Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών – Οδηγία 2011/96/ΕΕ – Άρθρο 1, παράγραφος 4 – Αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων – Άρθρο 4, παράγραφος 1 – Απαγόρευση φορολόγησης των κερδών – Άμεσο αποτέλεσμα – Συνυπολογισμός του μερίσματος που διανέμεται από τη θυγατρική στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας – Έκπτωση του διανεμόμενου μερίσματος από τη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας – Περιορισμός της έκπτωσης – Καθεστώς ενδοομιλικής μεταφοράς που παρέχει τη δυνατότητα μεταφοράς κερδών από ορισμένες εταιρίες σε άλλες»

Στην υπόθεση C-135/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης, Βέλγιο), με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Φεβρουαρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

John Cockerill SA

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Kumin (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, I. Ziemele και S. Gervasoni, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: R. Norkus,

γραμματέας: A. Calot Escobar,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η John Cockerill SA, εκπροσωπούμενη από τον M. Possoz, avocat, και τον H. Vanhulle, advocaat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Baeyens, P. Cottin και C. Pochet,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Ferrand και W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 4, και του άρθρου 4 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 21, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2011/96).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της John Cockerill SA και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με τη φορολογική δήλωση της πρώτης για το φορολογικό έτος 2020.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2011/96 προβλέπει τα εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

α) στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες του εν λόγω κράτους μέλους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών·

[…]

2. Τα κράτη μέλη δεν παρέχουν τα οφέλη της παρούσας οδηγίας σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό της παρούσας οδηγίας, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες.

Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

4. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή βασισμένων σε διεθνείς συμφωνίες διατάξεων που είναι αναγκαίες για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης ή των καταχρήσεων.»

4 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Όταν η μητρική εταιρεία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρείας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της:

α) δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και φορολογούν τα ίδια κέρδη στον βαθμό που εκπίπτουν από τη θυγατρική· ή

β) [φ]ορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρεία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική, υπό την προϋπόθεση ότι, σε κάθε επίπεδο, η εταιρεία και η χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική της εμπίπτουν στους ορισμούς του άρθρου 2 και πληρούν τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 3, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος οφειλόμενου φόρου.»

Το βελγικό δίκαιο

5 Η διαφορά της κύριας δίκης διέπεται από τις διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2020 (στο εξής: ΚΦΕ του 1992).

6 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96 μεταφέρθηκε στο βελγικό δίκαιο με τα άρθρα 202 επ. του ΚΦΕ του 1992. Ο Βέλγος νομοθέτης επέλεξε την καλούμενη μέθοδο του συνυπολογισμού με έκπτωση, κατά την οποία, κατ' ουσίαν, τα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρική εταιρία συνυπολογίζονται κατ' αρχάς στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρίας και στη συνέχεια εκπίπτουν από τη βάση αυτή ως «οριστικώς φορολογηθέντα εισοδήματα» (στο εξής: ΟΦΕ) εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις. Όταν τα ΟΦΕ υπερβαίνουν τη φορολογική βάση της εταιρίας, το υπερβάλλον ποσό μπορεί να μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις.

7 Ο ΚΦΕ του 1992 προβλέπει ακόμη ένα καθεστώς «ενδοομιλικής μεταφοράς». Το καθεστώς αυτό επιτρέπει στις δικαιούχους βελγικές εταιρίες, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να μεταφέρουν το σύνολο ή μέρος των κερδών τους σε εταιρίες του ίδιου ομίλου που φέρονται ότι υπέστησαν ζημίες κατά τη διάρκεια της ίδιας φορολογικής περιόδου. Για την εταιρία που πραγματοποιεί τη μεταφορά, τα κέρδη της φορολογικής περιόδου μειώνονται κατά το μεταφερόμενο ποσό (άρθρο 205/5 του ΚΦΕ του 1992). Το μεταφερόμενο ποσό προστίθεται στη φορολογική βάση της εταιρίας προς την οποία γίνεται η μεταφορά (άρθρο 185, παράγραφος 4, του ΚΦΕ του 1992).

