Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 17ης Μαΐου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος επί των κερδών των εταιριών — Διανομή μερισμάτων — Παρακράτηση του φόρου στην πηγή — Διπλή φορολογία — Fairness tax»

Στην υπόθεση C-68/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Φεβρουαρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

X

κατά

Ministerraad,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Ιουνίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η X, εκπροσωπούμενη από τους T. Engelen, L. Ketels και P. Renier, advocaten,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Halleux και D. Delvaux, καθώς και από τις M. Jacobs και C. Pochet,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Colas και J.-S. Pilczer, καθώς και από την S. Ghiandoni,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και τη C. Soulay,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Νοεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και του άρθρου 4, παράγραφος 3, καθώς και του άρθρου 5 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8, στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της X και του Ministerraad (Υπουργικού Συμβουλίου, Βέλγιο) σχετικά με προσφυγή ακυρώσεως των διατάξεων του εθνικού δικαίου που θεσπίζουν διακριτό φόρο σε σχέση με τον φόρο εταιριών και τον φόρο κατοίκων αλλοδαπής, καλούμενο «fairness tax», ο οποίος επιβάλλεται επί των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή όταν οι εν λόγω εταιρίες διανέμουν μερίσματα που δεν περιελήφθησαν, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των εταιριών αυτών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, ο σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές τους εταιρίες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρίας.

4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 7 και 9 της εν λόγω οδηγίας έχουν ως εξής:

«(7) Όταν μια μητρική εταιρεία, ως εταίρος της θυγατρικής της, λαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας πρέπει: ή να μην φορολογήσει τα κέρδη αυτά, ή να τα φορολογήσει, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία να εκπέσει, από το ποσό του οφειλόμενου φόρου της, το τμήμα του εταιρικού φόρου που κατέβαλε η θυγατρική εταιρεία το οποίο αναλογεί στα κέρδη αυτά.

[…]

(9) Η καταβολή διανεμόμενων κερδών προς, και η είσπραξη από, μια μόνιμη εγκατάσταση μιας μητρικής εταιρείας, θα πρέπει να συνεπάγεται την ίδια μεταχείριση όπως αυτή που εφαρμόζεται μεταξύ μιας θυγατρικής και της μητρικής της. […]»

5 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 3, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. 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) είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά·

β) είτε φορολογούν 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.

[…]

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας.

Εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπή, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία.»

6 Το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ορίζει τα εξής:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.»

Το βελγικό δίκαιο

7 Ο wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (κώδικας φορολογίας εισοδήματος του 1992) τροποποιήθηκε με τον wet houdende diverse bepaligen (νόμος για τη θέσπιση διαφόρων διατάξεων), της 30ης Ιουλίου 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 1η Αυγούστου 2013) (στο εξής: WIB 92). Το κεφάλαιο 15 αυτού του νόμου της 30ης Ιουλίου 2013 περιλαμβάνει ένα τμήμα 2, η ενότητα 1 του οποίου φέρει τον τίτλο «Fairness Tax». Η ενότητα αυτή αποτελείται από τα άρθρα 43 έως 51 του νόμου, τα οποία τροποποιούν τα άρθρα 198, 207, 218, 219 ter, 233, 246, 275 και 463 bis του WIB 92.

8 Το άρθρο 198, παράγραφος 1, σημείο 1, του WIB 92 έχει ως εξής:

«Δεν συνιστούν επαγγελματικές δαπάνες:

1° ο φόρος εταιριών, συμπεριλαμβανομένων των διακριτών φόρων που οφείλονται δυνάμει των άρθρων 219 bis έως 219 quater, των καταβληθέντων έναντι του φόρου εταιριών ποσών και του φόρου κινητών αξιών που βαρύνει τον οφειλέτη του εισοδήματος, απαλλασσομένου του δικαιούχου, κατά παράβαση του άρθρου 261, μη συμπεριλαμβανομένου όμως του διακριτού φόρου που οφείλεται δυνάμει του άρθρου 219».

9 Το άρθρο 207, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«Καμία από τις προαναφερθείσες εκπτώσεις ή συμψηφισμούς με τη ζημία της φορολογικής περιόδου δεν μπορεί να εφαρμοστεί στο τμήμα του αποτελέσματος που προέρχεται από υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη, τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 79, ούτε στα ληφθέντα οικονομικά ή κάθε είδους οφέλη που αναφέρονται στο άρθρο 53, σημείο 24, ούτε στη βάση επιβολής του ειδικού διακριτού φόρου που επιβάλλεται στις δαπάνες ή τα οφέλη πάσης φύσεως, που δεν δικαιολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 219, ούτε στο τμήμα των κερδών που προορίζονται για τις αναφερόμενες στο άρθρο 198, παράγραφος 1, σημεία 9 και 12 δαπάνες, ούτε στο τμήμα των κερδών που προέρχεται από τη μη τήρηση του άρθρου 194 quater, παράγραφος 2, τέταρτο εδάφιο, και από την εφαρμογή του άρθρου 194 quater, παράγραφος 4, ούτε στις υπεραξίες που αναφέρονται στο άρθρο 217, σημείο 3, ούτε στα μερίσματα που αναφέρονται στο άρθρο 219 ter.»

10 Το άρθρο 218, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα έχει ως εξής:

«Ο φόρος που υπολογίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 215 έως 217 και ο διακριτός φόρος που αναφέρεται στο άρθρο 219 ter υπόκεινται σε ενδεχόμενη προσαύξηση, όπως προβλέπεται, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, στα άρθρα 157 έως 168, σε περίπτωση που δεν έχουν γίνει προκαταβολές ή οι γενόμενες προκαταβολές είναι ανεπαρκείς.

