

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 21ης Ιουλίου 2011*

Στην υπόθεση C-397/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 27ης Μαΐου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Οκτωβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Scheuten Solar Technology GmbH

κατά

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), E. Juhász και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Σεπτεμβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Scheuten Solar Technology GmbH, εκπροσωπούμενη από τις K. von Brocke, Rechtsanwalt, και A. Küntscher, Steuerberaterin,

- το Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, εκπροσωπούμενο από τον R. Rasche,

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και C. Blaschke,

- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Jacobs και J.-C. Halleux,

- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους V. Pasternak Jørgensen και C. Vang,

- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Linntam,

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Wissels και J. Langer,

- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,

- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk και S. Johannesson,

- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Seeboruth,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαΐου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1 της οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 157, σ. 49).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Scheuten Solar Technology GmbH (στο εξής: SST) και του Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (στο εξής: Finanzamt) με αντικείμενο τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου επιτηδεύματος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/49 ορίζει::

«1. Οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους επ' αυτών στο εν λόγω κράτος (είτε παρακρατούνται είτε εισπράττονται κατόπιν βεβαιώσεως) εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων είναι εταιρία άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας κράτους μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος.

2. Η πληρωμή που πραγματοποιείται από εταιρία κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας άλλου κράτους μέλους ευρισκόμενη στο εν λόγω κράτος μέλος λογίζεται ότι διενεργείται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος (“κράτος της παρακράτησης στην πηγή”).

[...]

4. Εταιρία ενός κράτους μέλους λογίζεται ως δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων μόνον εφόσον δέχεται τις πληρωμές για δικό της λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου, όπως του καταπιστευτικού διαχειριστή ή του εξουσιοδοτημένου υπογράφοντα εξ ονόματος άλλου προσώπου.

[...]

7. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον η εταιρία που είναι πληρωτής τόκων ή δικαιωμάτων ή η εταιρία μόνιμη εγκατάσταση της οποίας λογίζεται ως πληρωτής είναι συνδεδεμένη εταιρία της εταιρίας που είναι δικαιούχος των εν λόγω πληρωμών ή της οποίας η μόνιμη εγκατάσταση λογίζεται ως δικαιούχος των εν λόγω τόκων ή δικαιωμάτων.

[...]

10. Ένα κράτος μέλος έχει την εναλλακτική δυνατότητα να μην εφαρμόσει την παρούσα οδηγία σε εταιρία άλλου κράτους μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας άλλου κράτους μέλους εφόσον οι όροι που τίθενται στο άρθρο 3, στοιχείο β', δεν ετηρήθησαν επί συνεχή περίοδο δύο ετών τουλάχιστον.

[...]»

4 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας νοείται ως:

α) Με τον όρο “τόκος” νοείται εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις, ασφαλισμένες ή μη με υποθήκη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, και ιδίως εισόδημα από τίτλους και εισόδημα από ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων και δώρων που συνδέονται με τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα. Επιβαρύνσεις λόγω υπερμερίας δεν θεωρούνται τόκοι.

[...]».

5 Το άρθρο 3, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«μια εταιρία θεωρείται “συνδεδεμένη” με άλλη εταιρία εφόσον τουλάχιστον:

- i) η πρώτη εταιρία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρίας, ή

- ii) η δεύτερη εταιρία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρίας, ή

- iii) μια τρίτη εταιρία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρίας.

Οι συμμετοχές πρέπει να αφορούν μόνον εταιρείες εγκατεστημένες στην Κοινότητα.

[...]»

6 Το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/49 έχει ως εξής:

«1. Το κράτος της παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να υπάγει στην εφαρμογή της παρούσας οδηγίας τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) πληρωμές οι οποίες θεωρούνται διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους της παρακράτησης στην πηγή.

[...]

2. Οσάκις, λόγω της ειδικής σχέσης που υπάρχει μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου των τόκων ή των δικαιωμάτων ή μεταξύ ενός εξ αυτών και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των τόκων ή των δικαιωμάτων υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί από τον οφειλέτη και τον δικαιούχο εάν δεν υπήρχε η ειδική αυτή σχέση, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας εφαρμόζονται μόνον ως προς το τελευταίο αυτό ποσό, εάν υφίσταται».

Το εθνικό δίκαιο

7 Κατά το άρθρο 2 του νόμου περί του φόρου επιτηδεύματος του 2002 (Gewerbesteuerengesetz 2002, *BGBI.* 2002 I, σ. 4167), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί φόρου επιτηδεύματος), οι βιομηχανικές και εμπορικές δραστηριότητες, πέραν του φόρου εισοδήματος ή εταιριών, υπόκεινται σε φόρο επιτηδεύματος στο μέτρο που ασκούνται εντός της εθνικής επικράτειας.