8 Το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 επιβάλλει συναφώς έναν περιορισμό και έχει ως εξής:

«Καμία από τις εκπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 199 έως 206, 536 και 543 δεν μπορεί να διενεργείται στο ποσό της ενδοομιλικής μεταφοράς του άρθρου 185, [παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο], το οποίο προστίθεται στη φορολογική βάση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η John Cockerill είναι βελγική εταιρία που υπόκειται στον φόρο εταιριών.

10 Κατά τη διάρκεια του έτους 2019, εισέπραξε μερίσματα από τις συμμετοχές της σε θυγατρικές εγκατεστημένες στο Βέλγιο, σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε τρίτες χώρες, ορισμένα εκ των οποίων, ύψους 96 302 105 ευρώ, πληρούν, κατ' αυτήν, τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στο καθεστώς ΟΦΕ. Επιπλέον, κατά το ίδιο έτος, έλαβε χώρα ενδοομιλική μεταφορά προς την εταιρία ύψους 43 697 824,53 ευρώ, ποσό το οποίο προστέθηκε στη φορολογική βάση της.

11 Εξαιτίας όμως του περιορισμού της έκπτωσης κατά το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992, η John Cockerill δεν μπόρεσε να εκπέσει από τη φορολογική βάση της το σύνολο των μερισμάτων που είχε εισπράξει και τα οποία πληρούσαν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στο καθεστώς ΟΦΕ. Κατά συνέπεια, της ζητήθηκε να καταβάλει το ποσό των 13 057 328,95 ευρώ ως φόρο εταιριών για το φορολογικό έτος 2020. Πλην όμως, κατά την ίδια, αν δεν είχε εισπράξει κανένα μέρισμα που να πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς ΟΦΕ κατά τη διάρκεια του επίμαχου φορολογικού έτους, η φορολογική βάση της θα ήταν αρνητική και επομένως δεν θα υπέκειτο σε φορολογία.

12 Η John Cockerill φρονεί ότι η κατάσταση αυτή, λόγω της οποίας η ίδια υπόκειται σε φορολογία ενώ τούτο δεν θα συνέβαινε αν δεν είχε εισπράξει μερίσματα, αντιβαίνει στην οδηγία 2011/96. Για τον λόγο αυτόν υπέβαλε, στις 20 Απριλίου 2021, διοικητική ένσταση ενώπιον της βελγικής φορολογικής αρχής, αμφισβητώντας τη φορολογία που της επιβλήθηκε. Κατόπιν δε της απόρριψης της διοικητικής ένστασης, άσκησε στις 5 Δεκεμβρίου 2022 προσφυγή με το ίδιο περιεχόμενο ενώπιον του tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείου Λιέγης, Βέλγιο).

13 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η John Cockerill υποστηρίζει ότι, από τη στιγμή που το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 δεν επιτρέπει την έκπτωση των ΟΦΕ του τρέχοντος έτους από την πραγματοποιηθείσα προς την ίδια ενδοομιλική μεταφορά, η ίδια στερείται φορολογικό πλεονέκτημα. Θεωρεί δε ότι τούτο συνιστά διαφορετική μεταχείριση αντίθετη προς την οδηγία 2011/96 εφόσον συγκριθεί η κατάσταση εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα απαλλασσόμενα δυνάμει της οδηγίας αυτής με την κατάσταση άλλης εταιρίας η οποία δεν λαμβάνει τέτοια μερίσματα, ενώ προς αμφότερες έγινε η ίδια ενδοομιλική μεταφορά.

