ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

της 23ης Ιουλίου 1990

σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών

(90/435/ΕΟΚ)

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τις διατάξεις της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 100,

την πρόταση της Επιτροπής (1),

τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (2),

τη γνώμη της Οικονομικής και κοινωνικής Επιτροπής (3),

Εκτιμώντας:

ότι οι συνενώσεις εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς· ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών· ότι, κατά συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς·

ότι συνενώσεις τέτοιου είδους μπορούν να οδηγήσουν στη δημιουργία ομίλων μητρικών και θυγατρικών εταιρειών·

ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών 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 εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος· ότι, συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών του ιδίου κράτους μέλους· ότι πρέπει να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κοινοτική κλίμακα·

ότι όταν μια μητρική εταιρεία, ως εταίρος της θυγατρικής της, λαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας πρέπει:

— ή να μην φορολογήσει τα κέρδη αυτά,

— ή να τα φορολογήσει, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία να εκπέσει, από το ποσό του φόρου της, το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά·

ότι πρέπει επίσης, προκειμένου να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, να απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα διανεμηθέντα κέρδη μιας θυγατρικής εταιρείας προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις· ότι επιβάλλεται, ωστόσο, να επιτραπεί στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στην Ελληνική Δημοκρατία, λόγω της ιδιαιτερότητας του οικείου συστήματος φόρου επί των εταιρειών, και στην Πορτογαλική Δημοκρατία για δημοσιονομικούς λόγους, να συνεχίσουν να εισπράττουν προσωρινά παρακράτηση στην πηγή,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

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

— στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς εταιρείες 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.

Άρθρο 2

Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο «εταιρεία κράτους μέλους» νοείται κάθε εταιρεία:

α) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους τους απαριθμούμενους στο παράρτημα·

β) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία·

γ) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια:

— impôt des sociétés/vennootschapsbelasting στο Βέλγιο,

— selskabsskat στη Δανία,

— Körperschaftsteuer στη Γερμανία,

(1) ΕΕ αριθ. C 39 της 22. 3. 1969, σ. 7, και τροποποίηση η οποία διαβιβάσθηκε στις 5 Ιουλίου 1985.
(2) ΕΕ αριθ. C 51 της 29. 4. 1970, σ. 6.
(3) ΕΕ αριθ. C 100 της 1. 8. 1969, σ. 7.

— φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα,

— impuesto sobre sociedades στη Ισπανία,

— impôt sur les sociétés στη Γαλλία,

— corporation tax στην Ιρλανδία,

— imposta sul reddito delle persone giuridiche στην Ιταλία,

— impôt sur le revenu des collectivités στο Λουξεμβούργο,

— vennootschapsbelasting στις Κάτω Χώρες,

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas στην Πορτογαλία,

— corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο,

ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Άρθρο 3

1. Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

α) η ιδιότης της 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.

Άρθρο 4

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

— 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 εταιρεία.

3. Η παράγραφος 1 ισχύει μέχρις ότου τεθεί πράγματι σε εφαρμογή ένα κοινό σύστημα φορολόγησης των εταιρειών.

Το Συμβούλιο θεσπίζει σε εύθετο χρόνο τις διατάξεις που θα ισχύσουν από την ημερομηνία που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο και εφεξής.

Άρθρο 5

1. Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.

2. Κατά παρέκκλιση από τήν παράγραφο 1, η Ελληνική Δημοκρατία μπορεί να παρακρατεί στην πηγή το φόρο επί των διανεμομένων κερδών τα οποία καταβάλλονται σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, επί όσο διάστημα η χώρα αυτή δεν επιβάλλει φόρο εταιρειών επί των διανεμομένων κερδών. Πάντως, το ύψος της παρακράτησης αυτής δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει τα οριζόμενα από τις διμερείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δικαιούται, επί όσο χρονικό διάστημα φορολογεί τα διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή κατώτερο κατά 11 τουλάχιστον μονάδες από το συντελεστή που ισχύει για τα μη διανεμόμενα κέρδη και το αργότερο μέχρι τα μέσα του 1996, να επιβάλλει ως αντισταθμιστικό φόρο παρακράτηση στην πηγή ύψους 5 % επί των διανεμόμενων κερδών από τις θυγατρικές εταιρείες της.

4. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορεί να επιβάλλει παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμόμενων κερδών που καταβάλλουν θυγατρικές εταιρείες της σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, το βραδύτερο μέχρι το τέλος του ογδόου έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή της παρούσας οδηγίας.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων των υφιστάμενων διμερών συμβάσεων μεταξύ της Πορτογαλίας και άλλου κράτους μέλους, ο συντελεστής της εν λόγω παρακράτησης δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15 % κατά την πρώτη πενταετία της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 4 και το 10 % κατά την τελευταία τριετία.

Πριν από το τέλος του ογδόου έτους, το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα, μετά από σχετική πρόταση της Επιτροπής, για τυχόν παράταση της ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.

Άρθρο 6

Το κράτος μέλος του οποίου το δίκαιο διέπει τη μητρική εταιρεία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών τα οποία η μητρική εταιρεία δέχεται από τη θυγατρική της.

Άρθρο 7

1. Ο όρος «παρακράτηση στην πηγή» όπως χρησιμοποιείται στην παρούσα οδηγία δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή (précomte) του φόρου επί των εταιρειών στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρεία.

2. Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως τις διατάξεις σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων.

Άρθρο 8

1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που απαιτούνται για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία πριν την 1η Ιανουαρίου 1992. Ενημερώνουν αμέσως την Επιτροπή σχετικά.

2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των βασικών διατάξεων εσωτερικού δικαίου που θεσπίζουν στον τομέα που διέπει η παρούσα οδηγία.

Άρθρο 9

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες, 23 Ιουλίου 1990.

Για το Συμβούλιο

Ο Πρόεδρος

G. CARLI

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α)

α) Οι εταιρείες του βελγικού δικαίου που αποκαλούνται «société anonyme/naamloze vennootschap», «société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», καθώς και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που λειτουργούν υπό καθεστώς ιδιωτικού δικαίου·

β) οι εταιρείες του δανικού δικαίου που αποκαλούνται «aktieselskab» και «anpartsselskab»·

γ) οι εταιρείες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» και «bergrechtliche Gewerkschaft»·

δ) η «ανώνυμη εταιρεία» του ελληνικού δικαίου·

ε) οι εταιρείες του ισπανικού δικαίου που αποκαλούνται «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που λειτουργούν υπό καθεστώς ιδιωτικού δικαίου·

στ) οι εταιρείες του γαλλικού δικαίου που αποκαλούνται «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», καθώς και οι δημόσιοι οργανισμοί και επιχειρήσεις βιομηχανικού και εμπορικού χαρακτήρα·

ζ) οι εταιρείες του ιρλανδικού δικαίου που αποκαλούνται «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», τα νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα υπό το καθεστώς των «Industrial and Provident Societies Acts» ή οι «building societies» που είναι εγγεγραμμένες υπό το καθεστώς των «Building Societies Acts»·

η) οι εταιρείες του ιταλικού δικαίου που αποκαλούνται «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», καθώς και οι δημόσιοι και ιδιωτικοί φορείς που ασκούν εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες·

θ) οι εταιρείες του δικαίου του Λουξεμβούργου που αποκαλούνται «société anonyme», «société en commandite par actions» και «société à responsabilité limitée»·

ι) οι εταιρείες του ολλανδικού δικαίου που αποκαλούνται «naamloze vennootschap» και «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»·

ια) οι εμπορικές ή οι εμπορικού χαρακτήρα αστικές εταιρείες, οι συνεταιρισμοί και οι δημόσιες επιχειρήσεις που έχουν συσταθεί βάσει του πορτογαλικού δικαίου·

ιβ) οι εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου.