ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 26ης Οκτωβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος εταιριών – Οδηγία 90/435/ΕΟΚ – Άρθρο 1, παράγραφος 2, και άρθρο 4, παράγραφος 2 – Μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών – Κοινό φορολογικό καθεστώς – Δυνατότητα εκπτώσεως από το φορολογητέο κέρδος της μητρικής εταιρίας – Εθνικές διατάξεις αποσκοπούσες στην κατάργηση της διπλής φορολογήσεως των κερδών που διανέμουν οι θυγατρικές εταιρίες – Μη λήψη υπόψη της υπάρξεως συνδέσμου μεταξύ των τόκων δανείων και της χρηματοδοτήσεως της συμμετοχής βάσει της οποίας εισπράχθηκαν μερίσματα»

Στην υπόθεση C-39/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (πρωτοδικείο Αμβέρσας, Βέλγιο) με απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Argenta Spaarbank NV

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, A. Tizzano (εισηγητή), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, E. Levits, A. Borg Barthet και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Μαρτίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Argenta Spaarbank NV, εκπροσωπούμενη από τους B. De Cock και K. Van Duyse, advocaten,

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

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 27ης Απριλίου 2017

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2 και του άρθρου 4, παράγραφος 2, 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 (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Argenta Spaarbank NV και του Belgische Staat (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με τη νομιμότητα βεβαιώσεως φόρου που εκδόθηκε κατά της ως άνω εταιρίας στο πλαίσιο του φόρου εταιριών για τα οικονομικά έτη 2000 και 2001.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/435 έχει ως εξής:

«λαμβάνοντας υπόψη 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 [ενωσιακή] κλίμακα».

4 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

– στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρίες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρίες άλλων κρατών μελών,

– στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρίες αυτού του κράτους προς εταιρίες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.

2. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις.»

5 Το άρθρο 3 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

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

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

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα:

– να αντικαθιστούν, με διμερή συμφωνία, το κριτήριο της συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής δικαιωμάτων ψήφου,

– να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας στις εταιρείες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιρειών ή στις εταιρείες τους στις οποίες εταιρεία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.»

6 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Όταν μητρική εταιρία, υπό την ιδιότητά της ως εταίρου της θυγατρικής εταιρίας της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία:

– είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

– είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων παρέκκλισης του άρθρου 5, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου.

2. Τα κράτη μέλη διατηρούν πάντως την ευχέρεια να προβλέψουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας. 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.»

Το βελγικό δίκαιο

7 Η οδηγία 90/435 μεταφέρθηκε στο βελγικό δίκαιο με τον νόμο της 23ης Οκτωβρίου 1991 (*Moniteur Belge* της 15ης Νοεμβρίου 1991, σ. 25619), που τροποποίησε το τότε ισχύον καθεστώς των οριστικώς φορολογηθέντων εσόδων (στο εξής: ΟΦΕ).

8 Μετά την κωδικοποίηση της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος κατά το έτος 1992, οι κρίσιμες διατάξεις περί του καθεστώτος των ΟΦΕ συγκεντρώθηκαν στα άρθρα 202, 204 και 205 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, που κωδικοποιήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 10ης Απριλίου 1992 και κυρώθηκε με τον νόμο της 12ης Ιουνίου 1992 (συμπλήρωμα του *Moniteur Belge* της 30ής Ιουλίου 1992, στο εξής: CIR 1992), όπως τέθηκαν σε εφαρμογή με το βασιλικό διάταγμα για την εφαρμογή του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, της 27ης Αυγούστου 1993 (*Moniteur Belge* της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, σ. 20096).

9 Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, μια εταιρία μπορεί να εκπέσει από τα οικονομικά αποτελέσματά της το 95 % των μερισμάτων που έχει εισπράξει από τις θυγατρικές της εταιρίες, υπό την έννοια της οδηγίας 90/435, ως οριστικώς φορολογηθέντα έσοδα (στο εξής: έκπτωση ΟΦΕ).

10 Η λειτουργία του καθεστώτος ΟΦΕ μπορεί να περιγραφεί συνοπτικά ως εξής. Σε πρώτο στάδιο, το μέρισμα που διανέμεται από τη θυγατρική εταιρία συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση της μητρικής εταιρίας. Σε δεύτερο στάδιο, το μέρισμα αυτό εκπίπτει από τηη εν λόγω φορολογητέα βάση, αλλά μόνο στο μέτρο που, κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, απομένει θετικό υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση των λοιπών κερδών που απαλλάσσονται από τον φόρο.

11 Σε αυτό το πλαίσιο, ο νόμος της 20ής Δεκεμβρίου 1995, περί φορολογικών, οικονομικών και άλλων διατάξεων (*Moniteur Belge* της 23ης Δεκεμβρίου 1995, σ. 34578), εισήγαγε στον CIR 1992 το άρθρο 198, 10°. Η εν λόγω διάταξη, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«Δεν θεωρούνται επαγγελματικές δαπάνες:

[…]

10° Με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 55 [του CIR 1992], δεν θεωρούνται επαγγελματικές δαπάνες οι καταβληθέντες τόκοι, έως ποσού ίσου προς τα εκπεστέα βάσει των άρθρων 202 έως 204 [του CIR 1992] μερίσματα, τα οποία εισέπραξε μια εταιρία από μετοχές ή μερίδια που, κατά τον χρόνο μεταβιβάσεώς τους, δεν είχε ήδη στην κατοχή της επί ένα τουλάχιστον έτος αδιαλείπτως.

Ωστόσο, το [προηγούμενο] εδάφιο δεν εφαρμόζεται στις μετοχές ή τα μερίδια που βρίσκονται στην κατοχή συνδεδεμένων εταιριών ή με τις οποίες υπάρχει ορισμένος δεσμός συμμετοχής, ακόμη και όταν έχουν τον χαρακτήρα τοποθετήσεων δανειακών διαθεσίμων, ούτε στις άλλες μετοχές ή στα μερίδια που συμπεριλαμβάνονται στα πάγια χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού.»

12 Το άρθρο 202 του CIR 1992, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«§1. Από τα κέρδη της φορολογικής περιόδου εκπίπτουν επίσης, κατά το μέρος που περιλαμβάνονται σε αυτά:

1° τα μερίσματα, εξαιρουμένων των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν κατά τη μεταβίβαση σε εταιρία δικών της μετοχών ή μεριδίων ή κατά την ολική ή μερική διανομή της εταιρικής περιουσίας μιας εταιρίας·

[…]

§2. Δικαίωμα εκπτώσεως των εισοδημάτων για τα οποία γίνεται λόγος στην παράγραφο 1, 1° και 2°, υπάρχει μόνον υπό την προϋπόθεση ότι, την ημερομηνία προσδιορισμού ή καταβολής τους, η εταιρία που τα εισπράττει έχει συμμετοχή στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας τουλάχιστον 5 % ή η επενδυτική αξία της συμμετοχής αυτής είναι τουλάχιστον [50 εκατομμύρια βελγικά φράγκα (περίπου 1 240 000 ευρώ)].

Ωστόσο, η προϋπόθεση αυτή δεν έχει εφαρμογή επί των εισοδημάτων:

1° που αποκτώνται από τα κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, […] πιστωτικά ιδρύματα»

13 Το άρθρο 204 του CIR 1992, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«Τα εισοδήματα που δύνανται να εκπέσουν σύμφωνα με το άρθρο 202, παράγραφος 1, 1°, 3° και 4°, λογίζονται ως περιλαμβανόμενα στα κέρδη της φορολογικής περιόδου έως ποσοστού 95 % του εισπραχθέντος ή συγκεντρωθέντος ποσού, προσαυξημένου ενδεχομένως κατά το ποσό των

πραγματικών ή πλασματικών παρακρατήσεων φόρου κινητών αξιών ή μειωμένου, όταν πρόκειται για τα κατά το άρθρο 202, παράγραφος 1, 4° και 5°, εισοδήματα, κατά τους επιχορηγούμενους τόκους προς τον πωλητή σε περίπτωση αποκτήσεως τίτλων κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.»

14 Το άρθρο 106, παράγραφος 5 του βασιλικού διατάγματος εφαρμογής του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, της 27ης Αυγούστου 1993, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

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

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

Για την εφαρμογή του πρώτου και του δευτέρου εδαφίου, ως θυγατρική εταιρία και μητρική εταιρία νοούνται η θυγατρική εταιρία και η μητρική εταιρία όπως ορίζονται στην οδηγία [90/435].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Η Argenta Spaarbank είναι αναγνωρισμένο πιστωτικό ίδρυμα βελγικού δικαίου το οποίο, κατά τις εταιρικές χρήσεις 1999 και 2000 (φορολογικά έτη 2000 και 2001), εισέπραξε μερίσματα από συμμετοχές της σε βελγικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τις οποίες το εν λόγω πιστωτικό ίδρυμα διατηρούσε, σε ορισμένες περιπτώσεις, για χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους και, σε άλλες, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους κατά τον χρόνο καταβολής των εν λόγω μερισμάτων.