14 Από την πλευρά του, το État belge υπογραμμίζει ότι ο λόγος ύπαρξης του καθεστώτος ενδοομιλικής μεταφοράς είναι ο δίκαιος συμψηφισμός μεταξύ των κερδών και των ζημιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ενός ομίλου εταιριών. Επομένως, το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 αποσκοπεί στο να περιορίσει το όφελος από μια μεταφορά που υπερβαίνει τη φορολογική ζημία της εταιρίας προς την οποία γίνεται η μεταφορά και κατά τον τρόπο αυτόν να αποτρέψει κάθε σκέψη κατάχρησης του εν λόγω καθεστώτος, εξουδετερώνοντας τα πλεονεκτήματα που θα προέκυπταν από μια υπερβολικά υψηλή ενδοομιλική μεταφορά. Εν πάση δε περιπτώσει, κατά το État belge, τα ΟΦΕ που δεν εξέπεσαν λόγω της ως άνω διάταξης μπορούν να μεταφερθούν στις επόμενες χρήσεις.

15 Έχοντας αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της εθνικής νομοθεσίας με την οδηγία 2011/96, το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Έχει το άρθρο 4 της [οδηγίας 2011/96] άμεσο αποτέλεσμα και, σε συνδυασμό με άλλες πηγές του δικαίου της Ένωσης, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία:

(i) θεσπίζει καθεστώς φορολογικής ενοποίησης το οποίο επιτρέπει στους ομίλους εταιριών να μεταφέρουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το σύνολο ή μέρος των φορολογητέων κερδών που πραγματοποιήθηκαν από ορισμένες θυγατρικές σε άλλες θυγατρικές που υπέστησαν ζημίες κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους (ενδοομιλική μεταφορά), αλλά

(ii) αποκλείει από το εν λόγω πλεονέκτημα τις εταιρίες που υπέστησαν ζημίες, μέχρι του ποσού των μερισμάτων τα οποία έλαβαν και τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις φοροαπαλλαγής βάσει της νομοθεσίας του κράτους μέλους που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την [οδηγία 2011/96];

2. Θα μπορούσε η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του [άρθρου 1, παράγραφος 4, της οδηγίας 2011/96], το οποίο διευκρινίζει ότι η οδηγία “δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις”;»

Επί του παραδεκτού

16 Η Βελγική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

17 Κατ’ αρχάς υποστηρίζει ότι η αίτηση αυτή δεν περιέχει επαρκείς πληροφορίες σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης και τους εφαρμοστέους κανόνες του εσωτερικού δικαίου.

18 Εν συνεχεία, στο μέτρο που το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται, με το πρώτο ερώτημά του, σε «εταιρίες που υπέστησαν ζημίες», η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι εν προκειμένω ουδόλως τίθεται ζήτημα ζημιών, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα της John Cockerill κατά το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό έτος ήταν θετικά. Για τον λόγο αυτόν, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι εντελώς υποθετική.

19 Τέλος, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) έχει αποφανθεί σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνεύεται, υπό το πρίσμα της οδηγίας 2011/96, η απαγόρευση έκπτωσης κατά το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992, με αποτέλεσμα το αιτούν δικαστήριο να έχει στη διάθεσή του όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για να προβεί στη νομική εκτίμηση των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και για να αποφανθεί επί της ουσίας.

20 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων την οποία καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής απόφασης που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης, τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλει στο

Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία ή την εκτίμηση του κύρους του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται κατ' αρχήν να αποφανθεί (απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Κατά συνέπεια, τα σχετικά με την ερμηνεία ή την εκτίμηση του κύρους του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου που αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, απολαύουν τεκμηρίου λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί αιτήσεως που έχει υποβάλει εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ζητούμενη ερμηνεία ή εκτίμηση του κύρους του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Εν προκειμένω, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει στοιχεία σχετικά με το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης τα οποία, αν και περιορισμένα, είναι πάντως επαρκή για την κατανόηση του περιεχομένου των υποβληθέντων ερωτημάτων και της χρησιμότητάς τους για την εκδίκαση της υπόθεσης, καθώς και για να καταστήσουν δυνατόν για το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμες απαντήσεις, παρεχομένης συγχρόνως στις κυβερνήσεις των κρατών μελών καθώς και στους λοιπούς ενδιαφερομένους της δυνατότητας να υποβάλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

23 Όσον αφορά ειδικότερα το πρώτο ερώτημα, το Δικαστήριο δεν οφείλει να ελέγξει την ορθότητα της πραγματικής παραδοχής στην οποία στηρίζεται το ερώτημα αυτό, το οποίο, εν πάση περιπτώσει, δεν φαίνεται προδήλως υποθετικό, δεδομένου του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως αυτό περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο.

