



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-68/15

Χ κατά Ministerraad

(αίτηση του Grondwettelijk Hof για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

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

Περίληψη – Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 17ης Μαΐου 2017

1. *Ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος επί των κερδών των εταιριών – Διανομή μερισμάτων – Επιβολή fairness tax τόσο σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία όσο και σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία κατά τη διανομή μη φορολογηθέντων μερισμάτων – Επιτρέπεται – Προϋπόθεση – Απουσία λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία – Υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να προβεί σε εξακρίβωση*

(Άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ)

2. *Προσέγγιση των νομοθεσιών – Κοινό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών – Οδηγία 2011/96/ΕΕ – Απαλλαγή, στο κράτος μέλος της θυγατρικής εταιρίας, των κερδών που διανέμονται στη μητρική εταιρία από την παρακράτηση στην πηγή – Παρακράτηση στην πηγή – Έννοια – Επιβολή fairness tax τόσο σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία όσο και σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία κατά τη διανομή μη φορολογηθέντων μερισμάτων – Επιβολή του φόρου στη διανέμουσα το μέρισμα εταιρία και όχι στον κάτοχο των τίτλων – Δεν εμπίπτει*

(Οδηγία 2011/96 του Συμβουλίου, άρθρο 5)

3. *Προσέγγιση των νομοθεσιών – Κοινό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών – Οδηγία 2011/96 – Αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογίας – Επιβολή fairness tax τόσο σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία όσο και σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία κατά τη διανομή μη φορολογηθέντων μερισμάτων – Φορολόγηση των κερδών που εισέπραξε μητρική εταιρία από τη θυγατρική της κατά την αναδιανομή των εν λόγω κερδών – Φορολόγηση υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει η οδηγία 2011/96 σε περίπτωση αναδιανομής μετά την πάροδο του έτους εισπράξεως – Δεν επιτρέπεται*

(Οδηγία 2011/96 του Συμβουλίου, άρθρο 4 §§ 1, στοιχείο α', και 3)

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

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

(βλ. σκέψεις 48, 61, διατακτ. 1)

2. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει φορολογική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει φόρο όπως ο *fairness tax*, στον οποίο υπόκεινται οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως καθώς και οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, συμπεριλαμβανομένης της εδρεύουσας στην ημεδαπή θυγατρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας, όταν διανέμουν μερίσματα τα οποία, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς, δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμά τους.

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

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

(βλ. σκέψεις 63, 65, 68, διατακτ. 2)

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

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

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

(βλ. σκέψεις 79, 80, 82, διατακτ. 3)