16 Δυνάμει των άρθρων 202 και 204 του CIR 1992, ως είχαν κατά τον χρόνο της υποθέσεως της κύριας δίκης, η Argenta Spaarbank έτυχε, ως μητρική εταιρία, της εκπτώσεως ΟΦΕ έως ποσοστού 95 % των προαναφερθέντων μερισμάτων.

17 Παράλληλα, λαμβανομένης υπόψη της ιδιότητάς της ως πιστωτικού ιδρύματος, η Argenta Spaarbank κατέβαλε, κατά τις επίμαχες εταιρικές χρήσεις, τόκους ύψους 11 702 186 712 βελγικών φράγκων (BEF) (περίπου 290 090 000 ευρώ) και 13 322 033 492 BEF (περίπου 330 245 000 ευρώ), οι οποίοι ενεγράφησαν στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως της εν λόγω εταιρίας στην ενότητα «Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα».

18 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι εν λόγω τόκοι δεν καταβλήθηκαν για δάνεια συναφθέντα για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικής εταιρίας. Αντιθέτως, οι προαναφερθέντες τόκοι σχετίζονταν με λογαριασμούς ταμιευτηρίου, λογαριασμούς όψεως, προθεσμιακούς λογαριασμούς και άλλα επενδυτικά προϊόντα που διατηρούσε η Argenta Spaarbank για τους πελάτες της ως πιστωτικό ίδρυμα και, ως εκ τούτου, θα μπορούσαν να είχαν εκπέσει του φόρου ως επαγγελματικές δαπάνες.

19 Εντούτοις, το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 προβλέπει ότι δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους οι καταβληθέντες τόκοι έως ποσού ίσου προς τα εκπεστέα βάσει των άρθρων 202 έως 204 του CIR 1992 εισοδήματα τα οποία εισέπραξε μια μητρική εταιρία από μετοχές ή μερίδια που, κατά τον χρόνο μεταβιβάσεώς τους, δεν είχε ήδη στην κατοχή της επί ένα τουλάχιστον έτος αδιαλείπτως, το δε εν λόγω άρθρο ουδόλως απαιτούσε την ύπαρξη αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ των τόκων αυτών και των μερισμάτων που έτυχαν της εκπτώσεως ΟΦΕ.

20 Η Argenta Spaarbank έλαβε το ποσόν των 3 059 292 BEF (περίπου 75 838 ευρώ) κατά την εταιρική χρήση του 1999 (φορολογικό έτος 2000), και το ποσόν των 11 960 419 BEF (περίπου 296 490 ευρώ) κατά την εταιρική χρήση του 2000 (φορολογικό έτος 2001), ως μερίσματα από συμμετοχές τις οποίες διατηρούσε για χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους κατά τον χρόνο καταβολής των μερισμάτων.

21 Έτσι, δυνάμει του άρθρου 198, 10°, του CIR 1992, οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν εις βάρος της Argenta Spaarbank δύο διορθωτικές βεβαιώσεις φόρου για τα φορολογικά έτη 2000 και 2001, επισημαίνοντας ότι είχαν προστεθεί τόκοι ύψους, αντιστοίχως, 75 837,87 ευρώ και 296 491,04 ευρώ στις «μη αποδεκτές δαπάνες» οι οποίοι, ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατόν να εκπέσουν από το φορολογητέο κέρδος της ανωτέρω μητρικής εταιρίας.

22 Με απόφαση της 4ης Μαΐου 2004, ο περιφερειακός διευθυντής του Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (κέντρου εθνικού ελέγχου I της διευθύνσεως φορολογίας επιχειρήσεων και εισοδημάτων, Βέλγιο) απέρριψε τις ενδικοφανείς προσφυγές που είχε ασκήσει η Argenta Spaarbank κατά των εν λόγω βεβαιώσεων φόρου.