24 Τέλος, το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν μπορεί να αμφισβητείται με βάση την τυχόν σχετική νομολογία του Cour de cassation (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου). Ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίσταται κανόνας του εθνικού δικαίου δυνάμει του οποίου οι νομικές εκτιμήσεις του τελευταίου αυτού δικαστηρίου δεσμεύουν το αιτούν δικαστήριο, ένας τέτοιος κανόνας δικαίου δεν μπορεί να στερήσει από το αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να θέσει στην κρίση του Δικαστηρίου ζητήματα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης το οποίο είναι συναφές προς τις εκτιμήσεις αυτές. Ειδικότερα, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να είναι ελεύθερο, αν κρίνει ότι η νομική εκτίμηση που πραγματοποιήθηκε σε ανώτερο βαθμό δύναται να το οδηγήσει στην έκδοση απόφασης αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης, να θέσει στην κρίση του Δικαστηρίου τα ζητήματα που το απασχολούν (πρβλ. απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2013, Križan κ.λπ., C-416/10, EU:C:2013:8, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Επομένως η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα που εισπράττει μητρική εταιρία από τη θυγατρική της πρέπει αρχικώς να συνυπολογίζονται στη φορολογική βάση της πρώτης, προτού μπορέσει να γίνει εν συνεχεία έκπτωση των μερισμάτων αυτών, χωρίς η έκπτωση να εφαρμόζεται στο ποσό μιας ενδοομιλικής μεταφοράς που προστίθεται στη φορολογική βάση, και, για την περίπτωση καταφατικής απάντησης, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας επιτρέπει παρ' όλα αυτά μια τέτοια νομοθετική ρύθμιση.

27 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96 προβλέπει ότι, όταν η μητρική εταιρεία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρείας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της: «δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική· ή […]», «[φ]ορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρεία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική, υπό την προϋπόθεση ότι, σε κάθε επίπεδο, η εταιρεία και η χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική της εμπίπτουν στους ορισμούς του άρθρου 2 [της οδηγίας αυτής] και πληρούν τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 3 [της εν λόγω οδηγίας], μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος οφειλόμενου φόρου».

28 Επομένως, η οδηγία 2011/96 αφήνει ρητώς στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος της αφαίρεσης, που προβλέπονται αντιστοίχως στα στοιχεία α′ και β′ του άρθρου 4, παράγραφος 1, αυτής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Σύμφωνα με τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, το Βασίλειο του Βελγίου επέλεξε το σύστημα της απαλλαγής το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96. Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί απάντηση με βάση μόνον την εν λόγω διάταξη.

