ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 8ης Μαΐου 2008 [1]

1. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών [2] (στο εξής: οδηγία 90/435) προβλέπει ότι, όταν μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα από θυγατρική της εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος της μητρικής εταιρίας υποχρεούται είτε να μη φορολογήσει τα κέρδη είτε να επιτρέψει στη μητρική εταιρία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά.

2. Στην υπό κρίση υπόθεση, το hof van beroep te Antwerpen (Εφετείο Αμβέρσας, Βέλγιο), ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο κατά πόσον το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435 απαγορεύει εθνικές ρυθμίσεις που προβλέπουν ότι τα μερίσματα συνυπολογίζονται σε πρώτη φάση στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας και, στη συνέχεια, εκπίπτουν, αλλά μόνο στο μέτρο που υπάρχουν φορολογητέα κέρδη στη μητρική εταιρία.

Η οδηγία 90/435

3. Σκοπός της οδηγίας 90/435 είναι η εξάλειψη του φορολογικού μειονεκτήματος που υφίστανται οι εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, σε σύγκριση προς τις εταιρίες ενός και του αυτού κράτους μέλους, στις περιπτώσεις που επιθυμούν να συνεργαστούν σχηματίζοντας ομίλους μητρικών και θυγατρικών εταιριών [3]. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με δύο τρόπους.

4. Πρώτον, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 προβλέπει ότι, όταν μια μητρική εταιρία [4] λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα από θυγατρική της, το κράτος της μητρικής εταιρίας υποχρεούται είτε να μη φορολογεί τα κέρδη αυτά (μέθοδος της απαλλαγής), είτε να «τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — ΕΕ 1990, L 225, σ. 6. Η οδηγία 90/435 τροποποιήθηκε μεν στη συνέχεια, η υπόθεση, όμως, της κύριας δίκης αφορά την οδηγία μόνον υπό την αρχική της μορφή.

3 — Βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/435: «[εκτιμώντας] ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών 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 εταιριών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος· ότι συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιριών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιριών του ιδίου κράτους μέλους· ότι πρέπει να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιριών σε κοινοτική κλίμακα».

4 — Ο ορισμός των όρων «μητρική εταιρία» και «θυγατρική εταιρία» περιέχεται στο άρθρο 3 της οδηγίας. Ο ορισμός περιλαμβάνει την προϋπόθεση να έχουν η μητρική εταιρία και η θυγατρική της τη φορολογική κατοικία τους σε διαφορετικά κράτη μέλη.

να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά […], μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου» (μέθοδος της πίστωσης φόρου ή του συμψηφισμού).

5. Δεύτερον, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 επιβάλλει στο κράτος μέλος να απαλλάσσει από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή τα κέρδη που διανέμονται από μια θυγατρική εταιρία στη μητρική εταιρία.

Η εθνική νομοθεσία

6. Η απόφαση περί παραπομπής είναι λακωνική όσον αφορά τις ισχύουσες εθνικές διατάξεις. Φαίνεται, ωστόσο, δεδομένο ότι η βελγική νομοθεσία [5] προβλέπει, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, τα ακόλουθα. Πρώτον, τα μερίσματα που προέρχονται από θυγατρικές κατά την έννοια της οδηγίας 90/435 περιλαμβάνονται στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας. Δεύτερον, το 95 % του ποσού αυτών των μερισμάτων εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας [6]. Αυτή η έκπτωση είναι γνωστή με την ονομασία «aftrek van definitief belaste inkomsten» (έκπτωση των οριστικώς φορολογηθέντων εσόδων) (ΟΦΕ). Τρίτον, η έκπτωση ΟΦΕ αφορά μόνον το ποσό των κερδών του συγκεκριμένου φορολογικού έτους. Συνεπώς, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της έκπτωσης ΟΦΕ για φορολογική χρήση κατά την οποία η εταιρία δεν πραγματοποίησε κανένα κέρδος. Εξάλλου, όταν η έκπτωση ΟΦΕ υπερβαίνει τα πραγματοποιηθέντα κέρδη, το μη χρησιμοποιούμενο μέρος της έκπτωσης ΟΦΕ δεν μεταφέρεται στο επόμενο φορολογικό έτος.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7. Και ως προς τα ζητήματα αυτά, η απόφαση περί παραπομπής είναι φειδωλή σε διευκρινίσεις. Ωστόσο, για το θέμα που μας απασχολεί, από τις γραπτές παρατηρήσεις μπορούν να συναχθούν τα εξής πραγματικά περιστατικά.

