ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 4ης Ιουνίου 2009 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-439/07 και C-499/07,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το hof van beroep te Brussel (C-439/07) και το rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Βέλγιο) (C-499/07), με αποφάσεις της 13ης Σεπτεμβρίου και της 5ης Νοεμβρίου 2007, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 24 Σεπτεμβρίου και στις 16 Νοεμβρίου 2007, αντιστοίχως, στο πλαίσιο των δικών

Belgische Staat (C-439/07)

κατά

KBC Bank NV

και

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV(C-499/07)

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak
γραμματέας: R. Grass

κρίνοντας ότι πρέπει να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη, σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα,

εκδίδει την ακόλουθη

Διάταξη

1 Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), καθώς και των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο ενδίκων διαφορών μεταξύ του Belgische Staat και της εταιρίας KBC Bank NV (στο εξής: KBC) (C-439/07), αφενός, και της εταιρίας Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (στο εξής: BRB) και του Belgische Staat (C-499/07), αφετέρου, σχετικά με τον καθορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των εταιριών αυτών στο πλαίσιο του φόρου εταιριών για τα φορολογικά έτη 2000 και 2001, όσον αφορά την KBC, καθώς και 2003 και 2004, όσον αφορά την BRB.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Σύμφωνα με την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία 90/435 αποσκοπεί, ειδικότερα, στην εξάλειψη των φορολογικών μειονεκτημάτων που υφίστανται οι όμιλοι εταιριών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη σε σχέση προς τους ομίλους εταιριών ενός και του αυτού κράτους μέλους.

4 Δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/435, η ιδιότητα της μητρικής εταιρίας αναγνωρίζεται σε κάθε εταιρία κράτους μέλους η οποία πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, απαριθμούμενες στο άρθρο 2 της οδηγίας αυτής, και συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο εταιρίας άλλου κράτους μέλους που πληροί τις ίδιες προϋποθέσεις.

5 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω 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 εταιρία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρία 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 εταιρίας δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας. 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.»

Η εθνική νομοθεσία

6 Η οδηγία 90/435 μεταφέρθηκε στο βελγικό δίκαιο με τον νόμο της 23ης Οκτωβρίου 1991 (*Belgisch Staatsblad,* της 15ης Νοεμβρίου 1991, σ. 25619), που τροποποίησε το ισχύον τότε καθεστώς των οριστικώς φορολογηθέντων εσόδων (στο εξής: καθεστώς ΟΦΕ) και καθόρισε στο 95 % το ύψος των εισπραχθέντων μερισμάτων που μπορεί να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση της μητρικής εταιρίας.

7 Μετά την κωδικοποίηση του 1992, οι κρίσιμες διατάξεις περί του καθεστώτος ΟΦΕ συγκεντρώθηκαν στα άρθρα 202, 204 και 205 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, που κωδικοποιήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 10ης Απριλίου 1992 και κυρώθηκε με τον νόμο της 12ης Ιουνίου 1992 (συμπλήρωμα του *Belgisch Staatsblad,* της 30ής Ιουλίου 1992, στο εξής: ΚΦΕ του 1992), όπως τέθηκαν σε εφαρμογή με το βασιλικό διάταγμα για την εφαρμογή του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992 (*Belgisch Staatsblad,* της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, στο εξής: βασιλικό διάταγμα εφαρμογής του ΚΦΕ του 1992).

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

9 Η λειτουργία του καθεστώτος ΟΦΕ μπορεί να περιγραφεί συνοπτικά ως εξής. Σε πρώτη φάση, το μέρισμα που διανέμεται από τη θυγατρική εταιρία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση της μητρικής εταιρίας. Σε δεύτερη φάση, το μέρισμα αυτό εκπίπτει από τη φορολογητέα αυτή 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.

10 Το άρθρο 202 του ΚΦΕ του 1992 προβλέπει τα εξής:

«1. Από τα κέρδη της φορολογικής περιόδου εκπίπτουν επίσης, στο μέτρο που περιλαμβάνονται σ' αυτά:

1° τα μερίσματα, εξαιρουμένων των εσόδων που πραγματοποιούνται επ' ευκαιρία της μεταβιβάσεως σε εταιρία των ιδίων μετοχών ή μεριδίων ή κατά την ολική ή μερική διανομή της εταιρικής περιουσίας μιας εταιρίας

[…]

2. Δικαίωμα εκπτώσεως των εισοδημάτων περί των οποίων γίνεται λόγος στην παράγραφο 1, σημείο 1° […], υπάρχει μόνον υπό την προϋπόθεση ότι, κατά 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 1 200 000 [ευρώ].»

11 Το άρθρο 204, πρώτο εδάφιο, του ΚΦΕ του 1992 έχει ως ακολούθως:

«Τα εκπίπτοντα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 202, παράγραφος 1, σημείο 1° […], λογίζονται ως περιλαμβανόμενα στα κέρδη της φορολογικής περιόδου κατά ποσοστό 95 [%] του εισπραχθέντος ή συγκεντρωθέντος ποσού προσαυξημένου ενδεχομένως κατά το ποσό των πραγματικών ή πλασματικών παρακρατήσεων φόρου […]»

12 Το άρθρο 205, παράγραφος 2, του ΚΦΕ του 1992 ορίζει τα εξής:

«Η προβλεπόμενη στο άρθρο 202 έκπτωση περιορίζεται στο ποσό των κερδών της φορολογικής περιόδου, όπως αυτό έχει μετά την εφαρμογή του άρθρου 199, μειωμένο κατά:

1° τις δωρεές που δεν εκπίπτουν ως επαγγελματικές δαπάνες, εξαιρουμένων των δωρεών που εκπίπτουν από τα κέρδη κατ' εφαρμογήν των άρθρων 199 και 200

[…]

8° τους φόρους που διαλαμβάνονται στο άρθρο 198, εδάφιο 1, σημεία 4°, 8° και 9°.»

13 Το άρθρο 77 του βασιλικού διατάγματος εφαρμογής του ΚΦΕ του 1992 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα προβλεπόμενα στα άρθρα 202 έως 205 του [ΚΦΕ] του 1992 ποσά που δύνανται να εκπέσουν ως οριστικώς φορολογηθέντα έσοδα […] εκπίπτουν μέχρι του ύψους των εναπομενόντων μετά την εφαρμογή του άρθρου 76 κερδών η έκπτωση αυτή εφαρμόζεται λαμβανομένης υπόψη της προελεύσεως των κερδών, κατά προτεραιότητα επί των κερδών στα οποία περιλαμβάνονται τα ποσά αυτά.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-439/07

14 Η KBC, εταιρία εδρεύουσα στο Βέλγιο, εισέπραξε, κατά το φορολογικό έτος 2000, μερίσματα συνολικού ποσού 261 571 848,56 ευρώ, λόγω της συμμετοχής της στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων στο Βέλγιο, σε άλλα κράτη μέλη, καθώς και στην Ελβετία. Κατά την KBC, πληρούσαν τις προϋποθέσεις της δυνατότητας εκπτώσεως που προβλέπονται στα άρθρα 202 και 203 του ΚΦΕ του 1992 και μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο εφαρμογής του καθεστώτος ΟΦΕ μερίσματα αντιστοιχούντα στο ποσό των 254 225 662,61 ευρώ. Το τελευταίο αυτό ποσό αποτελούνταν από τα μερίσματα που εισπράχθηκαν από τις θυγατρικές εταιρίες της KBC που είναι εγκατεστημένες στο Βέλγιο (157 024 873,74 ευρώ), που έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη (96 887 457,38 ευρώ), καθώς και στην Ελβετία (313 331,49 ευρώ).