30 Η υποχρέωση την οποίαν προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96 δεν εξαρτάται από προϋποθέσεις και διατυπώνεται υπό τη μόνη επιφύλαξη των παραγράφων 2 έως 5 του ίδιου άρθρου καθώς και του άρθρου 1, παράγραφοι 2 έως 4, της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Για τον λόγο αυτόν, τα κράτη μέλη δεν δικαιούνται να εξαρτούν το πλεονέκτημα που προκύπτει από τη διάταξη του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, από άλλες προϋποθέσεις πέραν εκείνων που αυτή προβλέπει (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Στο πλαίσιο αυτό, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η οδηγία 2011/96 σκοπεί να διασφαλίσει τη φορολογική ουδετερότητα της διανομής κερδών από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στη μητρική της εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της φορολογικής ουδετερότητας της διανομής κερδών από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στη μητρική της εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, η οδηγία 2011/96 επιδιώκει, ιδίως με τον κανόνα του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', να αποτρέψει την διπλή φορολόγηση των κερδών αυτών από οικονομικής απόψεως, δηλαδή το να φορολογηθεί για τα διανεμόμενα κέρδη μια πρώτη φορά η θυγατρική εταιρία και μια δεύτερη φορά η μητρική εταιρία (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Για τον λόγο αυτόν, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96 απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν τη μητρική εταιρία για τα κέρδη που διανέμει η θυγατρική της, χωρίς να διακρίνει ανάλογα με το αν η φορολόγηση της μητρικής εταιρίας έχει ως γενεσιουργό αιτία την είσπραξη των εν λόγω κερδών ή την αναδιανομή τους. Η απαγόρευση αυτή ισχύει και για εθνική ρύθμιση η οποία, μολονότι δεν φορολογεί αυτά καθεαυτά τα μερίσματα τα οποία εισπράττει η μητρική εταιρία, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την έμμεση φορολόγηση της μητρικής εταιρίας για τα εν λόγω μερίσματα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Ειδικότερα, μια τέτοια ρύθμιση δεν είναι συμβατή ούτε με το γράμμα ούτε με τους σκοπούς και το σύστημα της οδηγίας 2011/96, δεδομένου ότι εμποδίζει να επιτευχθεί πλήρως ο σκοπός της αποτροπής της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολόγησης που επιδιώκεται με τον κανόνα του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη σκέψη 6 της παρούσας απόφασης, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96 έχει μεταφερθεί στο βελγικό δίκαιο με τα άρθρα 202 και επόμενα του ΚΦΕ του 1992. Εν συνόψει, οι διατάξεις αυτές προβλέπουν το καλούμενο σύστημα του συνυπολογισμού με έκπτωση, βάσει του οποίου αρχικώς τα μερίσματα που εισπράττει η μητρική εταιρία συνυπολογίζονται στη φορολογική βάση της και εν συνέχεια εκπίπτουν από τη βάση αυτή ως ΟΦΕ, στο μέτρο που η μητρική εταιρία εξακολουθεί να εμφανίζει φορολογητέα κέρδη μετά την έκπτωση των ζημιών και των λοιπών απαλλασσόμενων κερδών. Εάν τα ΟΦΕ υπερβαίνουν τη φορολογική βάση της οικείας εταιρίας, το υπερβάλλον ποσό μπορεί να μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις.

37 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι το καθεστώς της ενδοομιλικής μεταφοράς επιτρέπει στις δικαιούχους βελγικές εταιρίες, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να μεταφέρουν το σύνολο ή μέρος των κερδών τους σε εταιρίες του ίδιου ομίλου που φέρονται ότι υπέστησαν ζημίες κατά τη διάρκεια της ίδιας φορολογικής περιόδου, στο δε πλαίσιο αυτό το μεταφερόμενο ποσό προστίθεται στη φορολογική βάση της εταιρίας προς την οποία γίνεται η μεταφορά.

38 Τούτου λεχθέντος, το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 προβλέπει ότι καμία έκπτωση, συμπεριλαμβανομένης της έκπτωσης των ΟΦΕ, δεν μπορεί να διενεργείται στο ποσό της ενδοομιλικής μεταφοράς το οποίο προστίθεται στη φορολογική βάση της εταιρίας προς την οποία γίνεται η μεταφορά.

39 Η John Cockerill υποστηρίζει εν συνόψει ότι η εφαρμογή της απαγόρευσης του άρθρου 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 συνεπάγεται έμμεση φορολόγηση των μερισμάτων που εισέπραξε, μολονότι αυτά πληρούν τις προϋποθέσεις απαλλαγής τους δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96.