23 Στις 3 Αυγούστου 2004, η Argenta Spaarbank προσέφυγε κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (πρωτοδικείου Αμβέρσας, Βέλγιο), με αίτημα την ακύρωση των ανωτέρω βεβαιώσεων φόρου, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 δεν συνάδει προς το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, διότι η τελευταία αυτή διάταξη επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρήσουν αποκλειστικώς ως μη εκπεστέους τους τόκους οι οποίοι εμφανίζουν αιτιώδη σύνδεσμο προς τα μερίσματα τα οποία έτυχαν της εκπτώσεως ΟΦΕ.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (πρωτοδικείο Αμβέρσας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει το άρθρο 198, 10°, του [CIR 1992], ως είχε κατά τα φορολογικά έτη 2000 και 2001, στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας [90/435], κατά το μέρος που προβλέπει ότι δεν θεωρούνται επαγγελματικές δαπάνες οι καταβληθέντες τόκοι έως ποσού ίσου προς τα απαλλασσόμενα του φόρου βάσει των άρθρων 202 έως 204 του [CIR 1992] μερίσματα, τα οποία εισέπραξε μια εταιρία από μετοχές ή μερίδια που, κατά τον χρόνο μεταβιβάσεώς τους, δεν είχε ήδη στην κατοχή της επί ένα τουλάχιστον έτος αδιαλείπτως, χωρίς να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν η προαναφερθείσα φορολόγηση των τόκων αφορά τη συμμετοχή (ή τη χρηματοδότησή της) από την οποία αποκτήθηκαν τα απαλλασσόμενα του φόρου μερίσματα;

2) Αποτελεί το άρθρο 198, 10°, του [CIR 1992], ως είχε κατά τα φορολογικά έτη 2000 και 2001, διάταξη για την αποφυγή της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [90/435] και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το άρθρο 198, 10°, του [CIR 1992] υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την αποφυγή της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων, κατά το μέρος που ορίζει ότι δεν θεωρούνται επαγγελματικές δαπάνες οι καταβληθέντες τόκοι έως ποσού ίσου προς τα απαλλασσόμενα του φόρου βάσει των άρθρων 202 έως 204 του [CIR 1992] μερίσματα, τα οποία εισέπραξε μια εταιρία από μετοχές ή μερίδια που, κατά τον χρόνο μεταβιβάσεώς τους, δεν είχε ήδη στην κατοχή της επί ένα τουλάχιστον έτος αδιαλείπτως, χωρίς να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν η προαναφερθείσα φορολόγηση των τόκων αφορά τη συμμετοχή (ή τη χρηματοδότησή της) από την οποία αποκτήθηκαν τα απαλλασσόμενα του φόρου μερίσματα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

25 Η Βελγική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Προς στήριξη της εν λόγω ενστάσεως απαραδέκτου, η Βελγική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 επιτρέπει στις βελγικές φορολογικές αρχές να απορρίπτουν, ως μη εκπίπτουσες δαπάνες, το σύνολο των καταβληθέντων από τη μητρική εταιρία τόκων, κατά το οικείο φορολογικό έτος, έως ποσού ίσου προς τα μερίσματα που εισπράχθηκαν από συμμετοχές στο κεφάλαιο θυγατρικής εταιρίας, οι οποίες βρίσκονταν στην κατοχή της μητρικής εταιρίας για χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους και οι οποίες τυγχάνουν της εκπτώσεως ΟΦΕ.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι όντως το εν λόγω άρθρο προσομοιάζει στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, καθόσον παρέχει ένα μέσο καταπολεμήσεως της καταχρηστικής πρακτικής να συνάπτεται δάνειο προκειμένου να μειωθεί η βάση υπολογισμού του φόρου της μητρικής εταιρίας, μέσω της γενέσεως εκπεστέων τόκων κατά την απόκτηση συμμετοχών σε θυγατρικές εταιρίες οι οποίες γεννούν επίσης εκπεστέα μερίσματα.

27 Εντούτοις, πάντα κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, καθόσον το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 έχει ως έμμεσο αποτέλεσμα να ουδετεροποιεί την έκπτωση, δυνάμει των άρθρων 202 έως 204 του CIR 1992, των μερισμάτων που προέρχονται από συμμετοχές βραχείας διαρκείας, το εν λόγω άρθρο πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην εφαρμόζουν το σύστημα εκπτώσεως των κερδών που θεσπίζει η εν λόγω οδηγία στις εταιρίες «που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιρειών». Πράγματι, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, η τελευταία ως άνω διάταξη συνεπάγεται ότι, στην περίπτωση που αυτή ρυθμίζει, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται προς την οδηγία 90/435. Επομένως, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, τα κράτη μέλη μπορούν όχι μόνο να μην παρέχουν τα πλεονεκτήματα που προβλέπονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, αλλά και να κρίνουν δαπάνες ως μη εκπεστέες σε βαθμό και υπό προϋποθέσεις που δεν αντιστοιχούν σε εκείνες της διατάξεως του άρθρου 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, ή, περαιτέρω, να κάνουν χρήση διατάξεως με σκοπό την αποτροπή της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, η οποία υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την αποτροπή της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων.

28 Άρα, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 αφορά κατάσταση μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435.