Κατά παρέκκλιση των άρθρων 160 και 165, δεν εφαρμόζονται, εντούτοις, ο περιορισμός της προσαυξήσεως στο 90 % και η αύξηση της βάσεως υπολογισμού στο 106 % του οφειλόμενου στο Δημόσιο φόρου.»

11 Το άρθρο 219 ter του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«§ 1. Θεσπίζεται, για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία διανέμονται μερίσματα κατά την έννοια του άρθρου 18, πρώτο εδάφιο, σημεία 1 έως 2 bis, διακριτός φόρος ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των επομένων παραγράφων.

Αυτός ο διακριτός φόρος είναι ανεξάρτητος από άλλους φόρους, οι οποίοι οφείλονται δυνάμει άλλων διατάξεων του παρόντος Κώδικα ή, ενδεχομένως, στο πλαίσιο της εφαρμογής ειδικών νομοθετικών διατάξεων, και, κατά περίπτωση, συμπληρωματικός προς αυτούς.

§ 2. Για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του διακριτού αυτού φόρου υπολογίζεται η θετική διαφορά μεταξύ των μικτών μερισμάτων που διανεμήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, αφενός, και του τελικού φορολογητέου αποτελέσματος επί του οποίου εφαρμόζεται πράγματι ο αναφερόμενος στα άρθρα 215 και 216 συντελεστής του φόρου εταιριών, αφετέρου.

§ 3. Η καθορισθείσα με τον τρόπο αυτό βάση επιβολής του φόρου μειώνεται κατά το μέρος των διανεμηθέντων μερισμάτων το οποίο προέρχεται από αποθεματικά τα οποία φορολογήθηκαν προγενέστερα και όχι αργότερα από το φορολογικό έτος 2014. Για την εφαρμογή της εν λόγω μειώσεως, η λήψη υπόψη ήδη φορολογηθέντων αποθεματικών χωρεί κατά προτεραιότητα σε σχέση με τα αποθεματικά που ενεγράφησαν τελευταία.

Για το φορολογικό έτος 2014, τα μερίσματα που διανεμήθηκαν κατά τη διάρκεια του ίδιου αυτού φορολογικού έτους δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να ληφθούν υπόψη ως φορολογηθέντα αποθεματικά του αυτού φορολογικού έτους.

§ 4. Το προκύπτον υπόλοιπο μειώνεται ακολούθως βάσει ποσοστού που εκφράζει τη σχέση μεταξύ:

— αφενός, στον αριθμητή του κλάσματος, των εκπτώσεων για μεταφερθείσες ζημίες και για επιχειρηματικό κεφάλαιο οι οποίες όντως διενεργήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, και,

— αφετέρου, στον παρονομαστή του κλάσματος, του φορολογητέου αποτελέσματος της φορολογικής περιόδου, μη λαμβανομένων υπόψη των απαλλασσόμενων αποσβέσεων, προβλέψεων και υπεραξιών.

§ 5. Η καθορισθείσα σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους βάση δεν μπορεί να περιοριστεί ή να μειωθεί με κανέναν άλλο τρόπο.

§ 6. Ο διακριτός φόρος ανέρχεται στο 5 % του με τον προαναφερθέντα τρόπο υπολογισθέντος ποσού.

§ 7. Οι εταιρίες οι οποίες θεωρούνται, βάσει του άρθρου 15 του Κώδικα Εταιριών, ως μικρές εταιρίες για το φορολογικό έτος που αφορά η φορολογική περίοδος κατά την οποία διανεμήθηκαν μερίσματα δεν υπόκεινται στον εν λόγω φόρο.»

12 Το άρθρο 233, τρίτο εδάφιο, του WIB 92 ορίζει τα εξής:

«Εξάλλου, επιβάλλεται διακριτός φόρος σύμφωνα με τους προβλεπόμενους στο άρθρο 219 ter κανόνες. Για την εφαρμογή του μέτρου αυτού, όσον αφορά τις βελγικές μόνιμες εγκαταστάσεις, ως “διανεμηθέντα μερίσματα” νοείται το τμήμα εκείνο των διανεμηθέντων από την εταιρία μικτών μερισμάτων το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία συμμετοχής της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως στα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας.»

13 Το άρθρο 246, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του κώδικα αυτού έχει ως εξής:

«με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 218, ο αναφερόμενος στο άρθρο 233, τρίτο εδάφιο, διακριτός φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 5 %».

14 Το άρθρο 463 bis, παράγραφος 1, σημείο 1, του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Ως πρόσθετη επιβάρυνση για περίοδο κρίσεως, επιβάλλεται, αποκλειστικώς υπέρ του Δημοσίου, προσαύξηση 3 %:

1° στον φόρο εταιριών, στον φόρο των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 220, σημεία 2 και 3, και, όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που αναφέρονται στο άρθρο 227, σημεία 2 και 3, εξαιρουμένων των αλλοδαπών κρατών και των πολιτικών τους υποδιαιρέσεων και οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως, στον φόρο κατοίκων αλλοδαπής, συμπεριλαμβανομένων των διακριτών φόρων των άρθρων 219 bis, 219 ter και 246, πρώτο εδάφιο, σημεία 2 και 3· οι πρόσθετες επιβαρύνσεις για περίοδο κρίσεως υπολογίζονται επί των φόρων αυτών, όπως αυτοί καθορίζονται:

— πριν συνυπολογιστούν οι αναφερόμενες στα άρθρα 218, 226 και 246, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, και δεύτερο εδάφιο, προκαταβολές, οι προεισπράξεις, το κατ’ αποκοπήν μέρος καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου και η πίστωση φόρου που αναφέρονται στα άρθρα 277 έως 296·

— πριν εφαρμοστεί η προσαύξηση που προβλέπεται για την περίπτωση που δεν έχουν γίνει οι προαναφερθείσες προκαταβολές ή οι γενόμενες προκαταβολές είναι ανεπαρκείς».

