

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 18ης Δεκεμβρίου 2007*

Στην υπόθεση C-101/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Regeringsrätten (Σουηδία) με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Φεβρουαρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Skatteverket

κατά

A,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (εισηγητή) και A. Tizzano, προέδρους τμήματος, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev και C. Toader, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 12ης Ιουνίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από τον K. Rask,
- ο A, εκπροσωπούμενος από τους S. Andersson και P. Nortoft, advokater,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Wistrand και A. Falk,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την B. Weis Fogh,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma, U. Forsthoff και C. Blaschke,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Díaz Abad και τον M. Muñoz Pérez,

- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και J. C. Gracia, καθώς και από τη C. Jurgensen,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. ten Dam, καθώς και από τον M. de Grave,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις C. Jackson και T. Harris, επικουρούμενες από τον T. Ward, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και K. Simonsson,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 56 έως 58 ΕΚ.

- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ της Skatteverket (σουηδικές φορολογικές αρχές) και του Α, φυσικού προσώπου, κατοίκου Σουηδίας, κατόπιν της αρνήσεως χορηγήσεως στον Α απαλλαγής από τον φόρο επί των μερισμάτων που διανέμει εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα υπό μορφή μετοχών σε θυγατρική εταιρία.

Η εθνική νομοθεσία

- 3 Κατά τον σουηδικό νόμο του 1999 περί φορολογίας εισοδήματος (inkomstskattelagen, SFS 1999, αριθ. 1229, στο εξής: νόμος), τα μερίσματα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρία σε φυσικό πρόσωπο κάτοικο Σουηδίας υπόκεινται κανονικά σε φόρο εισοδήματος στο εν λόγω κράτος μέλος.
- 4 Κατά το άρθρο 16 του κεφαλαίου 42 του νόμου:

«Το μέρισμα που διανέμει μια σουηδική ανώνυμη εταιρία (μητρική εταιρία) υπό μορφή μετοχών σε θυγατρική εταιρία δεν περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα αν:

- 1) το μέρισμα καταβάλλεται κατ' αναλογία προς τον αριθμό των κατεχομένων μετοχών στη μητρική εταιρία,
- 2) οι μετοχές της μητρικής εταιρίας είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο,

- 3) διανέμονται όλες οι συμμετοχές της μητρικής εταιρίας στη θυγατρική εταιρία,
 - 4) οι συμμετοχές στη θυγατρική εταιρία, μετά τη διανομή, δεν κατέχονται από εταιρία ανήκουσα στον ίδιο με τη μητρική εταιρία όμιλο,
 - 5) η θυγατρική εταιρία είναι σουηδική ανώνυμη εταιρία ή αλλοδαπή εταιρία και
 - 6) η δραστηριότητα της θυγατρικής εταιρίας είναι κυρίως εμπορική ή βιομηχανική ή συνίσταται στην άμεση ή έμμεση κατοχή συμμετοχών σε εταιρίες, οι οποίες ασκούν κυρίως εμπορική ή βιομηχανική δραστηριότητα και στις οποίες η θυγατρική εταιρία κατέχει άμεσα ή έμμεσα συμμετοχές οι οποίες συνολικά αντιπροσωπεύουν αριθμό ψήφων μεγαλύτερο από το ήμισυ του αριθμού των ψήφων επί του συνόλου των συμμετοχών στην εταιρία.»
- 5 Όταν θεσπίστηκε η απαλλαγή αυτή στο σουηδικό δίκαιο το 1992, οι σχετικές διατάξεις είχαν εφαρμογή μόνον επί των κερδών που διένειμαν οι σουηδικές ανώνυμες εταιρίες. Οι διατάξεις αυτές καταργήθηκαν το 1994 και θεσπίστηκαν εκ νέου το 1995.
- 6 Δυνάμει του άρθρου 16 α του κεφαλαίου 42 του νόμου, το οποίο προστέθηκε το 2001, η προβλεπόμενη στο άρθρο 16 του ίδιου κεφαλαίου απαλλαγή ισχύει και στην περίπτωση που τις μετοχές διανέμει αλλοδαπή εταιρία η οποία έχει μορφή αντίστοιχη με σουηδική ανώνυμη εταιρία και είναι εγκατεστημένη σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (στο εξής: ΕΟΧ) ή σε κράτος με το οποίο το Βασίλειο της Σουηδίας έχει συνάψει φορολογική σύμβαση η οποία περιέχει διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών.