15 Η KBC φρονούσε ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 204 του ΚΦΕ του 1992, ένα ποσό 241 514 379,48 ευρώ, ήτοι το 95 % των μερισμάτων στα οποία μπορούσε να εφαρμοσθεί το καθεστώς ΟΦΕ, έπρεπε να εκπέσει από τα κέρδη της οικείας φορολογικής περιόδου.

16 Σύμφωνα με τα άρθρα 205, παράγραφος 2, του ΚΦΕ του 1992 και 77 του βασιλικού διατάγματος εφαρμογής του ΚΦΕ του 1992, η έκπτωση ΟΦΕ περιορίστηκε στα κέρδη που απέμειναν πριν από την εφαρμογή αυτής, ήτοι σε ποσό 156 116 633,08 ευρώ, από το οποίο εξέπεσε επιπλέον ποσό 13 137 553,78 ευρώ που αντιστοιχούσε στις δαπάνες που δεν ενέπιπταν στην έκπτωση ΟΦΕ σύμφωνα με άρθρο 205, παράγραφος 2, σημεία 1° και 8°, του ΚΦΕ του 1992.

17 Κατά συνέπεια, επί ποσού εισπραχθέντων και δυναμένων να τύχουν της εκπτώσεως ΟΦΕ μερισμάτων 241 514 379,48 ευρώ, μόνον ένα ποσό 142 979 079,30 ευρώ μπόρεσε να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της KBC.

18 Φρονώντας ότι κακώς δεν είχε γίνει δεκτή μια δυνάμενη να μεταφερθεί ζημία ίση προς αυτό το μη δυνάμενο να εκπέσει, ως οριστικώς φορολογηθέν εισόδημα, ποσό των 98 535 300,18 ευρώ, η KBC διατύπωσε, στη φορολογική της δήλωση της 28ης Σεπτεμβρίου 2000, που αφορούσε τη χρήση του 2000, επιφύλαξη σχετικά με τη συμβατότητα των άρθρων 205, παράγραφος 2, του ΚΦΕ του 1992 και 77 του βασιλικού διατάγματος εφαρμογής του ΚΦΕ του 1992 προς την οδηγία 90/435 και προς την ελευθερία εγκαταστάσεως.

19 Δεδομένο ότι η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε την άποψή της, η KBC υπέβαλε ένσταση κατά της βεβαιώσεως φόρου που αφορούσε την χρήση του 2000. Κατόπιν της απορρίψεως της ενστάσεως αυτής, η KBC άσκησε προσφυγή ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Brussel (πρωτοδικείου των Βρυξελλών).

20 Στην από 27 Ιουλίου 2001 φορολογική δήλωσή της σχετικά με το φορολογικό έτος 2001, η KBC διατύπωσε επίσης την ίδια επιφύλαξη με αυτή που μνημονεύθηκε στη σκέψη 18 της παρούσας διατάξεως.

21 Η KBC ζήτησε, μεταξύ άλλων, να τύχει της δυνατότητας να αντισταθμίσει τα κέρδη της χρήσεως 2001 προς τη ζημία των 98 535 300,18 ευρώ, την οποία υπέστη κατά την προηγούμενη χρήση και η οποία, κατ' αυτήν, μπορούσε να μεταφερθεί. Φρονούσε ότι τα φορολογητέα κέρδη της για τη χρήση 2001 είχαν απορροφηθεί εντελώς από τη μεταφερθείσα ζημία και ζήτησε η απομένουσα ζημία ποσού 53 219 495,46 ευρώ να θεωρηθεί ζημία δυνάμενη να μεταφερθεί στο φορολογικό έτος 2002.

22 Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε τη συλλογιστική αυτή, η KBC υπέβαλε ένσταση κατά της βεβαιώσεως φόρου που αφορούσε το φορολογικό έτος 2001. Δεδομένου ότι η ένσταση αυτή απορρίφθηκε, η KBC άσκησε νέα προσφυγή ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Με απόφαση της 25ης Απριλίου 2003, εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε τα αιτήματα της KBC και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες βεβαιώσεις φόρου.

24 Φρονώντας ότι η KBC δεν διέθετε δυνάμενη να μεταφερθεί ζημία ούτε στο πλαίσιο του φορολογικού έτους 2000 ούτε στο πλαίσιο του φορολογικού έτους 2001 και ότι η φορολογική αρχή είχε ενεργήσει σύμφωνα με το βελγικό και το κοινοτικό δίκαιο, το Belgische Staat (Βελγικό Δημόσιο) άσκησε έφεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του hof van beroep te Brussel (εφετείου των Βρυξελλών), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει η οδηγία [90/435] και ειδικότερα το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στο γεγονός ότι ένα κράτος μέλος, εξαιρουμένων των κερδών που διανέμονται λόγω εκκαθαρίσεως μιας θυγατρικής εταιρίας, απαλλάσσει τα κέρδη που διανέμονται στη μητρική εταιρία αυτού του κράτους από την εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική της εταιρία, υπάγοντας πρώτα το σύνολο των διανεμηθέντων κερδών στη φορολογητέα βάση και μετά επιτρέποντας την έκπτωση μέχρι του 95 % των κερδών αυτών από τη φορολογητέα βάση, αλλά περιορίζοντας την έκπτωση αυτή στο ποσό των κερδών που πραγματοποιήθηκαν κατά το οικονομικό έτος εντός του οποίου διανεμήθηκαν (μετά την αφαίρεση ορισμένων ποσών που προβλέπει ο

νόμος) (άρθρο 205, παράγραφος 2, [του ΚΦΕ του 1992] και 77 [του βασιλικού διατάγματος εφαρμογής του ΚΦΕ 1992]), καθόσον ένας τέτοιος περιορισμός της εκπτώσεως των διανεμηθέντων κερδών έχει ως αποτέλεσμα ότι, όταν η μητρική εταιρία δεν έχει φορολογητέα κέρδη ή δεν έχει επαρκή φορολογητέα κέρδη κατά το οικονομικό έτος εντός του οποίου διανεμήθηκαν τα κέρδη, θα φορολογηθεί σε μεταγενέστερο οικονομικό έτος για τα διανεμηθέντα κέρδη, εκτός αν οι ζημίες αυτού του οικονομικού έτους συμψηφίστηκαν με τα διανεμηθέντα κέρδη τα οποία κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας μένουν αφορολόγητα μέχρι το 95 %, και ότι κατά συνέπεια οι ζημίες αυτές δεν μπορούν πλέον να μεταφερθούν σε επόμενο οικονομικό έτος μέχρι το ποσό των διανεμηθέντων κερδών;

2) Αν η οδηγία [90/435] πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όσον αφορά τα κέρδη που διανέμονται στη βελγική μητρική εταιρία, από εδρεύουσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση θυγατρική εταιρία η βελγική ρύθμιση αντίκειται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής, πρέπει τότε να γίνει δεκτό ότι η πιο πάνω διάταξη της οδηγίας αυτής αντιτίθεται και στην εφαρμογή της βελγικής ρυθμίσεως περί των κερδών που διανέμονται στη βελγική μητρική εταιρία από μια βελγική θυγατρική εταιρία όταν, όπως εν προκειμένω, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο βελγικό δίκαιο ο Βέλγος νομοθέτης αποφάσισε να επιφυλάσσεται σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις η ίδια μεταχείριση που επιφυλάσσεται στις καταστάσεις που διέπονται από την οδηγία, οπότε ευθυγράμμισε τη βελγική νομοθεσία με την οδηγία και όσον αφορά αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις;