29 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 90/435, τα κράτη μέλη έχουν τη «δυνατότητα», κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, να «μην εφαρμόζουν» τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας στις εταιρίες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή που απαιτείται για τον χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιριών, ούτε στις εταιρίες τους στις οποίες εταιρία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τέτοια συμμετοχή.

30 Όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα της, η διάταξη αυτή δεν θεσπίζει μια γενικής φύσεως εξαίρεση από την εφαρμογή της οδηγίας 90/435 αλλά προβλέπει απλώς και μόνο μια δυνατότητα για τα κράτη μέλη, επαφίεται δε σε εκείνα που επιθυμούν να κάνουν χρήση της να την αξιοποιήσουν στο εθνικό τους δίκαιο. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις των οδηγιών πρέπει να τίθενται σε εφαρμογή κατά τρόπο που να παράγει αναμφισβητήτως δεσμευτικά αποτελέσματα, με την εξειδίκευση, την ακρίβεια και τη σαφήνεια που απαιτούνται προκειμένου να ικανοποιείται η απαίτηση της ασφάλειας δικαίου (βλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-137/14, EU:C:2015:683, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Όμως, όσον αφορά το ζήτημα αυτό, διαπιστώνεται ότι το αιτούν δικαστήριο δίδει στο σύστημα του CIR 1992 και, ιδίως, στο άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 ερμηνεία διαφορετική από εκείνη που προέβαλε η Βελγική Κυβέρνηση ενώπιον του Δικαστηρίου.

32 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο Βέλγος νομοθέτης μετέφερε αρχικώς την οδηγία 90/435 στην εσωτερική έννομη τάξη εφαρμόζοντάς την εξ ολοκλήρου στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, χωρίς να προβλέψει ρητώς καμία ελάχιστη περίοδο κατοχής από την εταιρία μετοχών η οποία θα της προσέδιδε τον χαρακτηρισμό της μητρικής εταιρίας της θυγατρικής στην οποία θα αποκτώντο συμμετοχές και η οποία θα της επέτρεπε να ζητήσει την έκπτωση των μερισμάτων που θα προέκυπταν από αυτές τις μετοχές.

33 Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, το Βασίλειο του Βελγίου δεν έκανε χρήση, θεσπίζοντας τον CIR 1992, της δυνατότητας που παρέσχε στα κράτη μέλη το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, πρώτο μέρος, της οδηγίας 90/435.

34 Αντιθέτως, αναλύοντας λεπτομερώς τις προπαρασκευαστικές εργασίες, το αντικείμενο και τον σκοπό του άρθρου 198, 10°, του CIR 1992, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η εν λόγω διάταξη θέτει σε εφαρμογή, στο βελγικό δίκαιο, το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, καθόσον αποσκοπεί στο να εμποδίσει τις μητρικές εταιρίες να τύχουν διπλής φορολογικής εκπτώσεως δια της αποκτήσεως, μέσω εκπεστέας εξωτερικής χρηματοδοτήσεως, μετοχών θυγατρικών εταιριών, που γεννούν επίσης εκπεστέα μερίσματα.

35 Κατά συνέπεια, κατά το αιτούν δικαστήριο, ο λόγος για τον οποίον το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 δεν προβλέπει κανένα σύνδεσμο μεταξύ της αποκτήσεως τέτοιων μετοχών και της χρηματοδοτήσεως της εν λόγω πράξεως δεν συνίσταται στη βούληση του Βέλγου νομοθέτη να ουδετεροποιήσει την έκπτωση των μερισμάτων που προκύπτουν από συμμετοχές βραχείας διάρκειας, κάνοντας χρήση της δυνατότητας που παρέχει το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, πρώτο μέρος, της οδηγίας 90/435, αλλά στη βούλησή του να υπερβεί την πρακτική δυσχέρεια των φορολογικών αρχών να εξακριβώσουν κατά τρόπο συγκεκριμένο τη σχέση μεταξύ της χρηματοδοτήσεως μιας πράξεως και του αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου, στο πλαίσιο της θέσεως σε εφαρμογή της εξαιρέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 2, της ανωτέρω οδηγίας.

36 Βάσει αυτής της ερμηνείας του άρθρου 198, 10°, του CIR 1992 έκρινε το αιτούν δικαστήριο αναγκαίο, προκειμένου να επιλύσει την εκκρεμούσα ενώπιόν του διαφορά, να υποβάλει την υπό κρίση αίτηση.