8 Οι παράγραφοι 1 και 2 της ίδιας διατάξεως έχουν ως ακολούθως:

«1. Οι μόνιμες βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται εντός της Γερμανίας υπόκεινται σε φόρο επιτηδεύματος. Ως βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες λογίζονται οι βιομηχανικές ή εμπορικές επιχειρήσεις υπό την έννοια του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος. Βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα λογίζεται ότι ασκείται εντός της Γερμανίας εφόσον τηρούνται εγκαταστάσεις προς τον σκοπό αυτό εντός της γερμανικής επικράτειας ή σε εμπορικό σκάφος νηολογημένο στη Γερμανία.

2. Η δραστηριότητα των υπό μορφή μετοχών εταιριών (ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμων εταιριών) λογίζεται σε κάθε περίπτωση ως βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα [...]».

9 Το άρθρο 6 του νόμου αυτού ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος είναι τα κέρδη από την άσκηση βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας.

10 Τα κέρδη από την άσκηση βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας ορίζονται ως ακολούθως στο άρθρο 7, πρώτη περίοδος, του εν λόγω νόμου:

«Ως κέρδη από την άσκηση βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας νοούνται τα κέρδη τα οποία προέρχονται από άσκηση βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας, τα οποία καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος ή του νόμου περί φορολογίας εταιριών [...], προσαυξημένα και περικοπτόμενα κατά τα ποσά που αναφέρονται στις παραγράφους 8 και 9».

- 11 Το άρθρο 8 του νόμου περί φόρου επιτηδεύματος, το οποίο φέρει τον τίτλο «προσαυξήσεις» ορίζει:

«Τα ακόλουθα ποσά, εφόσον εκπίπτουν κατά τον χρόνο προσδιορισμού των κερδών προσαυξάνουν τα κέρδη που προέρχονται από την άσκηση βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας (άρθρο 7):

1. το ήμισυ του εισοδήματος που αφορά οφειλές οι οποίες συνδέονται οικονομικά με τη δημιουργία ή την κτήση της δραστηριότητας (μερική δραστηριότητα) ή μέρους αυτής ή με την επέκταση ή βελτίωση της δραστηριότητας ή εξυπηρετούν την όχι μόνον προσωρινή ενίσχυση του κεφαλαίου κινήσεως [...]».

- 12 Το άρθρο 10α του ίδιου νόμου προβλέπει την έκπτωση των ζημιών από τα κέρδη που προσδιορίζονται κατά την παράγραφο 8 του νόμου περί του φόρου επιτηδεύματος, προκειμένου να προσδιορισθεί η βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Η SST είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, γερμανικού δικαίου, εγκατεστημένη στο Gelsenkirchen. Η κατά 100 % μέτοχος της είναι η Scheuten Solar Systems BV, ολλανδική εταιρία περιορισμένης ευθύνης εγκατεστημένη στο Venlo (Κάτω Χώρες).
- 14 Μεταξύ 27 Αυγούστου 2003 και 1ης Δεκεμβρίου 2004, η SST, δυνάμει διαδοχικών συμβάσεων, δανείσθηκε από τη μητρική της εταιρία συνολικό ποσό ύψους 5 180 000 ευρώ. Το 2004, η SST κατέβαλε στη μητρική της εταιρία έναντι των δανείων αυτών τόκους ύψους 154 584 ευρώ. Η SST αφαίρεσε το ποσό αυτό από τα κέρδη της [θεωρώντας τα] λειτουργικά έξοδα.

- 15 Παρά ταύτα, το Finanzamt, με την απόφασή του περί προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου επιτηδεύματος για το έτος 2004, κατ' εφαρμογή του άρθρου 8, σημείο 1, του νόμου περί φόρου επιτηδεύματος, βεβαίωσε ότι η SST είχε δικαίωμα να εκπέσει από τα εισπραχθέντα κέρδη μόνο το 50% των εν λόγω τόκων, με αποτέλεσμα το ήμισυ του ποσού των 154584 ευρώ να προσαυξήσει τα κέρδη της SST από τη βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα.
- 16 Η τελευταία προσέφυγε κατά της εν λόγω αποφάσεως του Finanzamt υποστηρίζοντας ότι η προσαύξηση [των κερδών] με το ήμισυ των επίμαχων τόκων αποτελούσε φορολόγηση αντιβαίνουσα προς το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49.
- 17 Με απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2008, το Finanzgericht Münster απέρριψε την εν λόγω προσφυγή.
- 18 Κατά της ως άνω αποφάσεως η SST άσκησε «Revision» (αναίρεση) ενώπιον του Bundesfinanzhof.
- 19 Το Bundesfinanzhof, εξετάζοντας τη συμμόρφωση των οικείων διατάξεων του εσωτερικού δικαίου προς τις διατάξεις της οδηγίας 2003/49, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 [...] ρύθμιση βάσει της οποίας οι τόκοι δανείου που καταβάλλει επιχείρηση κράτους μέλους σε συνδεδεμένη επιχείρηση άλλου κράτους μέλους συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος της πρώτης επιχείρησεως;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει το άρθρο 1, παράγραφος 10, της οδηγίας 2003/49 [...] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να μην εφαρμόζουν την οδηγία αυτή και στην περίπτωση στην οποία, κατά την ημερομηνία καταβολής των τόκων, δεν πληρούνταν ακόμη για συνεχόμενο διάστημα δύο τουλάχιστον ετών οι οριζόμενες από το άρθρο 3, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας προϋποθέσεις σχετικά με την ύπαρξη συνδεδεμένης, επιχειρήσεως;