8. Από το 1992 έως το 1998, η Cobelfret NV (στο εξής: Cobelfret), βελγική εταιρία, εισέπραττε κάθε έτος μερίσματα λόγω της συμμετοχής της σε εταιρίες εγκατεστημένες στο Βέλγιο και στο Ηνωμένο Βασίλειο. Δεν αμφισβητείται ότι, όσον αφορά τις συμμετοχές της στις βελγικές εταιρίες, η Cobelfret είναι μητρική εταιρία και αυτές είναι θυγατρικές της, κατά την έννοια της οδηγίας 90/435.

9. Τα έτη 1994, 1995 και 1997, η Cobelfret υπέστη ζημίες και, ως εκ τούτου, δεν μπόρεσε να επωφεληθεί της έκπτωσης ΟΦΕ για τα έτη αυτά. Το 1996, η έκπτωση ΟΦΕ στην οποία είχε δικαίωμα η Cobelfret υπερέβαινε τα φορολογητέα κέρδη της κατά 277 432 ευρώ. Αυτό το μη χρησιμοποιηθέν μέρος της έκπτωσης δεν μπόρεσε να το μεταφέρει στο επόμενο έτος, κατά το οποίο υπέστη ζημίες. Η Cobelfret θεωρεί ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν απαλλάσσει, συνεπώς, πραγματικά τα

5 — Άρθρα 202, 204 και 205 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Wetboek van de inkomstenbelastingen) του 1992.

6 — Πράγματι, το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 επιτρέπει στα κράτη μέλη που έχουν επιλέξει τη μέθοδο της απαλλαγής να περιορίσουν την απαλλαγή στο 95 % των εισπραχθέντων μερισμάτων.

μερίσματα από τον φόρο, δεδομένου ότι οι φορολογικές απώλειες που μπορούν να μεταφερθούν μειώνονται κατά τέτοιον τρόπο ώστε, το επόμενο έτος, το φορολογητέο κέρδος βρίσκεται τεχνητά αυξημένο κατά το ποσό των μερισμάτων που θα έπρεπε να είχαν απαλλαγεί του φόρου.

10. Η Cobelfret υποστήριξε επιτυχώς ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Πρωτοδικείου Αμβέρσας) ότι αυτός ο περιορισμός της έκπτωσης ΟΦΕ αντέβαινε στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας. Η βελγική φορολογική αρχή άσκησε έφεση ενώπιον του hof van beroep te Antwerpen, το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει προς το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435 […] μια ρύθμιση, όπως το βελγικό σύστημα των οριστικώς φορολογηθέντων εσόδων, κατά την οποία τα λαμβανόμενα υπόψη μερίσματα προστίθενται καταρχάς στη φορολογική βάση της μητρικής επιχείρησης, κατόπιν δε το ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων εκπίπτει, δυνάμει του άρθρου 205, παράγραφος 2, του βελγικού κώδικα φορολογίας εισοδήματος, από τη φορολογική βάση της μητρικής επιχείρησης (σε ποσοστό μέχρι 95 %), μόνο καθόσον υπάρχουν φορολογητέα κέρδη στη μητρική εταιρία, δεδομένου ότι ένας τέτοιος περιορισμός της έκπτωσης των οριστικώς φορολογηθέντων εσόδων έχει ως αποτέλεσμα να φορολογείται η μητρική επιχείρηση σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο για τα μερίσματα που εισέπραξε, αν δεν είχε φορολογητέα κέρδη ή δεν είχε επαρκή φορολογητέα κέρδη κατά τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας εισέπραξε τα μερίσματα, ή τουλάχιστον να γίνεται κακώς χρήση των φορολογικών ζημιών της φορολογικής περιόδου και, επομένως, οι ζημίες αυτές να μην μπορούν πλέον να μεταφερθούν μέχρι το ύψος του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων, τα οποία, στην περίπτωση μη ύπαρξης φορολογικών ζημιών, θα είχαν ούτως ή άλλως απαλλαγεί κατά 95 %;»

11. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Cobelfret, το Βέλγιο και η Επιτροπή, που παρέστησαν, εξάλλου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Άμεσο αποτέλεσμα

12. Το υποβληθέν ερώτημα δεν αναφέρεται στο άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435. Ωστόσο, η απόφαση περί παραπομπής διευκρινίζει ότι το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι «είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί το ζήτημα του άμεσου αποτελέσματος της οδηγίας», όλοι δε οι διάδικοι διατυπώνουν παρατηρήσεις επ' αυτού. Συνεπώς, θα διατυπώσω συναφώς τις εξής σύντομες παρατηρήσεις.

13. Από πάγια νομολογία προκύπτει σαφώς ότι, σε όλες τις περιπτώσεις όπου οι διατάξεις μιας οδηγίας φαίνονται, από πλευράς περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς,

μπορεί να γίνει επίκλησή τους, ελλείψει εμπροθέσμως ληφθέντων μέτρων εφαρμογής, έναντι κάθε εθνικής διάταξης μη σύμφωνης προς την οδηγία, ή ακόμη κατά το μέτρο που μπορούν να προσδιορίσουν δικαιώματα που οι ιδιώτες δύνανται να προβάλλουν έναντι του κράτους μέλους [7]. Μια κοινοτική διάταξη είναι απαλλαγμένη αιρέσεων όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμιά επιφύλαξη ούτε απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση κάποιας πράξης, είτε των οργάνων της Κοινότητας είτε των κρατών μελών [8]. Εξάλλου, μια διάταξη είναι αρκούντως ακριβής, ώστε να μπορούν να την επικαλεστούν οι ιδιώτες και να την εφαρμόσει το δικαστήριο, οσάκις θεσπίζει υποχρέωση χωρίς διφορούμενη διατύπωση [9].

14. Συμφωνώ με την Cobelfret και την Επιτροπή ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 ανταποκρίνεται στα δύο αυτά κριτήρια. Η υποχρέωση την οποία επιβάλλει η διάταξη αυτή, ήτοι είτε η μη φορολόγηση των κερδών που διανέμονται από θυγατρική εταιρία προς τη μητρική της είτε η φορολόγησή τους με παράλληλη δυνατότητα της μητρικής εταιρίας να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη της, είναι διατυπωμένη με μη διφορούμενους όρους και δεν συνοδεύεται από καμιά επιφύλαξη ούτε απαιτείται, για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της, η έκδοση κάποιας πράξης είτε των οργάνων της Κοινότητας είτε των κρατών μελών.

15. Το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, δεν μπορεί να έχει άμεσο αποτέλεσμα, εφόσον παρέχει στα κράτη μέλη δυνατότητα επιλογής της μεθόδου για την επίτευξη του επιδιωκομένου αποτελέσματος.

16. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η Cobelfret, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «η ευχέρεια του κράτους να επιλέξει μεταξύ περισσοτέρων δυνατών μέσων προκειμένου να επιτύχει το αποτέλεσμα που προβλέπεται από μια οδηγία δεν αποκλείει τη δυνατότητα των ιδιωτών να επικαλεστούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τα δικαιώματα των οποίων το περιεχόμενο μπορεί να καθοριστεί με επαρκή ακρίβεια βάσει των διατάξεων της οδηγίας και μόνο» [10].

17. Θεωρώ, συνεπώς, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 έχει άμεσο αποτέλεσμα.