40 Συναφώς, όσον αφορά την ύπαρξη ενδεχόμενης έμμεσης φορολόγησης των μερισμάτων, στην οποία, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης, αντιτίθεται το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρέπει να γίνει σύγκριση μεταξύ μιας κατάστασης όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο της οποίας μητρική εταιρία, όπως η John Cockerill, υποχρεώθηκε να τηρήσει, κατά την έκπτωση του φόρου, την απαγόρευση του άρθρου 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992, με κατάσταση στην οποία το οικείο κράτος μέλος έχει θεσπίσει σύστημα απλής απαλλαγής το οποίο προβλέπει την εξαίρεση των μερισμάτων από τη φορολογική βάση της εταιρίας (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, σκέψεις 42 έως 44).

41 Όπως όμως υποστηρίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, φαίνεται ότι ο συνδυασμός μεταξύ του βελγικού καθεστώτος των ΟΦΕ, όπως ίσχυε κατά το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό έτος, και του καθεστώτος της ενδοομιλικής μεταφοράς έχει ως συνέπεια ότι η είσπραξη μερισμάτων που πρέπει να απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96 δύναται να οδηγήσει σε φορολόγηση της μητρικής εταιρίας προς την οποία έγινε ενδοομιλική μεταφορά βαρύτερη από εκείνη στην οποία θα είχε υποβληθεί αν δεν είχε λάβει τέτοια μερίσματα ή αν τα μερίσματα αυτά είχαν άνευ ετέρου εξαιρεθεί από τη φορολογική βάση της.

42 Εάν αυτό ισχύει, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, η είσπραξη των μερισμάτων δεν είναι φορολογικώς ουδέτερη για τη μητρική εταιρία, πράγμα αντίθετο προς τον σκοπό που επιδιώκεται από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96 (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 46).

43 Στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το καθεστώς της ενδοομιλικής μεταφοράς είναι προαιρετικός μηχανισμός που διέπεται από το εθνικό δίκαιο ή ότι τα ΟΦΕ που δεν μπόρεσαν να χρησιμοποιηθούν ως προς συγκεκριμένο έτος μπορούν να μεταφέρονται στο επόμενο έτος.

44 Ειδικότερα, αφενός, ο τρόπος με τον οποίο ο Βέλγος νομοθέτης εφαρμόζει το καθεστώς απαλλαγής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96 συνεπάγεται αναγκαστικά αλληλεπίδραση μεταξύ των μερισμάτων και των λοιπών στοιχείων της φορολογικής βάσης, όπως η ενδοομιλική μεταφορά, ενώ πάντως τα αποτελέσματα της εν λόγω αλληλεπίδρασης πρέπει να είναι σύμφωνα με την οδηγία 2011/96 (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 49).

45 Αφετέρου, μολονότι είναι αληθές ότι τα ΟΦΕ που δεν μπόρεσαν να χρησιμοποιηθούν ως προς συγκεκριμένο έτος, κατ’ εφαρμογήν της απαγόρευσης έκπτωσης κατά το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992, μπορούν να μεταφέρονται στο επόμενο φορολογικό έτος, γεγονός

παραμένει ότι η είσπραξη μερισμάτων, στο πλαίσιο της εφαρμογής φορολογικού καθεστώτος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να οδηγήσει σε βαρύτερη φορολόγηση της μητρικής εταιρίας απ' ό,τι αν τα μερίσματα αυτά είχαν εξαιρεθεί από τη φορολογική βάση της. Από τη στιγμή που η φορολογική επιβάρυνση της μητρικής εταιρίας μπορεί να επηρεαστεί, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μητρική εταιρία υφίσταται εμμέσως, εκ του λόγου αυτού, φορολόγηση επί των μερισμάτων που λαμβάνει από τη θυγατρική της (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψη 53).

46 Όσον αφορά το ζήτημα αν ένα τέτοιο φορολογικό καθεστώς μπορεί πάντως να επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 4, της οδηγίας 2011/96, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει της διάταξης αυτής, η εν λόγω οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή βασισμένων σε διεθνείς συμφωνίες διατάξεων που είναι αναγκαίες για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης ή των καταχρήσεων.