- 7 Στις 7 Μαΐου 1965, η Ελβετική Συνομοσπονδία και το Βασίλειο της Σουηδίας σύναψαν σύμβαση προς αποφυγή της διπλής φορολογίας στους τομείς της φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: σύμβαση). Τα άρθρα 10 και 11 της συμβάσεως αυτής ορίζουν, αντιστοίχως, τα της φορολογήσεως των μερισμάτων και των τόκων.
- 8 Το άρθρο 27 της συμβάσεως προβλέπει διαδικασία συνεννοήσεως των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων κρατών, με σκοπό την αποφυγή της επιβολής φόρου κατά παράβαση των διατάξεων της συμβάσεως αυτής, καθώς και την επίλυση των δυσχερειών ή την άρση των αμφιβολιών που ενδέχεται να ανακύψουν κατά την ερμηνεία ή την εφαρμογή της.
- 9 Από το σημείο 5 του πρωτοκόλλου διαπραγματεύσεως και υπογραφής που καταρτίστηκε κατά τη σύναψη της συμβάσεως (στο εξής: πρωτόκολλο) προκύπτει ότι η ελβετική αντιπροσωπεία έκρινε ότι μπορούν να ανταλλάγουν μόνον πληροφορίες αναγκαίες για την ορθή εφαρμογή της συμβάσεως, καθώς και πληροφορίες που καθιστούν δυνατή της αποτροπή της καταχρηστικής εφαρμογής της. Από το εν λόγω σημείο 5 προκύπτει ότι το Βασίλειο της Σουηδίας έλαβε υπόψη τη δήλωση αυτή και δέχθηκε να μη προστεθεί στη σύμβαση ρητή διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών.
- 10 Στις 17 Αυγούστου 1993, η Ελβετική Συνομοσπονδία και το Βασίλειο της Σουηδίας κατέληξαν σε διακανονισμό σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 10 και 11 της συμβάσεως (στο εξής: διακανονισμός). Ο διακανονισμός αυτός ορίζει τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσει ένας ιδιώτης για να του χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες στα άρθρα αυτά προϋποθέσεις φορολογήσεως, καθώς και τον τρόπο χειρισμού των σχετικών αιτήσεων από τις φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 11 Ο Α είναι μέτοχος της εταιρίας Χ, η οποία εδρεύει στην Ελβετία και σκοπεύει να διανείμει τις μετοχές της μίας θυγατρικής της. Ζήτησε από τη Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικής νομοθεσίας) προκριματική γνωμοδότηση σχετικά με το αν η εν λόγω διανομή απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος. Ο Α υποστηρίζει ότι η Χ έχει μορφή αντίστοιχη με σουηδική ανώνυμη εταιρία και ότι πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις χορηγήσεως απαλλαγής, πλην αυτής περί προσδιορισμού του τόπου της έδρας της εταιρίας.
- 12 Με την προκριματική γνωμοδότησή της, η οποία κοινοποιήθηκε στις 19 Φεβρουαρίου 2003, η Skatterättsnämnden απάντησε ότι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, η σχεδιαζόμενη διανομή μετοχών από τη Χ απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος.
- 13 Κατά τη Skatterättsnämnden, το δικαίωμα απαλλαγής δεν απορρέει από τον νόμο, διότι η σύμβαση δεν υποχρεώνει την Ελβετική Συνομοσπονδία να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες στις σουηδικές φορολογικές αρχές. Όμως, το άρθρο 16 α του κεφαλαίου 42 του νόμου πρέπει να θεωρηθεί περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ. Ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται, βέβαια, από τον σκοπό της διευκόλυνσεως των φορολογικών ελέγχων, αφού δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας (ΕΕ ειδ.εκδ. 09/001, σ. 86), όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799). Ο περιορισμός αυτός είναι, εντούτοις, δυσανάλογος προς τον εν λόγω σκοπό. Συγκεκριμένα, ο διακανονισμός φαίνεται ότι παρέχει στις σουηδικές φορολογικές αρχές, σε ορισμένο βαθμό, τη δυνατότητα να λαμβάνουν τις αναγκαίες για την εφαρμογή της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας πληροφορίες. Εξάλλου, θα μπορούσε να δοθεί στον φορολογούμενο η δυνατότητα να αποδείξει ο ίδιος τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου.