Συμβατότητα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435

18. Η Cobelfret και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η βελγική νομοθεσία αντιβαίνει στην οδηγία. Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει την αντίθετη άποψη.

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies (Συλλογή 2007, σ. I-5517, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Βλ. απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-389/95, Klattner (Συλλογή 1997, σ. I-2719, σκέψη 33).

9 — Όπ.π.

10 — Βλ. αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψη 17), και της 14ης Ιουλίου 1994, C-91/92, Faccini Dori (Συλλογή 1994, σ. I-3325, σκέψη 17).

19. Συμφωνώ με την πρώτη άποψη.

20. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 επιβάλλει στα κράτη μέλη είτε να μη φορολογούν τα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρική εταιρία προς τη μητρική της εταιρία είτε να επιτρέπουν στη μητρική εταιρία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Κατά τη γνώμη μου, η βελγική νομοθεσία δεν εφαρμόζει προσηκόντως καμία από τις δύο αυτές μεθόδους.

21. Οι διατάξεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να περιλαμβάνονται μεν πάντοτε τα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρική εταιρία στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας, αλλά να μην εκπίπτουν πάντοτε, δεδομένου ότι δεν χωρεί έκπτωση όταν η μητρική εταιρία δεν πραγματοποιεί φορολογητέα κέρδη κατά την ίδια περίοδο. Στην περίπτωση αυτή, η περίληψη των μερισμάτων στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας συνεπάγεται υψηλότερη φορολόγηση της τελευταίας, καθόσον καταλήγει στη μείωση του ύψους των ζημιών που μπορούν να μεταφερθούν. Κατά συνέπεια, θα επιβληθεί φόρος το επόμενο έτος, κατά τη διάρκεια του οποίου πραγματοποιείται φορολογητέο κέρδος, επί ενός επιπλέον ποσού που αντιστοιχεί εν όλω ή εν μέρει στα μερίσματα.

22. Συνεπώς, το βελγικό σύστημα δεν επιτρέπει τη συστηματική απαλλαγή των μερισμάτων από τον φόρο. Πιο συγκεκριμένα, προβλέπει την απαλλαγή τους μόνο στην περίπτωση που πραγματοποιούνται και άλλα φορολογητέα κέρδη. Το Βασίλειο του Βελγίου εξαρτά, επομένως, τη φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων από προϋπόθεση μη προβλεπόμενη από την οδηγία. Συνεπώς, δεν πρόκειται για γνήσιο σύστημα απαλλαγής από τον φόρο.

23. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, δεδομένου ότι σκοπός της οδηγίας είναι η ελάφρυνση του φορολογικού καθεστώτος των διασυνοριακών συνεργασιών, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να λαμβάνουν μονομερώς περιοριστικά μέτρα, όπως είναι η απαίτηση να έχει συμπληρωθεί η ελαχίστη περίοδος συμμετοχής κατά τον χρόνο διανομής των κερδών για τα οποία ζητείται το φορολογικό πλεονέκτημα [11]. Δεν βλέπω τον λόγο να μην εφαρμοστεί η ίδια αρχή και σε μια προϋπόθεση που, ουσιαστικά, απαιτεί να έχει η μητρική εταιρία πραγματοποιήσει φορολογητέα κέρδη.

24. Το βελγικό σύστημα δεν είναι ούτε σύστημα συμψηφισμού το οποίο θα προέβλεπε ότι ο φόρος που έχει καταβάλει η θυγατρική εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει η μητρική της εταιρία.

11 — Απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-5063, σκέψη 26).

25. Το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει, πρώτον, ότι ο περιορισμός της έκπτωσης ΟΦΕ καταλήγει στο ίδιο τουλάχιστον αποτέλεσμα με τη μέθοδο του συμψηφισμού. Θεωρεί ότι, αν η μέθοδος του συμψηφισμού πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και για την περιορισμένη έκπτωση ΟΦΕ, στο μέτρο που τίποτε δεν επιβάλλει να καταλήγει «η μη φορολόγηση» των κερδών σε ευνοϊκότερο αποτέλεσμα από αυτό της μεθόδου του συμψηφισμού.