15 Το άρθρο 275[7], τέταρτο εδάφιο, του ιδίου κώδικα έχει ως εξής:

«Με βασιλικό διάταγμα εκδιδόμενο κατόπιν διασκέψεως του Υπουργικού Συμβουλίου είναι δυνατόν να αυξηθεί το προβλεπόμενο στο τρίτο εδάφιο ποσοστό για τους αναφερόμενους στο παρόν άρθρο εργοδότες οι οποίοι είτε θεωρούνται, βάσει του άρθρου 15 του Κώδικα Εταιριών, ως μικρές εταιρίες είτε είναι φυσικά πρόσωπα που πληρούν mutatis mutandis τα κριτήρια του εν λόγω άρθρου 15. Ο Βασιλεύς υποβάλλει στα νομοθετικά σώματα, πάραυτα εφόσον βρίσκονται σε σύνοδο, άλλως με την έναρξη της αμέσως επόμενης συνόδου, νομοσχέδιο περί εγκρίσεως των βασιλικών διαταγμάτων που εκδόθηκαν κατ’ εφαρμογή του παρόντος εδαφίου.»

16 Το άρθρο 51 του νόμου της 30ής Ιουλίου 2013, για τη θέσπιση διαφόρων διατάξεων, ορίζει τα εξής:

«Τα άρθρα 43 έως 49 τίθενται σε ισχύ από το φορολογικό έτος 2014.

Κάθε τροποποίηση που επέρχεται μετά τις 28 Ιουνίου 2013 και αφορά την ημερομηνία κλεισίματος των ετήσιων λογαριασμών δεν ασκεί επιρροή στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στην παρούσα ενότητα μέτρων.

Το άρθρο 50 εφαρμόζεται επί των αμοιβών που καταβλήθηκαν ή χορηγήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2014.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

17 Η X άσκησε προσφυγή ενώπιον του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Βέλγιο), ζητώντας την ακύρωση των διατάξεων εθνικού δικαίου με τις οποίες θεσπίστηκε ο fairness tax.

18 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι ο fairness tax είναι διακριτός φόρος σε σχέση με τον φόρο εταιριών και τον φόρο κατοίκων αλλοδαπής, το καθεστώς του οποίου προβλέπεται στα άρθρα 43 έως 51 του νόμου της 30ής Ιουλίου 2013, για τη θέσπιση διαφόρων διατάξεων. Ο φόρος αυτός έχει εφαρμογή όταν, εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου, διανεμήθηκε μέρισμα και το φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας μειώθηκε εν όλω ή εν μέρει κατ' εφαρμογή των διαφόρων εκπτώσεων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς.

19 Στο πλαίσιο της προσφυγής με την οποία ζητεί την ακύρωση των εν λόγω άρθρων 43 έως 51, η X υποστήριξε, πρώτον, ότι ο fairness tax συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, εμποδίζοντας τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες να επιλέγουν ελεύθερα τη νομική μορφή υπό την οποία σκοπεύουν να ασκούν τις οικονομικές τους δραστηριότητες στο Βέλγιο.

20 Συγκεκριμένα, εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία η οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω θυγατρικής υπόκειται εμμέσως στον fairness tax μόνον εάν η εν λόγω θυγατρική τής διανείμει πράγματι μέρισμα επί των κερδών της, χωρίς εξάλλου να ασκεί επιρροή κατά πόσον η εν λόγω εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία διανέμει η ίδια μέρισμα ή όχι.

21 Αντιθέτως, εάν εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, θα υπόκειται στον fairness tax εφόσον προβεί η ίδια σε διανομή μερίσματος, χωρίς να ασκεί επιρροή κατά πόσον τα κέρδη της μόνιμης εγκαταστάσεως εισέρρευσαν στην εν λόγω εταιρία ή αποθεματοποιήθηκαν ή επανεπενδύθηκαν στο Βέλγιο. Στη βάση επιβολής του φόρου της εν λόγω εταιρίας θα μπορούσαν, συνεπώς, να περιληφθούν και κέρδη που αυτή πραγματοποίησε εκτός Βελγίου, εκ μόνου του λόγου ότι η εταιρία αυτή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο.

22 Επιπλέον, ο fairness tax συνιστά επίσης διάκριση λόγω ιθαγενείας μεταξύ εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως και εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας, εφόσον εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία θα μπορούσε να υπαχθεί στον φόρο αυτό ακόμη και αν αποθεματοποιήθηκε ή επανεπενδύθηκε στο Βέλγιο το σύνολο των κερδών της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεώς της, ενώ δεν θα συνέβαινε το ίδιο σε περίπτωση που η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία αποθεματοποιούσε ή επανεπένδυε το σύνολο των κερδών της στο εν λόγω κράτος μέλος,

23 Το Υπουργικό Συμβούλιο εκτιμά ότι η προβαλλόμενη διαφορετική μεταχείριση είναι απόρροια των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της μόνιμης εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι, σε αντίθεση με τη θυγατρική, η μόνιμη εγκατάσταση δεν μπορεί να διανείμει η ίδια μέρισμα.

24 Όσον αφορά την προβαλλόμενη διαφορετική μεταχείριση εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, το Υπουργικό Συμβούλιο αναφέρει ότι, προκειμένου να αποφευχθούν ενδεχόμενες δυσμενείς διακρίσεις, η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση προβλέπει, για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του fairness tax της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, τον υπολογισμό ενός πλασματικού μερίσματος. Κατά συνέπεια, η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση δεν θεσπίζει διαφορετική μεταχείριση, αλλά είναι προσαρμοσμένη στις υφιστάμενες συνθήκες.