37 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της θεσπισθείσας από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο (αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, σκέψη 16, καθώς και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Vervloet κ.λπ., C-76/15, EU:C:2016:975, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Επιπροσθέτως, υπενθυμίζεται ότι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφαίνεται, στο πλαίσιο προδικαστικής αποφάσεως, επί της ερμηνείας των εθνικών διατάξεων ούτε να κρίνει αν η ερμηνεία τους από το αιτούν δικαστήριο είναι ορθή. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο οφείλει, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των δικαστηρίων της Ένωσης και των εθνικών δικαστηρίων, να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αυτό εξειδικεύεται με την απόφαση περί παραπομπής (απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, Αγγελιδάκη κ.λπ., C-378/07 έως C-380/07, EU:C:2009:250, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι, για να εξεταστεί η ένσταση απαραδέκτου που ήγειρε η Βελγική Κυβέρνηση, πρέπει να ληφθεί υπόψη αποκλειστικώς η ερμηνεία του άρθρου 198, 10°, του CIR 1992 στην οποία προέβη το αιτούν δικαστήριο, όπως υπομνήσθηκε, κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 32 έως 35 της παρούσας αποφάσεως.

40 Λαμβανομένης υπόψη αυτής της ερμηνείας, καθώς και της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, κρίνεται ότι διάταξη όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992 εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435, διότι το περιεχόμενό της δεν δύναται να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται ούτε άμεσα ούτε, κατά μείζονα λόγο, έμμεσα, όπως διατείνεται η Βελγική Κυβέρνηση, στη δυνατότητα που παρέχει κατ' εξαίρεση το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, πρώτο μέρος, της προαναφερθείσας οδηγίας.

41 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κρίνεται παραδεκτή.

Επί της ουσίας

Επί του πρώτου ερωτήματος

42 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992, δυνάμει της οποίας οι καταβληθέντες από μητρική εταιρία τόκοι δανείου δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο κέρδος αυτής της εταιρίας έως ποσού ίσου προς τα ήδη φορολογικώς εκπεστέα μερίσματα τα οποία η ανωτέρω μητρική εταιρία έχει εισπράξει από συμμετοχές που διατηρεί στο κεφάλαιο θυγατρικών εταιριών για περίοδο μικρότερη του ενός έτους, ακόμη και όταν οι εν λόγω τόκοι δεν σχετίζονται με τη χρηματοδότηση των συγκεκριμένων συμμετοχών.

43 Για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο εν λόγω ερώτημα πρέπει, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, να ληφθεί υπόψη όχι μόνο το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, αλλά επίσης οι σκοποί και το σύστημα που θεσπίζει η εν λόγω οδηγία (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 3ης Απριλίου 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, σκέψη 22, της 1ης Οκτωβρίου 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, σκέψη 26, καθώς και της 8ης Μαρτίου 2017, Wereldhave Belgium κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 24).

44 Διαπιστώνεται ευθύς εξαρχής ότι η διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 είναι σαφής και αναμφίλεκτη, υπό την έννοια ότι η εν λόγω διάταξη επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να αποκλείσει τη δυνατότητα εκπτώσεως από το φορολογητέο κέρδος μιας μητρικής εταιρίας μόνον των βαρών «που απορρέουν από τη συμμετοχή» της στο κεφάλαιο θυγατρικής εταιρίας.

45 Επομένως, από το γράμμα καθεαυτό της προαναφερθείσας διατάξεως προκύπτει ότι αυτή δεν παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να αποκλείσουν τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως για το σύνολο των τόκων δανείων που έχουν συναφθεί από μητρική εταιρία έως ποσού ίσου προς εκείνο των εισοδημάτων που προκύπτουν από τις συμμετοχές της στις θυγατρικές της.

46 Η γραμματική αυτή ερμηνεία ενισχύεται από την οικονομία της οδηγίας 90/435 και τον επιδιωκόμενο με αυτήν σκοπό.

47 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως αναφέρεται και στην τρίτη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 90/435 ως σκοπό έχει να εξαλείψει, με τη θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενέστερη μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και να διευκολύνει επομένως τη συνένωση εταιριών σε κλίμακα Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εν λόγω οδηγία αποβλέπει δηλαδή στο να εξασφαλίσει την ουδετερότητα, σε επίπεδο φορολογίας, της διανομής κερδών από μια εγκατεστημένη σε κράτος

μέλος εταιρία στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική της εταιρία (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, σκέψη 27, καθώς και της 8ης Μαρτίου 2017, Wereldhave Belgium κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 25).