- 14 Η Skatteverket προσέβαλε την προκαταρκτική γνωμοδότηση της Skatterättsnämnden ενώπιον του Regeringsrätten.
- 15 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Skatteverket τόνισε ότι οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία διατάξεις δεν είναι σαφείς όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, ιδίως αυτών που δεν δέχονται την ανταλλαγή πληροφοριών για σκοπούς φορολογικού ελέγχου. Εφόσον η δυνατότητα λήψεως πληροφοριών είναι περιορισμένη, ένας περιορισμός όπως αυτός του άρθρου 16 α μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.
- 16 Ο Α υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι οι διατάξεις του πρωτοκόλλου και του διακανονισμού μπορούν να εξομοιωθούν με διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών της συμβάσεως. Το άρθρο 16 α του κεφαλαίου 42 του νόμου συνιστά, σε κάθε περίπτωση, αδικαιολόγητο περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, δεν είναι απαραίτητο να ζητούνται πληροφορίες από τις ελβετικές αρχές, διότι ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει ότι πληροί όλες τις προϋποθέσεις χορηγήσεως της προβλεπόμενης από τον νόμο απαλλαγής.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Regeringsrätten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτης χώρας, σε περίπτωση όπως η [κρινόμενη στην κύρια δίκη], το να φορολογείται ο Α για τα μερίσματα που έλαβε από τη Χ λόγω του ότι η Χ δεν είναι εγκατεστημένη σε κράτος του ΕΟΧ ούτε σε κράτος με το οποίο [το Βασίλειο της] Σουηδίας έχει συνάψει φορολογική σύμβαση η οποία περιλαμβάνει διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- ¹⁸ Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων πρέπει να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος επί των μερισμάτων που διανέμονται υπό μορφή μετοχών θυγατρικής εταιρίας χορηγείται μόνον αν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος του ΕΟΧ ή σε κράτος με το οποίο το αρμόδιο για τη φορολόγηση κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση προβλέπουσα ανταλλαγή πληροφοριών.
- ¹⁹ Πρέπει να υπομνηστεί, κατ' αρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19, καθώς και της 6ης Μαρτίου 2007, C-292/04, Meilicke κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-1835, σκέψη 19).
- ²⁰ Συναφώς, το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1994, θέτει 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 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, καθώς και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 37).

Σχετικά με το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών

- 21 Σημειωτέον, εξ αρχής, ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ καθιερώνει σαφή και ανεπιφύλακτη απαγόρευση, η οποία δεν απαιτεί τη λήψη μέτρων για να εφαρμοστεί και παρέχει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να προβάλλουν ενώπιον των δικαστηρίων (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση *Sanz de Lera* κ.λπ., σκέψεις 41 και 47).
- 22 Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, η διάταξη αυτή έχει άμεσο αποτέλεσμα μόνον όσον αφορά τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τις διαλαμβανόμενες στην παράγραφο 1 κινήσεις κεφαλαίων, η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να εκδίδει μέτρα ελευθερώσεως, εφόσον αυτά προάγουν την Οικονομική και Νομισματική Ένωση. Το Δικαστήριο δέχθηκε, βέβαια, με τη σκέψη 46 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Sanz de Lera* κ.λπ., ότι η θέσπιση μέτρων από το Συμβούλιο δεν συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαγορεύσεως του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, αλλά η ερμηνεία του αυτή αφορούσε μόνον τους περιορισμούς που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.
- 23 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ, το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, των περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

- 24 Κατά το άρθρο 57, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, στην προσπάθειά του να επιτύχει τον στόχο της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και με την επιφύλαξη των άλλων κεφαλαίων της Συνθήκης, το Συμβούλιο μπορεί να λαμβάνει με ειδική πλειοψηφία, κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής, μέτρα σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου 2, απαιτείται ομοφωνία για τη λήψη μέτρων που συνιστούν οπισθοδρόμηση του κοινοτικού δικαίου όσον αφορά την ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες.
- 25 Με τη σκέψη 48 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Sanz de Lera* κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε ότι μπορεί να γίνει επίκληση των διατάξεων του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ), σε συνδυασμό με τα άρθρα 73 Γ και 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης ΕΚ [νυν άρθρα 57 ΕΚ και 58, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΕΚ, αντιστοίχως] ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, οπότε δεν μπορούν να εφαρμοστούν αντίθετοι προς τις διατάξεις αυτές εθνικοί κανόνες.
- 26 Επομένως, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ έχει άμεσο αποτέλεσμα, χωρίς να διακρίνει μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ και εκείνων που δεν εμπίπτουν. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εξαίρεση του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ δεν εμποδίζει τους ιδιώτες να αντλούν δικαιώματα από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ και να τα επικαλούνται ενώπιον των δικαστηρίων (προπαρατεθείσα απόφαση *Sanz de Lera* κ.λπ., σκέψη 47).
- 27 Κατά συνέπεια, 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.