25 Δεύτερον, κατά την X, ο fairness tax πρέπει να θεωρηθεί ως παρακράτηση στην πηγή, καθόσον επιβάλλεται επί του κέρδους που διανέμεται από τη θυγατρική στη μητρική εταιρία και, επομένως, αντίκειται στο άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, δυνάμει του οποίου τα κέρδη που καταβάλλονται από θυγατρική στη μητρική της εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση στην πηγή.

26 Το Υπουργικό Συμβούλιο εκτιμά ότι ο fairness tax δεν αποτελεί συγκεκαλυμμένη παρακράτηση στην πηγή, αλλά διακριτό φόρο, υπολογιζόμενο βάσει των διανεμηθέντων μερισμάτων που δεν περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα της θυγατρικής, καθόσον αποτέλεσαν αντικείμενο της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο και/ή της εκπτώσεως για προγενέστερες ζημίες.

27 Τρίτον, η X θεωρεί ότι ο fairness tax μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την υπαγωγή των κερδών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες σε φορολόγηση υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής.

28 Συγκεκριμένα, η απαλλαγή των κερδών κατά ποσοστό 95 % τυγχάνει εφαρμογής μόνον εφόσον τα εισπραχθέντα κέρδη διανεμήθηκαν αμέσως κατά το ίδιο έτος. Εάν διανεμήθηκαν κατά μεταγενέστερο έτος, τα εν λόγω κέρδη υπόκεινται στον fairness tax κατά ποσοστό υπερβαίνον το 5 %, διότι ο συντελεστής αναλογικότητας λαμβάνει υπόψη μόνον τα κέρδη του συγκεκριμένου έτους και την έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο που εφαρμόζεται στα κέρδη αυτά και/ή την έκπτωση για μεταφερθείσες ζημίες, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος αυτό.

29 Κατά την άποψη του Υπουργικού Συμβουλίου, η διανομή ή μη κερδών αποτελεί στρατηγική επιλογή της μητρικής εταιρίας. Ο fairness tax διαφέρει για την ίδια εταιρία ανά φορολογικό έτος, ανάλογα με το ποσό των διανεμηθέντων μερισμάτων, την εφαρμογή εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο και την έκταση του φορολογητέου αποτελέσματος και δεν έχει ως συνέπεια την υπαγωγή στον φόρο τμήματος του μερίσματος υπερβαίνοντος το ανώτατο όριο του 5 %.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε αυτό εθνική ρύθμιση κατά την οποία:
   α) οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες με βελγική μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φόρο όταν αποφασίζουν να διανείμουν κέρδη που δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας (ανεξαρτήτως του αν κέρδη από τη βελγική μόνιμη εγκατάσταση εισέρρευσαν στην κύρια εγκατάσταση), ενώ οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες με βελγική θυγατρική εταιρία δεν υπόκεινται σε τέτοιον φόρο όταν αποφασίζουν να διανείμουν κέρδη που δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας (ανεξαρτήτως του αν η θυγατρική εταιρία διένειμε μέρισμα);
   β) οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες με βελγική μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φόρο σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των βελγικών κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού, όταν αποφασίζουν να διανείμουν κέρδη που δεν περιελήφθησαν στο τελικό

φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρίας, ενώ οι βελγικές εταιρίες δεν υπόκεινται σε τέτοιον φόρο σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του συνόλου των κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού;

2) Πρέπει το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι πρόκειται για παρακράτηση φόρου στην πηγή όταν διάταξη του εθνικού δικαίου ορίζει ότι η διανομή κέρδους από θυγατρική εταιρία στη μητρική της εταιρία υπόκειται σε φόρο, δεδομένου ότι κατά την ίδια φορολογική περίοδο διανεμήθηκαν μερίσματα και το φορολογητέο αποτέλεσμα μειώθηκε εν όλω ή εν μέρει με την έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο και/ή μεταφερθείσες φορολογικές ζημίες, ενώ βάσει της εθνικής νομοθεσίας το κέρδος δεν θα φορολογούνταν αν παρέμενε στη θυγατρική εταιρία και δεν είχε διανεμηθεί στη μητρική εταιρία;

3) Πρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε αυτό εθνική ρύθμιση με την οποία επιβάλλεται φόρος στη διανομή μερισμάτων, αν η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα ότι, όταν ληφθέν μέρισμα διανεμήθηκε από εταιρία κατά τη διάρκεια έτους μεταγενέστερου του έτους κατά το οποίο η ίδια το έλαβε, η εταιρεία φορολογείται επί μέρους του μερίσματος το οποίο υπερβαίνει το όριο που ορίζεται στο προαναφερθέν άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, ενώ αυτό δεν συμβαίνει όταν η εταιρία αυτή διανέμει εκ νέου μέρισμα κατά τη διάρκεια του έτους κατά το οποίο η ίδια το έλαβε;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

31 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να επισημανθεί ότι το αιτούν δικαστήριο, με τα ερωτήματά του, διερωτάται κατά πόσον συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία εφαρμόζεται στην περίπτωση που το ποσό των κερδών που διανέμει εταιρία –είτε πρόκειται για εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, είτε για εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που ασκεί δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως– υπερβαίνει, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους μέλους, το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της εν λόγω εταιρίας σε αυτό το ίδιο κράτος μέλος.

32 Από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η εν λόγω φορολογική νομοθετική ρύθμιση έχει ως σκοπό τη φορολόγηση των εισοδημάτων τα οποία υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα του οικείου κράτους μέλους και τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση των προαναφερθέντων πλεονεκτημάτων, διανεμήθηκαν, χωρίς ωστόσο να υποβληθούν στον φόρο εταιριών, όσον αφορά τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, ή στον φόρο κατοίκων αλλοδαπής, όσον αφορά τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, στο εν λόγω κράτος μέλος.