3) Αν η οδηγία [90/435] πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όσον αφορά τα κέρδη που διανέμονται στη βελγική μητρική εταιρία από εδρεύουσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση θυγατρική εταιρία και, κατ' επέκταση, δυνάμει της αποφάσεως [του Δικαστηρίου της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95, Leur-Bloem, Συλλογή 1997, σ. I-4161], όσον αφορά τα κέρδη που διανέμονται από εδρεύουσα στο Βέλγιο θυγατρική εταιρία, η βελγική ρύθμιση αντίκειται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής, αντίκειται τότε στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ το γεγονός ότι η επίμαχη νομοθεσία συνεχίζει να εφαρμόζεται ως έχει επί των μερισμάτων που προέρχονται από εδρεύουσες σε τρίτες χώρες θυγατρικές εταιρίες, καθόσον έτσι στα τελευταία αυτά μερίσματα επιφυλάσσεται λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση απ' ό,τι επιφυλάσσεται στα εσωτερικά μερίσματα και στα μερίσματα της Ευρωπαϊκής Ενώσεως;

4) Αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία, όσον αφορά τις βεβαιώσεις φόρου εταιριών, η απαλλαγή των κερδών που εντός ενός οικονομικού έτους διανεμήθηκαν σε μια εταιρία από την εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική της εταιρία περιορίζεται εντός του πρώτου κράτους μέλους στο ποσό των κερδών του οικονομικού έτους εντός του οποίου έγινε η διανομή κερδών (μετά την αφαίρεση ορισμένων ποσών που προβλέπει ο νόμος), ενώ πλήρης απαλλαγή των διανεμηθέντων κερδών θα ήταν δυνατή αν η εταιρία αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος;»

Υπόθεση C-499/07

25 Κατά το φορολογικό έτος 2003, η BRB, εταιρία εδρεύουσα στο Βέλγιο, εισέπραξε από μια εταιρία επίσης εδρεύουσα στο Βέλγιο, μέρισμα ύψους 445 000 ευρώ, από το οποίο οι 422 750 ευρώ μπορούσαν να εκπέσουν στο πλαίσιο του καθεστώτος ΟΦΕ σύμφωνα με το άρθρο 204 του ΚΦΕ του 1992.

26 Το φορολογητέο κέρδος της BRB για το φορολογικό έτος 2003 δεν ήταν αρκετά υψηλό ώστε τα εισπραχθέντα μερίσματα να μπορούν να εκπέσουν εξ ολοκλήρου. Η εταιρία αυτή ανέγραψε κατά συνέπεια στη σχετική με το έτος αυτό φορολογική της δήλωση προς μεταφορά ζημία μάλλον ποσού 123 300,86 ευρώ, η οποία αποτελούνταν από μια ζημία της φορολογικής περιόδου ποσού 103 194,38 ευρώ, αντιστοιχούσα στο ποσό των μερισμάτων που δεν μπόρεσαν να εκπέσουν στο πλαίσιο του καθεστώτος ΟΦΕ, και από μια δυνάμενη να μεταφερθεί ζημία του φορολογικού έτους 2002 ποσού 20 106,48 ευρώ.

27 Με διορθωτική πράξη της 20ής Απριλίου 2004, η φορολογική αρχή αρνήθηκε να δεχθεί την προς μεταφορά ζημία, στον βαθμό που τα οριστικώς φορολογηθέντα εισοδήματα ουδέποτε μπορούν να συνεπάγονται δυνάμενη να μεταφερθεί ζημία. Κατά τη φορολογική αρχή, τα εισοδήματα αυτά έπρεπε να περιορισθούν στο αποτέλεσμα του φορολογικού έτους, ήτοι σε ποσό 319 555,62 ευρώ, μειωμένο κατά τις μη αποδεκτές δαπάνες (187,50 ευρώ). Κατά συνέπεια, τα οριστικώς φορολογηθέντα εισοδήματα έπρεπε να περιορισθούν στο ποσό των 319 368,12 ευρώ και το

φορολογητέο αποτέλεσμα της BRB ανερχόταν συνεπώς στα 187,50 ευρώ, χωρίς να υπάρχουν δυνάμενες να μεταφερθούν ζημίες. Η εταιρία αυτή δεν δέχθηκε τις διορθώσεις αυτές.

28 Στη φορολογική της δήλωση για τη χρήση 2004, η BRB ανέγραψε μια ζημία 123 300,86 ευρώ, την οποία η φορολογική αρχή αρνήθηκε να λάβει υπόψη με διορθωτική πράξη της 11ης Φεβρουαρίου 2005. Η εν λόγω εταιρία δεν δέχθηκε ούτε αυτή τη διόρθωση.

29 Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή εξέδωσε τις πράξεις βεβαιώσεως φόρου που αφορούσαν τα φορολογικά έτη 2003 και 2004 σύμφωνα με τις ως άνω διορθώσεις, η BRB υπέβαλε κατά των πράξεων αυτών ενστάσεις, οι οποίες απορρίφθηκαν από την ίδια αυτή αρχή.

30 Η BRB άσκησε κατόπιν αυτού προσφυγή ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Brugge (πρωτοδικείου της Μπριζ), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει η οδηγία [90/435] και ειδικότερα το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στο γεγονός ότι ένα κράτος μέλος, εξαιρουμένων των κερδών που διανέμονται λόγω εκκαθαρίσεως μιας θυγατρικής εταιρίας, απαλλάσσει τα κέρδη που διανέμονται στη μητρική εταιρία αυτού του κράτους από την εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική της εταιρία, υπάγοντας πρώτα το σύνολο των διανεμηθέντων κερδών στη φορολογητέα βάση και μετά επιτρέποντας την έκπτωση μέχρι του 95 % των κερδών αυτών από τη φορολογητέα βάση, αλλά περιορίζοντας την έκπτωση αυτή στο ποσό των κερδών που πραγματοποιήθηκαν κατά το οικονομικό έτος εντός του οποίου διανεμήθηκαν (μετά την αφαίρεση ορισμένων ποσών που προβλέπει ο νόμος) (άρθρο 205, παράγραφος 2, του [ΚΦΕ] του 1992, σε συνδυασμό με το άρθρο 77 του βασιλικού διατάγματος εφαρμογής του [ΚΦΕ] του 1992), οπότε αν τα κέρδη του οικονομικού αυτού έτους είναι μικρότερα από το ποσό των κατά τα ανωτέρω διανεμηθέντων κερδών δεν υπάρχει ζημιά που να μπορεί να μεταφερθεί;

2) Αν ναι, πρέπει η οδηγία [90/435] και ειδικότερα το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποχρεώνει το πιο πάνω κράτος μέλος να δέχεται ότι τα διανεμηθέντα κέρδη, που μια εταιρία αυτού του κράτους λαμβάνει από θυγατρική της από άλλο κράτος μέλος, εκπίπτουν πλήρως από το ποσό των κερδών του οικονομικού έτους και ότι οι εντεύθεν ζημιές μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενο οικονομικό έτος;