Μπορούν στην περίπτωση αυτή τα κράτη μέλη να επικαλεστούν απευθείας το άρθρο 1, παράγραφος 10, της οδηγίας 2003/49 [...] έναντι της επιχειρήσεως που προβαίνει σε καταβολή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- ²⁰ Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 έχει την έννοια ότι απαγορεύει διάταξη του εθνικού φορολογικού δικαίου κατά την οποία οι τόκοι δανείου που κατέβαλε εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε συνδεδεμένη με αυτήν εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος στον οποίο υπόκειται η πρώτη εταιρία.
- ²¹ Κατ' αρχάς επιβάλλεται η επισήμανση ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης η SST φορολογήθηκε με φόρο επιτηδεύματος επί των κερδών της από βιομηχανική και εμπορική δραστηριότητα. Στο πλαίσιο του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του εν λόγω φόρου, το Finanzamt, σύμφωνα με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης

νομοθεσία, συνυπολόγισε στα κέρδη της SST το ήμισυ των καταβληθέντων από την εταιρία αυτή τόκων προς τη θυγατρική της εταιρία που είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες.

- 22 Κατά την SST, ο υπολογισμός αυτός συνιστούσε φορολόγηση με αποτέλεσμα η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία να καταλήγει σε διπλή οικονομική φορολόγηση των τόκων η οποία είναι αντίθετη προς το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49. Αντιθέτως, το σύνολο των λοιπών ενδιαφερομένων που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου εκτιμά ότι η εν λόγω νομοθεσία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής και, ως εκ τούτου, προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα.
- 23 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.
- 24 Επισημαίνεται ότι από τη δεύτερη έως και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2003/49 προκύπτει ότι η οδηγία αποβλέπει στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας όσον αφορά τις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη και στην υπαγωγή των εν λόγω καταβολών σε φορολόγηση μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος. Σύμφωνα με τις εν λόγω αιτιολογικές σκέψεις, η κατάργηση της φορολογήσεως των εν λόγω καταβολών στα κράτη μέλη όπου προκύπτουν αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη μέθοδο για τη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών.
- 25 Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/49, όπως οριοθετείται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής, αφορά, επομένως, την απαλλαγή των καταβολών τόκων και δικαιωμάτων που προκύπτουν στο κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή, όταν ο δικαιούχος αυτών είναι εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή μόνιμη εγκατάσταση, εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία ανήκει σε εταιρία κράτους μέλους.

- 26 Ο κανόνας που καθιερώνει η εν λόγω διάταξη επιδιώκει να εξασφαλίσει ότι ο δικαιούχος των τόκων και των δικαιωμάτων που προκύπτουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο όπου αυτός είναι εγκατεστημένος απαλλάσσεται από τη φορολόγηση στο κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, με τη δευτερεύουσα πρόταση που εισάγεται με τη λέξη» «εφόσον», κατ' ουσία προβλέπει συνάρτηση μεταξύ των καταβολών αυτών των τόκων και δικαιωμάτων σε ένα κράτος μέλος και της εισπράξεως των εν λόγω καταβολών από τον δικαιούχο σε άλλο κράτος μέλος.
- 27 Συναφώς, το άρθρο 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/49 ορίζει τους εν λόγω τόκους ως «εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις». Πάντως, μόνον ο δικαιούχος μπορεί να εισπράττει τους τόκους που συνιστούν το εισόδημα από τέτοιες απαιτήσεις.
- 28 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με τις δεύτερη έως την τέταρτη αιτιολογική σκέψη αυτής, αποβλέπει στην εξάλειψη της διπλής νομικής φορολογήσεως των διασυννοριακών καταβολών τόκων απαγορεύοντας την επιβολή φόρου επί τόκων στο κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή εις βάρος του δικαιούχου αυτών. Η προαναφερθείσα διάταξη αφορά, επομένως, αποκλειστικώς τη φορολογική κατάσταση του πιστωτή των τόκων.
- 29 Επιβάλλεται να προστεθεί ότι η προτεινόμενη ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 επιβεβαιώνεται από την παράγραφο 10 του άρθρου αυτού, κατά την οποία τα κράτη μέλη, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, έχουν τη δυνατότητα να μην επιτρέπουν την απαλλαγή κατά την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Οι επιχειρήσεις ως προς τις οποίες είναι δυνατό να εφαρμοσθεί το άρθρο 1, παράγραφος 10, της οδηγίας αυτής ορίζονται ως «εταιρία άλλου κράτους μέλους ή [...] μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας άλλου κράτους». Συγκεκριμένα, δεν γίνεται μνεία με την εν λόγω διάταξη στον καταβάλλοντα τους τόκους. Επομένως, από αυτό το σύστημα παρεκκλίσεων προκύπτει ότι αυτό το σύστημα αφορά τον δικαιούχο των τόκων ή δικαιωμάτων σε διαφορετικό κράτος μέλος και όχι την οφειλέτρια εταιρία των εν λόγω τόκων ή δικαιωμάτων.