33 Από τη δικογραφία αυτή προκύπτει επίσης ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική νομοθετική ρύθμιση λαμβάνει τη μορφή διακριτού φόρου σε σχέση με τον φόρο εταιριών και τον φόρο κατοίκων αλλοδαπής, με συντελεστή οριζόμενο σε 5,15 %. Για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου αυτού υπολογίζεται η θετική διαφορά μεταξύ των μικτών μερισμάτων που διανεμήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο, αφενός, και του τελικού φορολογητέου αποτελέσματος επί του οποίου εφαρμόζεται πράγματι ο συνήθης συντελεστής του φόρου εταιριών, αφετέρου. Η καθορισθείσα με τον τρόπο αυτό βάση επιβολής του φόρου μειώνεται κατά το μέρος των διανεμηθέντων μερισμάτων το οποίο προέρχεται από αποθεματικά τα οποία φορολογήθηκαν προγενέστερα και όχι αργότερα από το φορολογικό έτος 2014. Το προκύπτον υπόλοιπο μειώνεται βάσει συντελεστή ο οποίος αποτελείται από ένα κλάσμα που εκφράζει τη σχέση μεταξύ, αφενός, στον αριθμητή, των εκπτώσεων για επιχειρηματικό κεφάλαιο και/ή για μεταφερθείσες ζημίες που αφορούν τη φορολογική περίοδο και, αφετέρου, στον παρονομαστή, του φορολογητέου αποτελέσματος της φορολογικής περιόδου.

34 Προκειμένου να υπολογιστεί η βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, η αυτή φορολογική νομοθετική ρύθμιση προβλέπει τον υπολογισμό ενός «πλασματικού μερίσματος». Στην περίπτωση αυτή, τα «διανεμηθέντα μερίσματα» αποτελούνται από το τμήμα εκείνο των διανεμηθέντων από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία μερισμάτων το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία συμμετοχής της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως στα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας αυτής.

Επί του πρώτου ερωτήματος

35 Προκειμένου να εξετασθεί το ερώτημα έτσι όπως έχει τεθεί, πρέπει εξ αρχής να υπενθυμιστεί ότι η έδρα εταιρίας χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της συνδέσεώς της με την έννομη τάξη ενός κράτους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, 270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 18, και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, σκέψη 20).

36 Κατά συνέπεια, η εφαρμογή εθνικής φορολογικής νομοθετικής ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, σε εδρεύουσα στην ημεδαπή θυγατρική εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, αφενός, και στη μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή μιας τέτοιας εταιρίας, αφετέρου, αφορά τη φορολογική μεταχείριση, αντιστοίχως, εδρεύουσας στην ημεδαπή και εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας.

37 Εν προκειμένω όμως είναι βέβαιο ότι η επίμαχη βελγική φορολογική νομοθετική ρύθμιση επιφυλάσσει την αυτή μεταχείριση στις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, συμπεριλαμβανομένων των εδρευουσών στην ημεδαπή θυγατρικών εταιριών των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών, και στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, δεδομένου ότι όλες αυτές οι εταιρίες υπόκεινται στον fairness tax, εφόσον προβαίνουν σε διανομή μερισμάτων υπό τις συνθήκες που περιγράφονται στις σκέψεις 31 και 32 της παρούσας αποφάσεως.

38 Υπό τις συνθήκες αυτές, το υποβληθέν ερώτημα έχει την έννοια ότι ζητείται να διευκρινιστεί κατά πόσον η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει την έννοια ότι αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία τόσο εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως όσο και εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, υπόκεινται σε φόρο όπως ο fairness tax, όταν οι εταιρίες αυτές διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των εν λόγω εταιριών.

39 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τους παρέχει τη δυνατότητα αναλήψεως και ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και συστάσεως και διαχειρίσεως επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του πολίτες. Η ελευθερία αυτή περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Όσον αφορά τη μεταχείριση στο κράτος μέλος υποδοχής, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 49, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΣΛΕΕ παρέχει ρητώς στους επιχειρηματίες τη δυνατότητα να επιλέγουν ελευθέρως την κατάλληλη νομική μορφή για την

άσκηση των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος, η ελεύθερη αυτή επιλογή δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις οι οποίες εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις (διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, KBC Bank και Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 77 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Όσον αφορά τις φορολογικές διατάξεις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να οργανώσει, τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης, το φορολογικό του σύστημα σχετικά με τη φορολόγηση κερδών, εφόσον τα εν λόγω κέρδη υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα του οικείου κράτους μέλους. Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος υποδοχής είναι ελεύθερο να καθορίσει τη γενεσιουργό αιτία του φόρου, τη φορολογική βάση καθώς και τον φορολογικό συντελεστή βάσει των οποίων θα φορολογηθούν οι διαφορετικές μορφές εγκαταστάσεων των εταιριών που δραστηριοποιούνται στο εν λόγω κράτος μέλος, αρκεί να μην επιφυλάσσει στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες δυσμενή μεταχείριση σε σχέση με τις συγκρίσιμες ημεδαπές εγκαταστάσεις (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 47, καθώς και της 26ης Ιουνίου 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, σκέψη 86 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42 Δυσμενής διάκριση υφίσταται μόνον όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή όταν ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται σε διαφορετικές καταστάσεις (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 30, καθώς και της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-253/09, EU:C:2011:795, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Εν προκειμένω, είναι βέβαιο ότι εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία η οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως και εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης της θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, υπόκεινται, κατ' αρχήν, στην ίδια φορολογική μεταχείριση, καθόσον υπόκεινται στον fairness tax όταν διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμά τους.