26. Δεν πείθομαι από τα επιχειρήματα του Βασιλείου του Βελγίου ως προς το ζήτημα αυτό. Επιπλέον, αν ο περιορισμός της έκπτωσης ΟΦΕ καταλήγει σε αποτέλεσμα τουλάχιστον εξίσου ευνοϊκό για τον φορολογούμενο με εκείνο της μεθόδου του συμψηφισμού, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να στηριχθεί στον τρόπο με τον οποίο μετέφερε την οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη του αν επέλεξε να το πράξει με ιδιαίτερο τρόπο [12]. Το Βασίλειο του Βελγίου δεν ισχυρίζεται ότι επέλεξε να μεταφέρει το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 στην εσωτερική έννομη τάξη του με τη μέθοδο του συμψηφισμού. Συνεπώς, θεωρώ άσκοπο να εξεταστεί αν και κατά πόσον η εναλλακτική μέθοδος την οποία επέλεξε λειτουργεί εξίσου ευνοϊκά με τη μέθοδο του συμψηφισμού.

27. Το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει, δεύτερον, ότι από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, που επιβάλλει στα κράτη μέλη «[να μη φορολογούν] τα κέρδη αυτά», δεν προκύπτει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να χορηγούν «απαλλαγή» και ότι η «απαλλαγή» αυτή συνεπάγεται ότι τα εισπραττόμενα μερίσματα δεν έχουν καμία επίδραση στο ύψος των ζημιών που μπορούν να μεταφερθούν. Κατά τη γνώμη του, οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας και το κείμενο του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 1, επιβάλλουν απλώς «[να μη φορολογούν] τα κέρδη αυτά» και όχι να τα «απαλλάσσουν» από τον φόρο.

28. Δεν μπορώ να δεχθώ το επιχείρημα αυτό. Η όλη οικονομία και ο σκοπός της οδηγίας δεν επιτρέπουν να συναχθεί ότι υφίσταται ουσιώδης διαφορά μεταξύ της «μη φορολόγησης» και της «απαλλαγής από τον φόρο». Όπως υπογραμμίζει η Cobelfret, στο προοίμιο οδηγίας η οποία πρόσφατα τροποποίησε την οδηγία 90/435, το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 1, περιγράφεται ως προβλέπον ότι «η διπλή φορολογία θα πρέπει να αποφεύγεται είτε με φορολογικές απαλλαγές είτε με πίστωση του φόρου» [13]. Εξάλλου, το Δικαστήριο χρησιμοποιεί αδιακρίτως τις έννοιες της «απαλλαγής» και της «μη φορολόγησης» κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1 [14].

29. Το Βασίλειο του Βελγίου θεωρεί, τρίτον, ότι η νομοθεσία του συνάδει προς τον σκοπό του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, ειδικότερα την εξάλειψη των μειονεκτημάτων στις σχέσεις μεταξύ μητρικών εταιριών και θυγατρικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη σε σύγκριση προς τις σχέσεις μεταξύ τέτοιων εταιριών εγκατεστημένων εντός ενός και του

12 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Francovich κ.λπ., σκέψη 21, και απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 28).

13 — Δέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, για τροποποίηση της οδηγίας 90/435 (ΕΕ 2004, L 7, σ. 4). Βλ., επίσης, σημείο 17 της αιτιολογικής έκθεσης της πρότασης οδηγίας [COM (2003) 462 τελικό].

14 — Αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 53), και C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 102).