- 30 Πάντως, εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν καταλήγει σε μείωση του εισοδήματος του πιστωτή. Δεν υπάγει τους καταβληθέντες τόκους σε φορολόγηση όσον αφορά τον δικαιούχο αυτών. Η επίμαχη νομοθεσία διέπει μόνο τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου επιτηδεύματος στον οποίο υπόκειται εν προκειμένω ο οφειλέτης των καταβληθέντων τόκων.
- 31 Συναφώς, επιβάλλεται η επισήμανση ότι οι λεπτομέρειες για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου ως προς τον καταβάλλοντα τους τόκους και τα στοιχεία που πρέπει ειδικότερα να λαμβάνονται υπόψη, όπως η συνεκτίμηση ορισμένων εξόδων κατά τον υπολογισμό αυτό, δεν αποτελούν αντικείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 203/49.
- 32 Ως προς την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία, επισημαίνεται ότι οι ιδιαιτερότητες του επίμαχου φόρου επιτηδεύματος συνίστανται στο ότι τα κέρδη από βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα κατ' αρχήν προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος και του νόμου περί φορολογίας εταιριών και στο ότι ορισμένα αρχικώς συνυπολογισθέντα ποσά στη συνέχεια εκπίπτουν. Η προσαύξηση αφορά μόνο ποσά τα οποία είχαν τύχει εκπτώσεως κατά το πρώτο στάδιο υπολογισμού.
- 33 Οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου του καταβάλλοντος του τόκους, όπως οι κανόνες σχετικά με την δυνατότητα εκπτώσεως ορισμένων εξόδων και τη φύση αυτών, διέπονται από ιδιαίτερες νομοθετικές κατευθύνσεις που εντάσσονται στη φορολογική πολιτική κάθε κράτους μέλους.
- 34 Επομένως, ελλείψει διατάξεως για την καθιέρωση κανόνων προσδιορισμού της βάσεως επιβολής φόρου του καταβάλλοντος τους τόκους, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 δεν είναι δυνατό να επεκταθεί πέραν της απαλλαγής που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

- 35 Τέλος, ως προς τις ενδεχόμενες επιπτώσεις της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 45 έως 49 των προτάσεων της, οι αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-294/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία (Συλλογή 2001, σ. I-6797), και της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda (Συλλογή 2008, σ. I-4571), δεν περιλαμβάνουν κανένα στοιχείο ικανό να κριθεί χρήσιμο στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 σε σχέση με εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προαναφερθείσες αποφάσεις, η ίδια η διανομή των κερδών από τη θυγατρική στη μητρική της εταιρία αποτελούσε τη γενεσιουργό αιτία του επίμαχου φόρου. Αντιθέτως, οι καταβολές των τόκων τις οποίες αφορά η υπόθεση στην κύρια δίκη δεν αποτελούν γενεσιουργό αιτία για την επιβολή φόρου. Οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του εθνικού δικαίου κατ' αρχάς αφορούν μόνο τη δυνατότητα εκπτώσεως των καταβολών αυτών ως έξοδα προκειμένου για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου επιτηδεύματος.
- 36 Εκ των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει διάταξη του εθνικού φορολογικού δικαίου κατά την οποία οι τόκοι δανείου που κατέβαλε εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος στον οποίο υπόκειται η πρώτη εταιρία.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 37 Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ³⁸ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει διάταξη του εθνικού φορολογικού δικαίου κατά την οποία οι τόκοι δανείου που κατέβαλε εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος σε συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος συνυπολογίζονται στην βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος στον οποίο υπόκειται η πρώτη εταιρία.

(υπογραφές)