3) Αν η πιο πάνω οδηγία [90/435] πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όσον αφορά τα κέρδη που διανέμονται στη βελγική μητρική εταιρία από εδρεύουσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση θυγατρική εταιρία, η βελγική ρύθμιση αντίκειται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, πρέπει τότε να γίνει δεκτό ότι η πιο πάνω διάταξη της οδηγίας αντιτίθεται και στην εφαρμογή της βελγικής ρυθμίσεως περί των κερδών που διανέμονται στη βελγική μητρική εταιρία από μια βελγική θυγατρική εταιρία όταν, όπως εν προκειμένω, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο βελγικό δίκαιο ο Βέλγος νομοθέτης αποφάσισε να επιφυλάσσεται σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις η ίδια μεταχείριση που επιφυλάσσεται στις καταστάσεις που διέπονται από την οδηγία, οπότε ευθυγράμμισε τη βελγική νομοθεσία με την οδηγία και όσον αφορά αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις;

4) Αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία, όσον αφορά τις βεβαιώσεις φόρου εταιριών, η απαλλαγή των κερδών που εντός ενός οικονομικού έτους διανεμήθηκαν σε μια εταιρία από την εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική της εταιρία περιορίζεται εντός του πρώτου κράτους μέλους στο ποσό των κερδών του οικονομικού έτους εντός του οποίου έγινε η διανομή κερδών (μετά την αφαίρεση ορισμένων ποσών που προβλέπει ο νόμος), ενώ πλήρης απαλλαγή των διανεμηθέντων κερδών θα ήταν δυνατή αν η εταιρία αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο κράτος μέλος;»

31 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 15ης Απριλίου 2008, οι υποθέσεις C-439/07 και C-499/07 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

32 Σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας, όταν ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ταυτίζεται με ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ή όταν η απάντηση σε τέτοιο ερώτημα μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία, το Δικαστήριο, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί οποτεδήποτε να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.

Επί του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435

Επί του πρώτου ερωτήματος των δύο υποθέσεων

33 Με το πρώτο ερώτημά τους στις δύο υποθέσεις, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει, όσον αφορά την απαλλαγή των μερισμάτων που εισέπραξε μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού από θυγατρική εταιρία εδρεύουσα εντός άλλου κράτους μέλους, ότι τα εν λόγω μερίσματα περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση της μητρικής εταιρίας, εκπίπτουν δε στη συνέχεια μέχρι ποσοστού 95 % εφόσον, κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, απομένει θετικό υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση των λοιπών κερδών που απαλλάσσονται από τον φόρο, και η οποία έχει ως αποτέλεσμα ότι:

— η μητρική εταιρία φορολογείται στο πλαίσιο επόμενης φορολογικής περιόδου επί των διανεμομένων κερδών που εισέπραξε όταν δεν πραγματοποίησε κανένα φορολογητέο κέρδος ή πραγματοποίησε ανεπαρκές κέρδος κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω διανομές κερδών (υπόθεση C-439/07)

ή ότι

— οι ζημίες αυτής της φορολογικής περιόδου αντισταθμίζονται από τις διανομές κερδών και δεν μπορούν να μεταφέρονται σε επόμενη φορολογική περίοδο μέχρι του ύψους των διανομών αυτών (υποθέσεις C-439/07 και C-499/07).

34 Το ερώτημα αυτό είναι κατ' ουσίαν παρόμοιο με το ερώτημα που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-138/07, Cobelfret (που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή). Ομοίως, οι διαφορές των κυρίων δικών και η διαφορά επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Cobelfret αφορούν την εφαρμογή της ίδιας εθνικής κανονιστικής ρύθμισης. Επομένως, η απάντηση την οποία έδωσε το Δικαστήριο με την τελευταία αυτή απόφαση μπορεί κάλλιστα να μεταφερθεί στο πρώτο ερώτημα που υποβλήθηκε στις υποθέσεις των κυρίων δικών.

35 Με την προπαρατεθείσα απόφαση Cobelfret, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα που εισπράττει μητρική εταιρία περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση της, στη συνέχεια δε εκπίπτουν μέχρι ποσοστού 95 %, εφόσον, κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, απομένει θετικό υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση των λοιπών κερδών που απαλλάσσονται από τον φόρο.

36 Πρώτον, το Δικαστήριο έχει τονίσει, αφενός, ότι η υποχρέωση του κράτους μέλους που έχει επιλέξει το σύστημα που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 να μη φορολογεί τα κέρδη τα οποία η μητρική εταιρία λαμβάνει, υπό την ιδιότητα του εταίρου, από τη θυγατρική της εταιρία δεν εξαρτάται από όρους και διατυπώνονται υπό τη μόνη επιφύλαξη των παραγράφων 2 και 3 του ίδιου άρθρου, καθώς και του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, και, αφετέρου, ότι το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας δεν προβλέπει, ιδίως, κανέναν όρο όσον αφορά την ύπαρξη άλλων φορολογητέων κερδών προκειμένου να μη φορολογηθούν τα μερίσματα που εισπράττει η μητρική εταιρία (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψεις 33 και 34).

37 Το Δικαστήριο θεώρησε επίσης ότι ένα καθεστώς, το οποίο προβλέπει ότι τα μερίσματα που εισπράττει η μητρική εταιρία προστίθενται στη φορολογητέα βάση της και ότι, στη συνέχεια, ποσό αντιστοιχούν στο 95 % των μερισμάτων αυτών εκπίπτει από τη βάση αυτή μόνο στον βαθμό που η μητρική εταιρία έχει πραγματοποιήσει φορολογητέα κέρδη, έχει ως συνέπεια να μη μπορεί η μητρική εταιρία να επωφεληθεί πλήρως από το πλεονέκτημα αυτό παρά μόνον εφόσον δεν έχει υποστεί, όσον αφορά τα λοιπά φορολογητέα κέρδη της, αρνητικά αποτελέσματα κατά την ίδια φορολογική περίοδο (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψη 35).

38 Τα κράτη μέλη, όμως, δεν μπορούν να λαμβάνουν μονομερώς περιοριστικά μέτρα, όπως είναι η απαίτηση να έχει πραγματοποιήσει η μητρική εταιρία φορολογητέα κέρδη, και να εξαρτούν, συνεπώς, από όρους τη δυνατότητα υπαγωγής στις ευνοϊκές ρυθμίσεις της οδηγίας 90/435 (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψη 36).

39 Δεύτερον, το Δικαστήριο τόνισε ότι, στον βαθμό που από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, καταρχήν, η βελγική φορολογική ρύθμιση δέχεται τη μεταφορά των ζημιών σε επόμενα φορολογικά έτη, η μείωση των δυναμένων να μεταφερθούν ζημιών της μητρικής εταιρίας κατά το ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων επιδρά στη φορολογητέα βάση της εταιρίας αυτής κατά το φορολογικό έτος που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν τα μερίσματα αυτά, η δε φορολογητέα αυτή βάση, λόγω της μείωσης των δυναμένων να μεταφερθούν ζημιών, διαμορφώνεται σε υψηλότερο επίπεδο (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψη 39).

40 Το Δικαστήριο έκρινε συνεπώς ότι, έστω και αν τα μερίσματα που έχει εισπράξει η μητρική εταιρία δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών κατά το φορολογικό έτος κατά το οποίο τα μερίσματα αυτά διανεμήθηκαν, η εν λόγω μείωση των ζημιών της μητρικής εταιρίας μπορεί να έχει ως συνέπεια να φορολογηθεί η τελευταία εμμέσως για τα μερίσματα αυτά κατά τα επόμενα φορολογικά έτη, όταν τα αποτελέσματά της είναι θετικά, και ότι μια τέτοια συνέπεια του περιορισμού της έκπτωσης ΟΦΕ δεν συμβιβάζεται ούτε με το γράμμα ούτε με τους σκοπούς του συστήματος της οδηγίας 90/435 (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψεις 40 και 41).