αυτού κράτους [15]. Υποστηρίζει ότι ο περιορισμός της έκπτωσης ΟΦΕ δεν επιβαρύνει τη δημιουργία διασυνοριακών σχέσεων μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρίας, όπως καταδεικνύουν σαφώς ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί στην πράξη η βελγική αγορά και το γεγονός ότι η εφαρμογή της περιορισμένης έκπτωσης ΟΦΕ αντιμετωπίζει κατά τον ίδιο τρόπο τις σχέσεις, διασυνοριακές ή εγχώριες, μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών. Κατά το Βασίλειο του Βελγίου, ο περιορισμός της έκπτωσης ΟΦΕ δεν αντίκειται, συνεπώς, στον σκοπό του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας.

30. Και πάλι δεν πείθομαι από το επιχείρημα αυτό. Έστω και αν τα υποστηριζόμενα από το Βασίλειο του Βελγίου ευσταθούν, το γεγονός ότι η εκ μέρους κράτους μέλους μη ορθή μεταφορά της διατάξεως μιας οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη του δεν αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας αυτής δεν είναι, καθεαυτό, ικανό να καταστήσει ορθή τη μεταφορά αυτή.

31. Το Βασίλειο του Βελγίου παραπέμπει, περαιτέρω, στην οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών [16], η οποία, κατ' ουσίαν, επιβάλλει στα κράτη μέλη να μεριμνούν ώστε οι πράξεις αυτές να μην καταλήγουν σε φορολόγηση των υπεραξιών και των αποθεματικών που απαλλάσσονται από τον φόρο. Ωστόσο, όσον αφορά τις ζημίες που σημειώνονται στο πλαίσιο διασυνοριακών πράξεων, το Βασίλειο του Βελγίου παρατηρεί ότι η οδηγία 90/434 επιβάλλει απλώς στα κράτη μέλη να αντιμετωπίζουν τις ζημίες αυτές κατά τον ίδιο τρόπο με τις ζημίες στο πλαίσιο πράξεων πραγματοποιουμένων εντός ενός και του αυτού κράτους μέλους [17]. Το Βασίλειο του Βελγίου φαίνεται να υποστηρίζει ότι, κατ' αναλογία, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 επιτρέπει και αυτό στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν ένα σύστημα όπως αυτό της έκπτωσης ΟΦΕ στα μερίσματα που λαμβάνει μια μητρική εταιρία από θυγατρική της που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, υπό την προϋπόθεση να εφαρμόζουν το ίδιο σύστημα και στα μερίσματα που μια μητρική εταιρία λαμβάνει από την εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος θυγατρική της. Δεν είναι, ωστόσο, αυτό εκείνο το οποίο προβλέπει το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 1, και δεν κατανοώ πώς μπορεί να ασκήσει επιρροή εν προκειμένω διάταξη μιας εντελώς διαφορετικής νομικής πράξης.

32. Το Βασίλειο του Βελγίου παραπέμπει, τέλος, στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης για τη φορολογία εισοδήματος και περιουσίας, που δημοσίευσε ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) [18]. Το κεφάλαιο V, που τιτλοφορείται «Μέθοδοι εξάλειψης της διπλής φορολογίας» προβλέπει τη μέθοδο της απαλλαγής (άρθρο 23Α) και τη μέθοδο της πίστωσης (άρθρο 23Β). Το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι το υπόδειγμα φορολογικής

15 — Βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, προπαρατεθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 3.

16 — ΕΕ L 225, σ. 1.

17 — Το άρθρο 6 της οδηγίας 90/434 προβλέπει ότι «[ε]φόσον τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, σε περίπτωση που οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 γίνονται μεταξύ εταιριών του κράτους της εισφέρουσας εταιρίας, διατάξεις που επιτρέπουν να αναλαμβάνει η λήπτρια εταιρία ζημίες της εισφέρουσας εταιρίας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη, επεκτείνουν το ευεργέτημα των διατάξεων αυτών ώστε να επιτρέπεται η ανάληψη, από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της λήπτριας εταιρίας οι οποίες βρίσκονται στο έδαφός τους, των ζημιών της εισφέρουσας εταιρίας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη».