48 Επομένως, σκοπός της ανωτέρω οδηγίας είναι να αποτρέψει, μέσω των μηχανισμών του άρθρου 4, παράγραφος 1, και του άρθρου 5, παράγραφος 1, τη διπλή φορολόγηση των κερδών που διανέμονται από τις θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές εταιρίες, ώστε να αποφεύγεται η φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών μία φορά στο πλαίσιο της θυγατρικής εταιρίας και μία δεύτερη στο πλαίσιο της μητρικής εταιρίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 3ης Απριλίου 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, σκέψη 27, της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, σκέψη 29, της 1ης Οκτωβρίου 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, σκέψη 57, καθώς και της 8ης Μαρτίου 2017, Wereldhave Belgium κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 36).

49 Ιδίως όσον αφορά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, αυτό προβλέπει ότι, όταν μητρική εταιρία, υπό την ιδιότητα του εταίρου της θυγατρικής εταιρίας της, λαμβάνει διανεμόμενα κέρδη, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά, είτε επιτρέπει στη μητρική εταιρία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσόν της παρακρατήσεως στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 102, της 3ης Απριλίου 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, σκέψη 25, καθώς και της 8ης Μαρτίου 2017, Wereldhave Belgium κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 37).

50 Επομένως κατ' εξαίρεση και μόνον δύνανται τα κράτη μέλη, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, να προβλέψουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που προκύπτουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρίας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας.

51 Σε αυτό το πλαίσιο, υπογραμμίζεται, αφενός, ότι η προαναφερθείσα διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται στενώς και, επομένως, ότι δεν μπορεί, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, να ερμηνευθεί καθ' υπέρβαση του γράμματός της (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit κ.λπ., C-283/94, C-291/94 και C-292/94, EU:C:1996:387, σκέψη 27, καθώς και της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, σκέψη 86).

52 Αφετέρου, διαπιστώνεται ότι ο κανόνας της παραγράφου 2 του άρθρου 4 της οδηγίας 90/435 θα καθιστούσε τον κανόνα της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας, εάν ο πρώτος ως άνω κανόνας ήθελε θεωρηθεί ότι έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να αντιτάσσονται στην έκπτωση από το φορολογητέο κέρδος μητρικής εταιρίας όλων των βαρών που απορρέουν από τόκους δανείων έως ποσού ίσου προς τα μερίσματα, τα οποία τυγχάνουν φορολογικής απαλλαγής, που εισπράττει λόγω συμμετοχής στο κεφάλαιο θυγατρικής εταιρίας, χωρίς αυτή η δυνατότητα εκπτώσεως να περιορίζεται στα βάρη που απορρέουν από τόκους που συνδέονται με τη χρηματοδότηση τέτοιας συμμετοχής, από την οποία και προκύπτουν αυτά τα μερίσματα. Πράγματι, τέτοια ερμηνεία θα είχε ως αποτέλεσμα να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αυξάνουν εμμέσως το φορολογητέο εισόδημα μιας μητρικής εταιρίας και, συνεπώς, θα επηρεαζόταν η φορολογική ουδετερότητα της διανομής των μερισμάτων που καταβάλλει θυγατρική εταιρία εδρεύουσα σε κράτος μέλος στη μητρική της εταιρία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

53 Τέλος, η γραμματική ερμηνεία του κανόνα του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, που εκτίθεται στις σκέψεις 44 και 45 της παρούσας αποφάσεως, είναι η μόνη συμβατή προς τον ειδικό σκοπό που τίθεται στην εν λόγω διάταξη στο πλαίσιο του συστήματος της οδηγίας 90/435.

54 Πράγματι, η δυνατότητα που η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη ως σκοπό έχει να αποτρέψει το ενδεχόμενο μια μητρική εταιρία να τύχει διπλού φορολογικού πλεονεκτήματος απορρέοντος, αφενός, από τα απαλλασσόμενα του φόρου κέρδη δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 και, αφετέρου, από τη μείωση του φόρου μέσω της εκπτώσεως των επιβαρύνσεων που απορρέουν από μειώσεις της αξίας της συμμετοχής λόγω της διανομής των κερδών αυτών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, σκέψη 42).

55 Επομένως, το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 πρέπει κατ' ανάγκην να ερμηνεύεται ως παρέχον στα κράτη μέλη απλώς και μόνον τη δυνατότητα να αποτρέψουν το ενδεχόμενο μια μητρική εταιρία να τύχει του διπλού φορολογικού πλεονεκτήματος που αναφέρθηκε στην προηγούμενη σκέψη. Πράγματι, το να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αρνούνται στις μητρικές εταιρίες την έκπτωση των τόκων που δεν συνδέονται με την απόκτηση των συμμετοχών από τις οποίες προκύπτει η διανομή των προαναφερθέντων απαλλασσόμενων κερδών θα υπερέβαινε προδήλως το αναγκαίο για την επίτευξη ενός τέτοιου σκοπού μέτρο.