41 Το Δικαστήριο έκρινε κατ' αρχάς ότι από τη χρήση, στο άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435, των όρων «δεν φορολογεί» αντί του ρήματος «απαλλάσσει [από τον φόρο]» δεν μπορεί να συναχθεί ότι η οδηγία δέχεται μια τέτοια συνέπεια του περιορισμού της έκπτωσης ΟΦΕ επί των ζημιών της μητρικής εταιρίας, στον βαθμό που η εν γένει οικονομία ή ο σκοπός της οδηγίας αυτής δεν επιτρέπουν να συναχθεί ότι υφίσταται ουσιώδης διαφορά μεταξύ της «μη φορολόγησης» και της «απαλλαγής [από τον φόρο]» των κερδών που εισπράττει η μητρική εταιρία, δεδομένου ότι το Δικαστήριο αναφέρεται άλλοτε στην «απαλλαγή» και άλλοτε στην υποχρέωση «μη φορολόγησης» κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 1 (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψεις 42 και 43).

42 Εν συνεχεία, έχοντας τονίσει ότι, όταν η μητρική εταιρία δεν έχει πραγματοποιήσει άλλα φορολογητέα κέρδη κατά την περίοδο κατά την οποία εισέπραξε τα μερίσματα, το καθεστώς ΟΦΕ δεν καθιστά δυνατό να επιτευχθεί πλήρως ο σκοπός της πρόληψης της διπλής φορολογίας, όπως προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435, το Δικαστήριο έκρινε ότι, έστω και αν το Βασίλειο του Βελγίου, εφαρμόζοντας το εν λόγω καθεστώς στα μερίσματα που διανέμονται τόσο από τις εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες όσο και από τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, επιδιώκει την εξάλειψη κάθε δυσμενούς μεταχείρισης της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών ενός και του αυτού κράτους μέλους, αυτό δεν δικαιολογεί την εφαρμογή ενός καθεστώτος ασυμβίβαστου προς το σύστημα της πρόληψης της διπλής φορολογίας του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της ίδιας οδηγίας (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψεις 45 και 46).

43 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα ότι ο περιορισμός της έκπτωσης ΟΦΕ καταλήγει τουλάχιστον στο ίδιο αποτέλεσμα με αυτό του συστήματος του συμψηφισμού, του άρθρου 4, παράγραφος 1, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 90/435, και ότι από πουθενά δεν συνάγεται ότι το άλλο σύστημα, που προβλέπεται στην πρώτη περίπτωση της ίδιας παραγράφου 1, πρέπει να καταλήγει σε αποτέλεσμα ευνοϊκότερο από αυτό που προβλέπει η δεύτερη περίπτωση, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, αφενός, η επιλογή μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος του συμψηφισμού δεν οδηγεί αναγκαστικά, για την εταιρία που λαμβάνει μερίσματα, στο ίδιο αποτέλεσμα και, αφετέρου, ένα κράτος μέλος το οποίο, κατά τη μεταφορά οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη του, έχει επιλέξει ένα από τα εναλλακτικά συστήματα που προβλέπει η οδηγία αυτή δεν μπορεί να επικαλεστεί τα αποτελέσματα ή τους περιορισμούς που θα απέρρεαν από την εφαρμογή του ετέρου συστήματος (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψεις 48 και 50).

44 Επομένως, κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα στις υποθέσεις C-439/07 και C-499/07 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 90/435 έχει την έννοια ότι είναι αντίθετο προς την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, όσον αφορά την απαλλαγή των μερισμάτων που εισέπραξε μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού από θυγατρική εταιρία εδρεύουσα εντός άλλου κράτους μέλους, προβλέπει ότι τα εν λόγω μερίσματα περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση της μητρικής εταιρίας, εκπίπτουν δε στη συνέχεια μέχρι ποσοστού 95 %, στον βαθμό που, για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, απομένει θετικό υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση των λοιπών κερδών που απαλλάσσονται από τον φόρο, και η οποία έχει ως συνέπεια ότι:

— η μητρική εταιρία φορολογείται στο πλαίσιο επόμενης φορολογικής περιόδου επί των διανεμομένων κερδών που εισέπραξε όταν δεν πραγματοποίησε κανένα φορολογητέο κέρδος ή πραγματοποίησε ανεπαρκές κέρδος κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω διανομές κερδών

ή ότι

— οι ζημίες αυτής της φορολογικής περιόδου αντισταθμίζονται από τις διανομές κερδών και δεν μπορούν να μεταφέρονται σε επόμενη φορολογική περίοδο μέχρι του ύψους των διανομών αυτών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-499/07

45 Με το ερώτημά του στην υπόθεση C-499/07, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος πρέπει οπωσδήποτε να επιτρέπει τα κέρδη που διανεμήθηκαν στη μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη εντός του

κράτους αυτού από τη θυγατρική της εταιρία που εδρεύει εντός άλλου κράτους μέλους να εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από το ποσό των κερδών του φορολογικού έτους της μητρικής εταιρίας και η ζημία για το έτος αυτό να μπορεί να μεταφέρεται σε επόμενο φορολογικό έτος.

46 Πρέπει να υπομνησθεί ότι κάθε κράτος μέλος είναι αρμόδιο να οργανώνει, τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο, το σύστημά του φορολογίας των διανεμομένων κερδών και, στο πλαίσιο αυτό, να καθορίζει τη φορολογική βάση και τον φορολογικό συντελεστή βάσει των οποίων θα φορολογηθεί ο δικαιούχος μέτοχος (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 50 C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 47, και της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 30).

47 Όσον αφορά τις διανομές κερδών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της, η οδηγία 90/435 προβλέπει, στο άρθρο της 4, παράγραφος 1, ότι, όταν μητρική εταιρία, υπό την ιδιότητά της ως εταίρου της θυγατρικής της εταιρίας, λαμβάνει διανεμόμενα κέρδη, το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά είτε επιτρέπει στη μητρική αυτή εταιρία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και ενδεχομένως το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που έχει εισπράξει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου (απόφαση της 3ης Απριλίου 2008, C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Συλλογή 2008, σ. I-2067, σκέψη 25, και Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψη 30), αφήνοντας ρητώς την επιλογή στα κράτη μέλη μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος του συμψηφισμού (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 44, και Cobelfret, σκέψη 31).

48 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 είναι απαλλαγμένο αιρέσεων και αρκούντως ακριβές ώστε να χωρεί επίκλησή του ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (απόφαση Cobelfret, προαναφερθείσα, σκέψη 65), χωρίς ωστόσο να επιβάλλει τον τρόπο κατά τον οποίο, τα κράτη μέλη που επέλεξαν το σύστημα της απαλλαγής, πρέπει να το θέσουν σε εφαρμογή.

49 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 249, τρίτο εδάφιο, ΕΚ, τα κράτη μέλη έχουν δυνατότητα επιλογής του τύπου και των μέσων μεταφοράς των οδηγιών που εξασφαλίζουν κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με τις οδηγίες (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 2005, C-456/03, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2005, σ. I-5335, σκέψη 51 της 5ης Ιουλίου 2007, C-321/05, Kofoed, Συλλογή 2007, σ. I-5795, σκέψη 43, και της 8ης Μαΐου 2008, C-491/06, Danske Svineproducenter, Συλλογή 2008, σ. I-3339, σκέψη 27).