44 Εντούτοις, αυτό θα μπορούσε να μην ισχύει, στο μέτρο που, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία, σε αντίθεση με την εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που υπόκειται στον φόρο εταιριών βάσει του παγκόσμιου εισοδήματός της, η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως δεν υπόκειται στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος παρά μόνον βάσει των κερδών που πραγματοποιεί αυτή η μόνιμη εγκατάσταση, και, στην περίπτωση αυτή, η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση θα αποτελούσε περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, εάν ο τρόπος υπολογισμού της βάσεως επιβολής του fairness tax οδηγούσε, στην πράξη, σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση αυτής της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.

45 Κατά την άποψη της Βελγικής Κυβερνήσεως, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης φορολογική νομοθετική ρύθμιση, προβλέποντας τον υπολογισμό πλασματικού μερίσματος για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του fairness tax μιας τέτοιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, έλαβε υπόψη αυτή τη διαφορά στον τρόπο υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου και, κατά συνέπεια, αποσκοπεί στην αποφυγή ενδεχόμενων δυσμενών διακρίσεων.

46 Η X και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φρονούν, αντιθέτως, ότι αυτός ο τρόπος υπολογισμού θα μπορούσε να οδηγήσει σε βαρύτερη φορολόγηση της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας. Συναφώς, αφενός, η X υποστηρίζει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο εν λόγω τρόπος υπολογισμού έχει ως αποτέλεσμα να φορολογείται αυτή η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία επί άλλων κερδών, πέραν αυτών που πραγματοποίησε η βελγική μόνιμη εγκατάσταση. Αφετέρου, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, υπόκειται στον fairness tax μόνον εφόσον διανέμει πράγματι

μερίσματα, ενώ εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο οικείο κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως υπόκειται στον φόρο αυτό από τη στιγμή που διανέμει μερίσματα, έστω και αν τα κέρδη αυτής της μόνιμης εγκαταστάσεως δεν περιλαμβάνονται στα διανεμόμενα από την εν λόγω εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία μερίσματα.

47 Εν προκειμένω, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης φορολογικής νομοθετικής ρυθμίσεως και το σύνολο του εθνικού φορολογικού καθεστώτος, να εξακριβώσει κατά πόσον ο τρόπος υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου έχει, σε κάθε περίπτωση, ως αποτέλεσμα να μην είναι η φορολογική μεταχείριση εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας που ασκεί τη δραστηριότητά της στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως λιγότερο ευνοϊκή από τη μεταχείριση εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας (βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 48).

48 Στο πλαίσιο αυτού του ελέγχου, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη το γεγονός ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθετική ρύθμιση αποσκοπεί στη φορολόγηση υπαγόμενων στη βελγική φορολογική αρμοδιότητα κερδών τα οποία διανεμήθηκαν, αλλά επί των οποίων το εν λόγω κράτος μέλος δεν άσκησε αυτή τη φορολογική αρμοδιότητα, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς. Επομένως, στην περίπτωση που ο τρόπος υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας θα είχε ως αποτέλεσμα η εταιρία αυτή να φορολογηθεί ακόμη και επί των κερδών που δεν υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα αυτού του κράτους μέλους, η εν λόγω εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία θα υφίστατο λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.

49 Εάν από τον προαναφερθέντα έλεγχο προκύψει ότι υφίσταται τέτοια μεταχείριση, τότε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι φορολογική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

50 Τέτοιο εμπόδιο μπορεί να γίνει δεκτό μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Υπενθυμίζεται ότι η δυνατότητα συγκρίσεως ή μη μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό που επιδιώκεται από την επίμαχη εθνική φορολογική νομοθετική ρύθμιση (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2012, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-342/10, EU:C:2012:688, σκέψη 36, και της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 48).

52 Όσον όμως αφορά φορολογική νομοθετική ρύθμιση του κράτους μέλους υποδοχής που αποσκοπεί στην αποφυγή της διανομής των κερδών που πραγματοποιήθηκαν στο κράτος αυτό χωρίς ο φορολογούμενος να έχει φορολογηθεί για αυτά, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, η κατάσταση εγκατεστημένου στην αλλοδαπή φορολογούμενου που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο εν λόγω κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως είναι συγκρίσιμη με αυτή εγκατεστημένου στην ημεδαπή φορολογούμενου. Συγκεκριμένα, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η εν λόγω φορολογική νομοθετική ρύθμιση αποσκοπεί να παράσχει σε αυτό το ίδιο κράτος τη δυνατότητα να ασκήσει την εξουσία του να φορολογήσει τα κέρδη που υπάγονται στη φορολογική του αρμοδιότητα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2006, Kerckhaert και Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, σκέψη 19, καθώς και της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-127/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2130, σκέψεις 77 και 78).

53 Κατά συνέπεια, όσον αφορά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθετική ρύθμιση, η κατάσταση εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας η οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας.

54 Επομένως, η δικαιολόγηση του περιορισμού μπορεί να αφορά μόνο επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, σε τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός πρέπει να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

55 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι ενδεχόμενο εμπόδιο στην ελευθερία αυτή θα μπορούσε να δικαιολογηθεί για δύο λόγους γενικού συμφέροντος, ήτοι τον σκοπό διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και τον σκοπό καταπολεμήσεως των καταχρήσεων.