18 — Το υπόδειγμα σύμβασης δημοσιεύθηκε αρχικά το 1963. Έκτοτε, ενημερώνεται τακτικά. Το κείμενό του, όπως διαμορφώθηκε στις 28 Ιανουαρίου 2003, βρίσκεται στην ακόλουθη διεύθυνση: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

σύμβασης δεν προβλέπει συγκεκριμένους κανόνες όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εφαρμόζεται η μέθοδος της απαλλαγής, οπότε εναπόκειται στα κράτη μέλη να τους καθορίσουν.

33. Κατά πάγια νομολογία, ελλείψει κοινοτικών μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, χρησιμοποιώντας, μεταξύ άλλων, τα κριτήρια κατανομής που χρησιμοποιούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική, περιλαμβανομένων των υποδειγμάτων συμβάσεων που έχει επεξεργαστεί ο ΟΟΣΑ [19]. Δεν βλέπω, ωστόσο, ποια σχέση μπορεί να έχει αυτό με την υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά την ερμηνεία κοινοτικού μέτρου εναρμόνισης.

Χρονικός περιορισμός

34. Το Βασίλειο του Βελγίου, στις γραπτές παρατηρήσεις του, καταλήγει ζητώντας από το Δικαστήριο, στην περίπτωση που θα έκρινε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 δεν επιτρέπει εθνικές νομοθεσίες όπως η θεσπίζουσα το σύστημα της έκπτωσης ΟΦΕ, να περιορίζει χρονικώς τα αποτελέσματα της απόφασής του. Επικαλείται συναφώς (i) την ασφάλεια δικαίου που δημιούργησε η Επιτροπή εγκρίνοντας (έστω εμμέσως), κατά τη γνώμη του, το σύστημα της έκπτωσης ΟΦΕ, (ii) το ασαφές πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 1, (iii) την έλλειψη σχετικής νομολογίας και (iv) τις δημοσιονομικές επιπτώσεις της απόφασης σε περίπτωση που η εθνική νομοθεσία κριθεί ασυμβίβαστη με την οδηγία.

35. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για ένα κράτος μέλος απόφαση εκδοθείσα επί προδικαστικής παραπομπής δεν δικαιολογούν καθαυτές τον χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της απόφασης αυτής. Τέτοιος περιορισμός επιβάλλεται μόνον οσάκις συντρέχουν πολύ ειδικές περιστάσεις, ιδίως όταν υπάρχει κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλομένων ειδικότερα στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που έχουν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρύθμισης η οποία θεωρήθηκε ως νομίμως ισχύουσα και όταν καθίσταται σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές ωθήθηκαν σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας έχει συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής [20].

19 — Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 — Βλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-313/05, Brzeziński (Συλλογή 2007, σ. I-513, σκέψεις 57 και 58).

36. Στην υπό κρίση υπόθεση, ανεξαρτήτως της αξίας των λοιπών επιχειρημάτων του, το Βασίλειο του Βελγίου ουδόλως προσπάθησε, είτε με τις γραπτές παρατηρήσεις του είτε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, να αποδείξει ότι υφίσταται τέτοιος κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων.

37. Θεωρώ, συνεπώς, ότι το Δικαστήριο, σε περίπτωση που θα κρίνει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 δεν επιτρέπει εθνικές νομοθεσίες όπως η θεσπίζουσα το σύστημα ΟΦΕ, δεν πρέπει να περιορίσει χρονικώς τα αποτελέσματα της απόφασης που πρόκειται να εκδώσει.

Πρόταση

38. Για τους λόγους που εξέθεσα, θεωρώ ότι στο ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το hof van beroep te Antwerpen προσήκει η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, δεν επιτρέπει εθνικές νομοθεσίες σύμφωνα με τις οποίες τα μερίσματα που λαμβάνει μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος από θυγατρική της εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος προστίθενται καταρχάς στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας και κατόπιν εκπίπτουν από τη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας (σε ποσοστό μέχρι 95 %) μόνον εφόσον η μητρική εταιρία έχει πραγματοποιήσει φορολογητέα κέρδη.»