50 Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν, με βάση τις ανάγκες της εσωτερικής έννομης τάξης τους, τον τρόπο υλοποιήσεως του αποτελέσματος που επιτάσσει το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 (βλ., κατ' αναλογία, όσον αφορά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5063, σκέψη 33).

51 Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, κάθε κράτος μέλος διατηρεί την ευχέρεια να προβλέψει ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή στη θυγατρική εταιρία δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας, πλην όμως, αν στην περίπτωση αυτή τα έξοδα διαχειρίσεως που ανάγονται στην εν λόγω συμμετοχή καθορίζονται κατ' αποκοπή, το οικείο ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία (προπαρατεθείσα απόφαση Banque Fédérative du Crédit Mutuel, σκέψη 28).

52 Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τα μη εκπίπτοντα έξοδα διαχειρίσεως σε κατ' αποκοπήν ποσό που δεν υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία, χωρίς να διακρίνει αναλόγως του αν το κράτος μέλος επέλεξε το σύστημα της απαλλαγής ή το σύστημα του συμψηφισμού (απόφαση Banque Fédérative du Crédit Mutuel, προαναφερθείσα, σκέψη 45).

53 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-499/07 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, έχει την έννοια ότι δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επιτρέπουν οπωσδήποτε τα κέρδη που διανέμονται στη μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού από τη θυγατρική της εταιρία που εδρεύει εντός άλλου κράτους μέλους να εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από το ποσό των κερδών του φορολογικού έτους της μητρικής εταιρίας και η ζημία για το έτος αυτό να μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενο φορολογικό έτος. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, με βάση τις ανάγκες της εσωτερικής έννομης τάξης τους και της προβλεπόμενης στο εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 2, ευχέρειας, τον τρόπο υλοποιήσεως του αποτελέσματος που επιτάσσει η παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του άρθρου αυτού.

54 Ωστόσο, όταν ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει το σύστημα της απαλλαγής του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 και όταν, καταρχήν, η ρύθμιση του εν λόγω κράτους μέλους δέχεται τη μεταφορά των ζημιών σε επόμενα φορολογικά έτη, η εν λόγω διάταξη είναι αντίθετη προς ρύθμιση κράτους μέλους που έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των δυναμένων να μεταφερθούν ως άνω ζημιών της μητρικής εταιρίας μέχρι του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων.

Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-439/07 και του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-499/07

55 Με το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-439/07, καθώς και με το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-499/07, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν κατ' ουσίαν αν, σε περίπτωση που ο νομοθέτης κράτους μέλους αποφάσισε, κατά τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 90/435, να μεταχειριστεί κατά τον ίδιο τρόπο τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις και τις καταστάσεις που διέπονται από την οδηγία αυτή, το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, αυτής έχει την έννοια ότι εμποδίζει την εφαρμογή ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, στις εν λόγω εσωτερικές καταστάσεις.

56 Όπως προκύπτει από το άρθρο της 1, η οδηγία 90/435 αφορά τις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται προς εταιρίες ενός κράτους μέλους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρίες που εδρεύουν εντός άλλων κρατών μελών. Εξάλλου, το άρθρο 2 της ίδιας οδηγίας καθορίζει το πεδίο εφαρμογής της βάσει των ειδών εταιριών τα οποία απαριθμούνται στο παράρτημα της εν λόγω οδηγίας, ενώ το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει την ελάχιστη συμμετοχή για να μπορεί μια εταιρία να θεωρηθεί ως μητρική εταιρία και μια άλλη ως θυγατρική της κατά την έννοια της οδηγίας 90/435 (προπαρατεθείσα απόφαση Cobelfret, σκέψη 20).

57 Κατά συνέπεια, το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 δεν διέπει τις καταστάσεις που δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις, ιδίως δε την προϋπόθεση ότι η έδρα της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα βρίσκεται στο ίδιο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται και η εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αυτά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί από μόνη της να αποκλείσει την εφαρμογή μιας κανονιστικής ρύθμισης σε τέτοιες αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις.

58 Όπως αναφέρουν τα αιτούντα δικαστήρια, ο Βέλγος νομοθέτης αποφάσισε, κατά τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 90/435, να επιφυλάξει στις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις την ίδια μεταχείριση με εκείνες που διέπονται από την οδηγία αυτή.

59 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου όμως προκύπτει ότι, όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο της κατανομής των δικαιοδοτικών καθηκόντων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου κατά το άρθρο 234 ΕΚ, να εκτιμήσει την ακριβή έκταση της παραπομπής αυτής στο κοινοτικό δίκαιο, καθόσον η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στην εξέταση αποκλειστικώς και μόνον των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 1990, C-297/88 και C-197/89, Dzodzi, Συλλογή 1990, σ. I-3763, σκέψεις 41 και 42 της 25ης Ιουνίου 1992, C-88/91, Federconsorzi, Συλλογή 1992, σ. I-4035, σκέψη 10, καθώς και Leur-Bloem, προαναφερθείσα, σκέψεις 32 και 33). Πράγματι, η τήρηση των ορίων που προέβλεψε ο εθνικός νομοθέτης για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις εμπίπτει στο εσωτερικό δίκαιο και, κατά συνέπεια, στην αποκλειστική αρμοδιότητα των δικαστηρίων του κάθε κράτους μέλους (αποφάσεις Dzodzi,

προαναφερθείσα, σκέψη 42 της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-73/89, Fournier, Συλλογή 1992, σ. I-5621, σκέψη 23 Leur-Bloem, σκέψη 33, και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 27).

60 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-439/07 και στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-499/07 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο της κατανομής των δικαιοδοτικών καθηκόντων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου κατά το άρθρο 234 ΕΚ, να εκτιμήσει την ακριβή έκταση της παραπομπής αυτής στο κοινοτικό δίκαιο, η δε τήρηση των ορίων που προέβλεψε ο εθνικός νομοθέτης για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις εμπίπτει στο δίκαιο του οικείου κράτους μέλους και, κατά συνέπεια, στην αποκλειστική αρμοδιότητα των δικαστηρίων του κράτους αυτού.

Επί του άρθρου 56 ΕΚ (τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-439/07)

61 Με το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-439/07, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, σε περίπτωση που το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 είναι αντίθετο προς την εφαρμογή εθνικής κανονιστικής ρύθμισης, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στις καταστάσεις στις οποίες οι μητρικές εταιρίες και οι θυγατρικές τους εταιρίες είναι εγκατεστημένες εντός διαφορετικών κρατών μελών όπως και στις καταστάσεις στις οποίες οι εταιρίες αυτές έχουν την έδρα τους στο ίδιο κράτος μέλος, το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ είναι επίσης αντίθετο προς την εφαρμογή της εν λόγω εθνικής κανονιστικής ρύθμισης στα μερίσματα που προέρχονται από θυγατρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες εντός τρίτων κρατών.

62 Όπως υπενθυμίστηκε τόσο με τη σκέψη 20 της προπαρατεθείσας απόφασης Cobelfret όσο και με τη σκέψη 56 της παρούσας διάταξης, από το άρθρο 1 της οδηγίας 90/435 προκύπτει ότι η οδηγία αυτή αφορά τα διανεμόμενα κέρδη που εισπράττονται από εταιρίες κράτους μέλους και που προέρχονται από τις θυγατρικές εταιρίες τους που έχουν την έδρα τους εντός άλλων κρατών μελών.