56 Ως εκ τούτου, δεν δύναται να συνιστά θέση σε εφαρμογή συνάδουσα προς τον εξαιρετικό κανόνα του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, εθνική διάταξη όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992, η οποία αποκλείει, γενικώς και αυτομάτως, τη δυνατότητα φορολογικής εκπτώσεως, ως δαπανών ή ως επαγγελματικών δαπανών, τόκων δανείου το οποίο έχει συνάψει μητρική εταιρία έως ποσού ίσου προς τα μερίσματα τα οποία προκύπτουν από συμμετοχή της εν λόγω μητρικής εταιρίας στο κεφάλαιο θυγατρικής, τα οποία ήδη τυγχάνουν φορολογικής εκπτώσεως, ακόμη και αν η καταβολή αυτών των μερισμάτων δεν σχετίζεται με τη χρηματοδότηση της αποκτήσεως τέτοιας συμμετοχής.

57 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992, δυνάμει της οποίας οι καταβληθέντες από μητρική εταιρία τόκοι δανείου δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο της κέρδος έως ποσού ίσου προς τα ήδη φορολογικώς εκπεστέα μερίσματα τα οποία η ανωτέρω μητρική εταιρία έχει εισπράξει από συμμετοχές που διατηρεί στο κεφάλαιο θυγατρικών εταιριών για περίοδο μικρότερη του ενός έτους, ακόμη και όταν οι εν λόγω τόκοι δεν σχετίζονται με τη χρηματοδότηση των συγκεκριμένων συμμετοχών.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

58 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν εθνική διάταξη όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992.

59 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 προβλέπει ότι η οδηγία αυτή δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις.

60 Όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεών της, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 αντανακλά τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης σύμφωνα με την οποία απαγορεύεται η καταχρηστική άσκηση δικαιώματος (βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 38), με αποτέλεσμα οι πολίτες να μη δύνανται να επικαλούνται το δίκαιο της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ. μεταξύ άλλων, υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 69, καθώς και της 28ης Ιουλίου 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, σκέψη 37).

61 Τούτου δοθέντος, πρέπει να επισημανθεί ότι, όπως επίσης υπογράμμισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 52 των προτάσεών της, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 αποτελεί βασικό κανόνα, του οποίου το περιεχόμενο επαναλαμβάνεται κατά τρόπο ειδικότερο σε άλλες διατάξεις της

ίδιας οδηγίας, ιδίως στο άρθρο της 4, παράγραφος 2, καθόσον το εν λόγω άρθρο αποσκοπεί ακριβώς στο να καταπολεμηθούν οι καταχρήσεις των μητρικών εταιριών που συνδέονται με διπλή φορολογική έκπτωση (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit κ.λπ., C-283/94, C-291/94 και C-292/94, EU:C:1996:387, σκέψη 31).

62 Όμως, από την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα προκύπτει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 αντιτίθεται σε εθνική διάταξη όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992, καθόσον αυτή υπερβαίνει τα μέτρα που ο νομοθέτης της Ένωσης έχει κρίνει αναγκαία για να αποτρέπονται οι καταχρήσεις των μητρικών εταιριών που συνδέονται με τη δυνατότητα διπλής φορολογικής εκπτώσεως.

63 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν εθνική διάταξη όπως το άρθρο 198, 10°, του CIR 1992, καθόσον αυτή υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την αποφυγή της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Το άρθρο 4, παράγραφος 2, 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, αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 198, 10°, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, ο οποίος κωδικοποιήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 10ης Απριλίου 1992 και κυρώθηκε με τον νόμο της 12ης Ιουνίου 1992, δυνάμει της οποίας οι καταβληθέντες από μητρική εταιρία τόκοι δανείου δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο της κέρδος έως ποσού ίσου προς τα ήδη φορολογικώς εκπεστέα μερίσματα τα οποία η ανωτέρω μητρική εταιρία έχει εισπράξει από συμμετοχές που διατηρεί στο κεφάλαιο θυγατρικών εταιριών για περίοδο μικρότερη του ενός έτους, ακόμη και όταν οι εν λόγω τόκοι δεν σχετίζονται με τη χρηματοδότηση των συγκεκριμένων συμμετοχών.**

2) **Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν εθνική διάταξη όπως το άρθρο 198, 10°, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, ο οποίος κωδικοποιήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 10ης Απριλίου 1992 και κυρώθηκε με τον νόμο της 12ης Ιουνίου 1992, καθόσον αυτή υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την αποφυγή της φορολογικής απάτης και των καταχρήσεων.**

(υπογραφές)