56 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι οι δύο αυτοί σκοποί αποτελούν, βεβαίως, επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, δυνάμενους να δικαιολογήσουν περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη (βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψεις 36 και 37 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η επίμαχη όμως στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθετικη ρύθμιση δεν είναι ικανή να διασφαλίσει την επίτευξή τους, με αποτέλεσμα οι εν λόγω σκοποί να μην μπορούν να δικαιολογήσουν, σε μια περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, ενδεχόμενο εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

57 Συγκεκριμένα, πρώτον, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης φορολογική νομοθετική ρύθμιση, η οποία αποσκοπεί στη φορολόγηση των κερδών που υπάγονται στη βελγική φορολογική αρμοδιότητα και διανεμήθηκαν χωρίς, ωστόσο, να έχουν φορολογηθεί από αυτό το κράτος μέλος, ουδόλως αποσκοπεί στην κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και άλλου κράτους μέλους.

58 Δεύτερον, η νομοθετική αυτή ρύθμιση, δεδομένου ότι ο σκοπός της συνίσταται στον περιορισμό των συνεπειών της χρήσεως των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν αποσκοπεί, αυτή καθεαυτήν, στην αποφυγή καταχρηστικών πρακτικών.

59 Ούτε, εξάλλου, είναι δυνατόν ενδεχόμενο εμπόδιο να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση, σε ορισμένες περιπτώσεις, θα μπορούσε να οδηγήσει σε ευνοϊκότερη φορολόγηση εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.

60 Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι εθνική φορολογική νομοθετική ρύθμιση περιάγει σε δυσμενέστερη θέση τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες δεν μπορεί να αντισταθμιστεί από το γεγονός ότι, σε άλλες καταστάσεις, η ίδια αυτή νομοθετική ρύθμιση μπορεί να οδηγήσει σε ευνοϊκή μεταχείριση αυτού του τύπου των εταιριών (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψεις 38 και 39).

61 Λαμβανομένων υπόψη όλων όσα προαναφέρθηκαν, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία τόσο εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως όσο και εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, υπόκεινται σε φόρο όπως ο fairness tax, όταν οι εταιρίες αυτές διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό

φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των εν λόγω εταιριών, υπό την προϋπόθεση ότι ο τρόπος καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου αυτού δεν οδηγεί, στην πράξη, σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση αυτής της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

62 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες έχει την έννοια ότι αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει φόρο όπως ο fairness tax, στον οποίο υπόκεινται οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως καθώς και οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, όταν διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμά τους.

63 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να μπορεί φόρος να χαρακτηρισθεί ως παρακράτηση στην πηγή, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, πρέπει να πληρούνται τρία σωρευτικά κριτήρια. Συγκεκριμένα, πρώτον, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και η γενεσιουργός του αιτία πρέπει να είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, δεύτερον, βάση επιβολής του φόρου να είναι η απόδοση των τίτλων και, τρίτον, ο υποκείμενος στον φόρο να είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Ιουνίου 2010, P. Ferrero e C. και General Beverage Europe, C-338/08 και C-339/08, EU:C:2010:364, σκέψη 26 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

64 Διαπιστώνεται ότι, όπως υποστηρίζουν οι διάδικοι της κύριας δίκης, ένας φόρος όπως ο επίμαχος στη διαφορά της κύριας δίκης fairness tax πληροί τις δύο πρώτες προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, αφενός, η γενεσιουργός αιτία του φόρου αυτού είναι η διανομή μερισμάτων και, αφετέρου, για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του, λαμβάνεται υπόψη το διανεμηθέν ποσό.

65 Εντούτοις, στο μέτρο που υποκείμενος σε έναν φόρο όπως ο fairness tax δεν είναι ο κάτοχος των τίτλων, αλλά η διανέμουσα το μέρισμα εταιρία, η τρίτη προϋπόθεση δεν πληρούται.

66 Η εκτίμηση αυτή δεν κλονίζεται από την επιχειρηματολογία που προβάλλουν η X και η Επιτροπή, σύμφωνα με την οποία θα έπρεπε εν προκειμένω να προτιμηθεί προσέγγιση στηριζόμενη σε οικονομικές εκτιμήσεις. Συναφώς, αρκεί η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 26ης Ιουνίου 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, σκέψεις 58 έως 62), έχει ήδη απορρίψει μια τέτοια προσέγγιση.

67 Δεδομένου ότι δεν πληρούται η τρίτη προϋπόθεση που αφορά την ύπαρξη παρακρατήσεως στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, ένας φόρος όπως ο επίμαχος στη διαφορά της κύριας δίκης δεν θα μπορούσε να αποτελεί παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

68 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει φόρο όπως ο fairness tax, στον οποίο υπόκεινται οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως καθώς και οι

εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, όταν διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμά τους.

Επί του τρίτου ερωτήματος

69 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου, έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή αποκλείει εθνική φορολογική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, στο μέτρο που η νομοθετική αυτή ρύθμιση, στην περίπτωση κατά την οποία κέρδη που εισέπραξε μητρική εταιρία από τη θυγατρική της διανεμήθηκαν από την εν λόγω μητρική εταιρία μετά την πάροδο του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν, συνεπάγεται φορολόγηση των κερδών αυτών υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

70 Από την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες προκύπτει ότι σκοπός αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας σε επίπεδο μητρικής εταιρίας των κερδών που διανέμονται από τις θυγατρικές στις μητρικές τους εταιρίες.

71 Συναφώς, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες αφήνει στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ δύο συστημάτων, ήτοι μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος του συμψηφισμού (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 44). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις 7 και 9 της οδηγίας αυτής, η εν λόγω διάταξη διευκρινίζει ότι, όταν μια μητρική εταιρία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρίας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά είτε τα φορολογούν, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική.

72 Πάντως, το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 3, ορίζει ότι τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρίας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας. Από την ίδια διάταξη προκύπτει, επίσης, ότι εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία.