63 Κατά συνέπεια, το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 δεν διέπει τις καταστάσεις που δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις, ιδίως δε την προϋπόθεση ότι η έδρα της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα βρίσκεται στο ίδιο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται και η εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αυτά (βλ. σκέψη 57 της παρούσας διάταξης) ή την προϋπόθεση ότι η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία έχει την έδρα της εντός τρίτου κράτους.

64 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 56 ΕΚ, παράγραφος 1, ΕΚ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους του κράτους μέλους αυτού από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη μέλη (αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 44, απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, I-11531, σκέψη 40, καθώς και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 53).

65 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ έθεσε σε εφαρμογή την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών. Προς τούτο, ορίζει ότι, στο πλαίσιο του κεφαλαίου της Συνθήκης ΕΚ με τίτλο «Κεφάλαια και πληρωμές», απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών (αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-163/94, C-165/94 και C-250/94, Sanz de Lera κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-4821, σκέψη 19, van Hilten-van der Heijden, προαναφερθείσα, σκέψη 37, A, προαναφερθείσα, σκέψη 20, καθώς και διάταξη The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 90).

66 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, επιτρέπεται η επίκληση του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 57 ΕΚ και 58 ΕΚ, ενώπιον εθνικού δικαστηρίου, προκειμένου να μην εφαρμοστούν εθνικοί κανόνες που είναι αντίθετοι προς το άρθρο αυτό, ανεξαρτήτως του είδους των επίμαχων κινήσεων κεφαλαίων (βλ. απόφαση A, προαναφερθείσα, σκέψη 27, και διάταξη The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 91).

67 Αν, δυνάμει της εφαρμογής της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως, τα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός τρίτου κράτους τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως σε σχέση με αυτή που επιφυλάσσεται στα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία που έχει την έδρα της στο Βέλγιο, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει εκ των προτέρων αν έχει εφαρμογή το άρθρο 56 ΕΚ.

68 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όσον αφορά το ζήτημα σε ποια ελευθερία κυκλοφορίας εμπίπτει μια εθνική νομοθεσία, από πάγια πλέον νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω νομοθεσίας (βλ. απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

69 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι εθνική νομοθεσία, η εφαρμογή της οποίας δεν εξαρτάται από το μέγεθος της συμμετοχής της δικαιούχου εταιρίας στη διανέμουσα εταιρία, ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ, περί ελευθερίας εγκατάστασης, όσο και του άρθρου 56 ΕΚ, περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ., κατ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 36, και της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda, Συλλογή 2008, σ. I-4571, σκέψη 71).

70 Ωστόσο, εφόσον πρόκειται για συμμετοχές που παρέχουν στον κάτοχό τους τη δυνατότητα να ασκεί βέβαιη επιρροή στις αποφάσεις των οικείων εταιριών και να καθορίζει τις δραστηριότητές τους, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκατάστασης (απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 81).

71 Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να καθορίσει το αν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 56 ΕΚ με γνώμονα το αντικείμενο της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως και τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί. Ενδεχομένως, εναπόκειται στο δικαστήριο αυτό να εξακριβώσει αν το άρθρο αυτό εμποδίζει τη διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων που προέρχονται από

θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες εντός τρίτου κράτους σε σχέση με τα μερίσματα που προέρχονται από θυγατρικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Βέλγιο.

72 Προς τούτο, πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έκταση της ευχέρειας των κρατών μελών να εφαρμόζουν ορισμένες περιοριστικές των κινήσεων κεφαλαίων διατάξεις δεν μπορεί να καθοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το νομικό πλαίσιο των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες διαφέρει από αυτό των κινήσεων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της ευρωπαϊκής Κοινότητας. Λόγω, συνεπώς, του βαθμού της υφιστάμενης νομοθετικής ολοκλήρωσης που έχει επιτευχθεί μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας, ιδίως δε της ύπαρξης κοινοτικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αποσκοπούν στη συνεργασία των εθνικών φορολογικών αρχών, όπως είναι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977 περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), η φορολόγηση, από κράτος μέλος, των διασυνοριακού χαρακτήρα οικονομικών δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας δεν είναι πάντοτε συγκρίσιμη προς αυτή των οικονομικών δραστηριοτήτων που άπτονται των σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 170, και προπαρατεθείσα διάταξη The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, σκέψη 92).

73 Αφετέρου, δεν αποκλείεται, επίσης, ένα κράτος μέλος να είναι σε θέση να αποδείξει ότι ένας περιορισμός στην κίνηση κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες δικαιολογείται από συγκεκριμένο λόγο, υπό περιστάσεις υπό τις οποίες ο λόγος αυτός δεν θα μπορούσε να αποτελεί έγκυρη δικαιολογία για περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών (προπαρατεθείσα απόφαση A, σκέψεις 36 και 37, καθώς και προπαρατεθείσα διάταξη The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, σκέψη 93).

74 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-439/07 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, αν, δυνάμει της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως ενός κράτους μέλους, τα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός τρίτου κράτους τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως σε σχέση με αυτή που επιφυλάσσεται στα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία που έχει την έδρα της εντός του εν λόγω κράτους μέλους, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το αντικείμενο της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως όσο και τα

πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, να εξακριβώσει αν το άρθρο 56 ΕΚ έχει εφαρμογή και, ενδεχομένως, αν αποκλείει την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση.

Επί του άρθρου 43 ΕΚ (τέταρτο ερώτημα στις υποθέσεις C-439/07 και C-499/07)

75 Με το τέταρτο ερώτημά τους στις υποθέσεις C-439/07 και C-499/07, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν κατ' ουσίαν αν το άρθρο 43 ΕΚ δεν επιτρέπει νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, η οποία προβλέπει ότι μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους, που εισπράττει κέρδη διανεμόμενα από τη θυγατρική της εταιρία που έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους, μπορεί να εκπέσει τα κέρδη αυτά από τα φορολογητέα εισοδήματά της μόνο μέχρι του ορίου των κερδών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία διανεμήθηκαν τα κέρδη, ενώ τα κέρδη αυτά θα μπορούσαν να απαλλαγούν εξ ολοκλήρου αν η εταιρία αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση εντός του άλλου κράτους μέλους αυτού.

76 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους συνεπάγεται την πρόσβαση σε μη έμμισθες δραστηριότητες και την άσκησή τους, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους. Η κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως εκτείνεται και στους περιορισμούς για τη δημιουργία πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από υπηκόους κράτους μέλους εγκατεστημένους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13, και της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 22, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C- 253/03, CLT-UFA, Συλλογή 2006, σ. I-1831, σκέψη 13).

77 Όσον αφορά τη μεταχείριση εντός του κράτους μέλους υποδοχής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 43, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΕΚ επιτρέπει ρητώς στις επιχειρήσεις να επιλέγουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους εντός άλλου κράτους μέλους, οπότε η ελεύθερη αυτή επιλογή

δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις οι οποίες εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις (βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 22, CLT-UFA, προπαρατεθείσα, σκέψη 14, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 40).