47 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να θεωρηθεί ότι μια εθνική νομοθεσία σκοπεί στην αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων, ο ειδικός της σκοπός πρέπει να είναι η παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, ασχέτων προς την οικονομική πραγματικότητα, με στόχο την παροχή αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος. Αντιθέτως, ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής, φορολογικής απάτης και κατάχρησης δεν μπορεί να δικαιολογήσει φορολογικό μέτρο που υπονομεύει τους σκοπούς μιας οδηγίας (πρβλ. διάταξη της 14ης Ιουνίου 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, σκέψεις 43 και 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Εν προκειμένω, όμως, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η απαγόρευση έκπτωσης κατά το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό από φορολογικό πλεονέκτημα των αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων που έχουν ως στόχο την παροχή αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος. Αντιθέτως προκύπτει ότι η διάταξη αυτή αποκλείει γενικώς την αφαίρεση των ΟΦΕ από την ενδοομιλική μεταφορά, ανεξαρτήτως της ύπαρξης φορολογικής κατάχρησης.

49 Επομένως, το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας 2011/96 δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει εθνική διάταξη όπως το άρθρο 207, όγδοο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992, στο μέτρο που η διάταξη αυτή βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης ή των καταχρήσεων.

50 Στον βαθμό που, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Βελγική Κυβέρνηση αναφέρεται επίσης στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/96, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει της διάταξης αυτής, τα κράτη μέλη δεν παρέχουν τα οφέλη της οδηγίας αυτής σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό της οδηγίας, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες.

51 Συναφώς, αρκεί να επισημανθεί ότι, εν προκειμένω, η Βελγική Κυβέρνηση δεν υποστηρίζει ότι η πράξη βάσει της οποίας η John Cockerill έλαβε μερίσματα που μπορούσαν να απαλλαγούν, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96, είχε τον χαρακτήρα τέτοιας ρύθμισης. Εξάλλου, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι συνέτρεχε τέτοια περίπτωση.

52 Τέλος, για την περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, αφού προβεί στη σύγκριση για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης, συμπεράνει ότι, εν προκειμένω, η είσπραξη μερισμάτων από την John Cockerill δεν ήταν φορολογικώς ουδέτερη, επισημαίνεται, όσον αφορά τις συνέπειες που πρέπει να αντληθούν από το συμπέρασμα αυτό, ότι, αφενός, δυνάμει της αρχής της υπεροχής, το εθνικό δικαστήριο που είναι επιφορτισμένο να εφαρμόσει, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του, τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης έχει την υποχρέωση να διασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητά τους, αφήνοντας εν ανάγκη αυτεπαγγέλτως ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, έστω και μεταγενέστερη, χωρίς να υποχρεούται να ζητήσει ή να αναμείνει την προηγούμενη εξαφάνισή της είτε διά της νομοθετικής οδού είτε μέσω οποιασδήποτε άλλης συνταγματικής διαδικασίας (απόφαση της 24ης Ιουνίου 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

53 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/96 έχει άμεσο αποτέλεσμα (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, σκέψεις 63 έως 65).

54 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 4, και το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα που εισπράττει μητρική εταιρία από τη θυγατρική της πρέπει αρχικώς να συνυπολογίζονται στη φορολογική βάση της πρώτης, προτού μπορέσει να γίνει εν συνεχεία έκπτωση των μερισμάτων αυτών, χωρίς η έκπτωση να εφαρμόζεται στο ποσό μιας ενδοομιλικής μεταφοράς που προστίθεται στη φορολογική βάση.

Επί των δικαστικών εξόδων

55 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 1, παράγραφος 4, και το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015,

έχουν την έννοια ότι:

αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα που εισπράττει μητρική εταιρία από τη θυγατρική της πρέπει αρχικώς να συνυπολογίζονται στη φορολογική βάση της πρώτης, προτού μπορέσει να γίνει εν συνεχεία έκπτωση των μερισμάτων αυτών, χωρίς η έκπτωση να εφαρμόζεται στο ποσό μιας ενδοομιλικής μεταφοράς που προστίθεται στη φορολογική βάση.

(υπογραφές)