73 Επομένως, σκοπός του άρθρου 4 της οδηγίας είναι να αποτρέψει το ενδεχόμενο τα κέρδη που καταβάλλονται κατά τη διανομή σε ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική να φορολογούνται, μια πρώτη φορά, σε επίπεδο θυγατρικής στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της και, μια δεύτερη φορά, σε επίπεδο μητρικής εταιρίας στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της.

74 Εν προκειμένω, πρέπει να διευκρινιστεί, αφενός, ότι από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τη μεταφορά της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες στο εσωτερικό δίκαιο, το Βασίλειο του Βελγίου επέλεξε το σύστημα απαλλαγής. Εξάλλου, το κράτος μέλος αυτό έκανε χρήση της προβλεπόμενης στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας ευχέρειας. Επομένως, τα κέρδη που προέρχονται από τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή θυγατρικές των βελγικών μητρικών εταιριών απαλλάσσονται του φόρου κατά ποσοστό 95 %.

75 Αφετέρου, είναι βέβαιο ότι ο fairness tax, στην περίπτωση που τα κέρδη που διανέμει εδρεύουσα στην αλλοδαπή θυγατρική σε εδρεύουσα στην ημεδαπή μητρική εταιρία διανέμονται από αυτή τη μητρική εταιρία μετά την πάροδο του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν, συνεπάγεται την υπαγωγή των κερδών αυτών σε φορολόγηση που υπερβαίνει το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 3, και, συνεπώς, καταλήγει σε διπλή φορολόγηση των κερδών αυτών.

76 Τίθεται επομένως το ερώτημα εάν η διπλή φορολόγηση αυτή είναι αντίθετη προς την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

77 Κατά τη Βελγική και τη Γαλλική Κυβέρνηση, τα κέρδη που αναδιανέμονται από μητρική εταιρία στους μετόχους της δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται αποκλειστικά σε περίπτωση που μητρική εταιρία εισπράττει κέρδη που διανέμονται από τη θυγατρική της.

78 Μια τέτοια ερμηνεία, η οποία δεν προκύπτει ούτε από το γράμμα της διατάξεως αυτής ούτε από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ή τους σκοπούς που επιδιώκει, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

79 Συγκεκριμένα, πρώτον, η εν λόγω διάταξη, καθόσον προβλέπει ότι το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της «δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά», απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν τη μητρική εταιρία ή τη μόνιμη εγκατάστασή της για τα κέρδη τα οποία η θυγατρική καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική της εταιρία, χωρίς να διακρίνει ανάλογα με το αν η επιβολή φόρου στη μητρική εταιρία έχει ως γενεσιουργό γεγονός την είσπραξη ή την αναδιανομή των εν λόγω κερδών.

80 Δεύτερον, όπως αναφέρθηκε στις σκέψεις 70 και 71 της παρούσας αποφάσεως, η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε επίπεδο μητρικής εταιρίας, των κερδών που διανέμονται από τη θυγατρική στη μητρική της εταιρία. Ωστόσο, η επιβολή φόρου επί των κερδών αυτών από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας στο επίπεδο της εταιρίας αυτής κατά την αναδιανομή των κερδών, η οποία θα είχε ως συνέπεια την επιβολή φόρου επί των εν λόγω κερδών υπερβαίνοντος το ανώτατο όριο 5 % που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, θα είχε ως συνέπεια διπλή φορολόγηση στο επίπεδο της εν λόγω εταιρίας, την οποία απαγορεύει η προαναφερθείσα οδηγία.

81 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται, όπως επισήμανε, κατ’ ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών της, από τη σκέψη 105 της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), καθόσον, με την εν λόγω σκέψη, το Δικαστήριο αποφάνθηκε αποκλειστικώς επί της συμφωνίας ορισμένων λεπτομερειών του υπολογισμού του προκαταβλητέου ποσού του φόρου εταιριών προς την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, στην περίπτωση κατά την οποία εδρεύουσα στην ημεδαπή μητρική εταιρία διανέμει περαιτέρω μερίσματα που έλαβε από εδρεύουσα στην αλλοδαπή θυγατρική, και όχι επί της συμφωνίας της προκαταβολής, σε μια τέτοια περίπτωση, του φόρου αυτού προς την εν λόγω οδηγία.

82 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου, έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή αποκλείει εθνική φορολογική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, στο μέτρο που η νομοθετική αυτή ρύθμιση, στην περίπτωση κατά την οποία κέρδη που εισέπραξε μητρική εταιρία από τη θυγατρική της διανεμήθηκαν από την εν λόγω μητρική εταιρία μετά την πάροδο του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν, συνεπάγεται φορολόγηση των κερδών αυτών υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

83 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία τόσο εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως όσο και εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, υπόκεινται σε φόρο όπως ο fairness tax, όταν οι εταιρίες αυτές διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των εν λόγω εταιριών, υπό την προϋπόθεση ότι ο τρόπος καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου αυτού δεν οδηγεί, στην πράξη, σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση αυτής της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

2) **Το άρθρο 5 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει φόρο όπως ο fairness tax, στον οποίο υπόκεινται οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως καθώς και οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, όταν διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμά τους.**

3) **Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου, έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή αποκλείει εθνική φορολογική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, στο μέτρο που η νομοθετική αυτή ρύθμιση, στην περίπτωση κατά την οποία κέρδη που εισέπραξε μητρική εταιρία από τη θυγατρική της διανεμήθηκαν από την εν λόγω μητρική εταιρία μετά την πάροδο του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν, συνεπάγεται φορολόγηση των κερδών αυτών υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.**

(υπογραφές)