78 Η ελευθερία επιλογής της κατάλληλης νομικής μορφής για την άσκηση δραστηριοτήτων εντός άλλου κράτους μέλους έχει, ιδίως, ως αντικείμενο να καθίσταται δυνατό στις έχουσες την έδρα τους σε κράτος μέλος εταιρίες να ιδρύουν υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να ασκήσουν εκεί τις δραστηριότητές τους υπό τους ιδίους όρους με αυτούς που ισχύουν για τις θυγατρικές (απόφαση CLT-UFA, προαναφερθείσα, σκέψη 15).

79 Κατά πάγια επίσης νομολογία, οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως, έστω και αν, σύμφωνα με το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν εξίσου στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21 της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 42 της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I 10451, σκέψη 33, καθώς και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 19).

80 Έτσι, όσον αφορά τις υποχρεώσεις του κράτους μέλους καταγωγής, το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι η φορολογική αυτονομία, της οποίας απολαύουν στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου τα κράτη μέλη, συνεπάγεται ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και το επίπεδο φορολογίας των διαφόρων μορφών εγκαταστάσεων των δραστηριοποιούμενων στην αλλοδαπή ημεδαπών εταιριών, υπό τον όρον ότι η μεταχείριση την οποία επιφυλάσσουν σε αυτές δεν ενέχει διακρίσεις σε σχέση με τη μεταχείριση των αντίστοιχων ημεδαπών εγκαταστάσεων (προπαρατεθείσα απόφαση Columbus Container Services, σκέψεις 51 και 53).

81 Στις υποθέσεις όμως των κυρίων δικών, από τις δικογραφίες που διαβιβάστηκαν στο Δικαστήριο από τα αιτούντα δικαστήρια ουδόλως προκύπτει ότι μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο τυγχάνει λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως όταν τα κέρδη που εισπράττει διανέμονται από θυγατρική εταιρία έχουσα την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους απ' ό,τι όταν τα κέρδη αυτά διανέμονται από αντίστοιχη θυγατρική εταιρία που είναι και αυτή εγκατεστημένη στο Βέλγιο. Ομοίως, ουδείς επίσης ισχυρίζεται ότι μια τέτοια μητρική εταιρία υφίσταται λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση όταν εισπράττει εισοδήματα από μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους σε σχέση με τα εισοδήματα που εισπράττει από αντίστοιχη μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο Βέλγιο.

82 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα στις υποθέσεις C-439/07 και C-499/07 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 43 ΕΚ δεν είναι αντίθετο προς νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους και εισπράττουσα κέρδη διανεμόμενα από τη θυγατρική της εταιρία που έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους μπορεί να εκπέσει τα κέρδη αυτά από τα φορολογητέα εισοδήματά της μόνο μέχρι του ορίου των κερδών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία διανεμήθηκαν τα κέρδη, ενώ τα κέρδη αυτά θα μπορούσαν να απαλλαγούν εξ ολοκλήρου αν η εταιρία αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση εντός του άλλου κράτους μέλους αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταχείριση που επιφυλάσσεται στα κέρδη που προέρχονται από τις επιχειρηματικές μονάδες που βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους δεν συνεπάγεται διακρίσεις σε σχέση με αυτή που επιφυλάσσεται στα κέρδη που προέρχονται από τις αντίστοιχες ημεδαπές επιχειρηματικές μονάδες.

Επί των δικαστικών εξόδων

83 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, 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, έχει την έννοια ότι είναι αντίθετο προς την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, όσον αφορά την απαλλαγή των μερισμάτων που εισέπραξε μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού από θυγατρική εταιρία εδρεύουσα εντός άλλου κράτους μέλους, προβλέπει ότι τα εν λόγω μερίσματα περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση της μητρικής εταιρίας, εκπίπτουν δε στη συνέχεια μέχρι ποσοστού 95 %, στον βαθμό που, για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, απομένει θετικό υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση των λοιπών κερδών που απαλλάσσονται από τον φόρο, και η οποία έχει ως συνέπεια ότι:

— η μητρική εταιρία φορολογείται στο πλαίσιο επόμενης φορολογικής περιόδου επί των διανεμομένων κερδών που εισέπραξε όταν δεν πραγματοποίησε κανένα φορολογητέο κέρδος ή πραγματοποίησε ανεπαρκές κέρδος κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω διανομές κερδών

ή ότι

— οι ζημίες αυτής της φορολογικής περιόδου αντισταθμίζονται από τις διανομές κερδών και δεν μπορούν να μεταφέρονται σε επόμενη φορολογική περίοδο μέχρι του ύψους των διανομών αυτών.

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, έχει την έννοια ότι δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επιτρέπουν οπωσδήποτε τα κέρδη που διανέμονται στη μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού από τη θυγατρική της εταιρία που εδρεύει εντός άλλου

κράτους μέλους να εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από το ποσό των κερδών του φορολογικού έτους της μητρικής εταιρίας και η ζημία για το έτος αυτό να μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενο φορολογικό έτος. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, με βάση τις ανάγκες της εσωτερικής έννομης τάξης τους και της προβλεπόμενης στο εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 2, ευχέρειας, τον τρόπο υλοποιήσεως του αποτελέσματος που επιτάσσει η παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του άρθρου αυτού.

Ωστόσο, όταν ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει το σύστημα της απαλλαγής του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/435 και όταν, καταρχήν, η ρύθμιση του εν λόγω κράτους μέλους δέχεται τη μεταφορά των ζημιών σε επόμενα φορολογικά έτη, η εν λόγω διάταξη είναι αντίθετη προς ρύθμιση κράτους μέλους που έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των δυναμένων να μεταφερθούν ως άνω ζημιών της μητρικής εταιρίας μέχρι του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων.

3) **Όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο της κατανομής των δικαιοδοτικών καθηκόντων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου κατά το άρθρο 234 ΕΚ, να εκτιμήσει την ακριβή έκταση της παραπομπής αυτής στο κοινοτικό δίκαιο, η δε τήρηση των ορίων που προέβλεψε ο εθνικός νομοθέτης για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις εμπίπτει στο δίκαιο του οικείου κράτους μέλους και, κατά συνέπεια, στην αποκλειστική αρμοδιότητα των δικαστηρίων του κράτους αυτού.**

4) **Αν, δυνάμει της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως ενός κράτους μέλους, τα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός τρίτου κράτους τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως σε σχέση με αυτή που επιφυλάσσεται στα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία που έχει την έδρα της εντός του εν λόγω κράτους μέλους, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το αντικείμενο της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως όσο και τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, να εξακριβώσει αν το άρθρο 56 ΕΚ έχει εφαρμογή και, ενδεχομένως, αν αποκλείει την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση.**

5) Το άρθρο 43 ΕΚ δεν είναι αντίθετο προς νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους και εισπράττουσα κέρδη διανεμόμενα από τη θυγατρική της εταιρία που έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους μπορεί να εκπέσει τα κέρδη αυτά από τα φορολογητέα εισοδήματά της μόνο μέχρι του ορίου των κερδών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία διανεμήθηκαν τα κέρδη, ενώ τα κέρδη αυτά θα μπορούσαν να απαλλαγούν εξ ολοκλήρου αν η εταιρία αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση εντός του άλλου κράτους μέλους αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταχείριση που επιφυλάσσεται στα κέρδη που προέρχονται από τις επιχειρηματικές μονάδες που βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους δεν συνεπάγεται διακρίσεις σε σχέση με αυτή που επιφυλάσσεται στα κέρδη που προέρχονται από τις αντίστοιχες ημεδαπές επιχειρηματικές μονάδες.

(υπογραφές)