δημοσίου συμφέροντος δικαιολογούν αυτό το καθεστώς[38]. Ακόμη και εάν υφίστανται τέτοιου είδους λόγοι, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει, εν τέλει, να επαληθεύσει εάν τα εθνικά μέτρα που περιορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων είναι ικανά να διασφαλίσουν την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου, υπό όρους παρόμοιους με αυτούς της αποφάσεως της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Βελγίου[39].

33 — Επισημαίνω, παρεμπιπτόντως, ότι το Δικαστήριο είχε, στην υπόθεση εκείνη, απαντήσει στο αιτούν δικαστήριο με διάταξη, και όχι με απόφαση, με το σκεπτικό ότι επρόκειτο για «προδικαστικό ερώτημα [...] ταυτόσημο με ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, ή [ότι] η απάντηση σε τέτοιο ερώτημα μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία» (σκέψη 17 της εν λόγω διατάξεως).

34 — Διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Όπ.π., σκέψη 33.

36 — Όπ.π., σκέψη 36.

37 — Όπ.π., σκέψεις 36 και 37.

38 — Όπ.π., σκέψη 45.

39 — Υπόθεση C-387/11 (EU:C:2012:670, σκέψη 74).

VI. Πρόταση

66. Βάσει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να κηρύξει απαράδεκτο το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα του Hof van beroep te Brussel (εφετείου Βρυξελών, Βέλγιο) και να απαντήσει στο πρώτο ως εξής:

«Η οδηγία 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, δεν έχει εφαρμογή σε διαφορά σχετική με την εφαρμοζόμενη στο Βέλγιο παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που διανέμει θυγατρική εταιρία στη μητρική της, όταν η τελευταία είναι ολλανδικός οργανισμός συλλογικών επενδύσεων που υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή φόρου εταιριών.»