Σχετικά με την έννοια του περιορισμού στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών

- 28 Πρέπει, κατ' αρχάς, να δοθεί απάντηση στο επιχείρημα της Skatteverket, καθώς και των Κυβερνήσεων της Σουηδίας, της Γερμανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών, κατά τα οποία, όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, η έννοια του περιορισμού στις κινήσεις κεφαλαίων του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ δεν ερμηνεύεται με τον ίδιο τρόπο όπως στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών.
- 29 Οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών τονίζουν ότι, σε αντίθεση με την ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, σκοπός της οποίας είναι η υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς, η επέκταση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών συνδέεται με την εγκαθίδρυση Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης. Οι εν λόγω κυβερνήσεις υποστηρίζουν ότι, στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, η τήρηση της απαγορεύσεως του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ θα οδηγούσε σε μονομερή εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ελευθέρωση, χωρίς τη διασφάλιση ότι οι εμπλεκόμενες τρίτες χώρες θα προβούν σε ανάλογη ελευθέρωση και χωρίς να υφίστανται, στο πλαίσιο των σχέσεων με τις τρίτες χώρες, μέτρα εναρμονίσεως των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας, ιδίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας.
- 30 Οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών προβάλλουν, επίσης, ότι, αν η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ερμηνευόταν κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τις σχέσεις με τρίτες χώρες και τις ενδοκοινοτικές σχέσεις, η Κοινότητα θα στερούνταν τα μέσα με τα οποία θα μπορούσε να διαπραγματευτεί τέτοια ελευθέρωση με τις χώρες αυτές, αφού η εν λόγω ελευθέρωση θα συνεπαγόταν αυτομάτως και σε μονομερή βάση το άνοιγμα της κοινοτικής αγοράς για τις χώρες αυτές. Τονίζουν, συναφώς, ότι οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων διατάξεις των συμφωνιών συνδέσεως που συνάπτονται με τρίτες χώρες έχουν συχνά πιο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής σε σχέση με το άρθρο 56 ΕΚ, πράγμα που δεν

θα είχε νόημα αν η διάταξη αυτή εφαρμοζόταν στις σχέσεις με τρίτες χώρες εξίσου αυστηρά όπως στις ενδοκοινοτικές σχέσεις.

- 31 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 74 έως 77 των προτάσεών του, μολονότι η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες επιδιώκει, βέβαια, και άλλους σκοπούς, πέραν της υλοποίησης της εσωτερικής αγοράς, ιδίως δε τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του ενιαίου κοινοτικού νομίσματος στις παγκόσμιες αγορές και τη διατήρηση, εντός των κρατών μελών, παγκοσμίου βεληνεκούς χρηματοοικονομικών κέντρων, επιβάλλεται, εντούτοις, η διαπίστωση ότι, όταν η εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων επεκτάθηκε, με το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, στις σχέσεις μεταξύ τρίτων χωρών και κρατών μελών, τα κράτη μέλη επέλεξαν, για την κατοχύρωση της αρχής αυτής, το ίδιο άρθρο και την ίδια διατύπωση τόσο για τις κινήσεις κεφαλαίων στο εσωτερικό της Κοινότητας όσο και για τις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες.
- 32 Εξάλλου, όπως επίσης επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 78 έως 83 των προτάσεών του, από το σύνολο των διατάξεων που προστέθηκαν στο κεφάλαιο περί κεφαλαίων και πληρωμών της Συνθήκης προκύπτει ότι τα κράτη μέλη, έχοντας υπόψη ότι ο σκοπός και το νομικό πλαίσιο της ελευθέρωσης των κινήσεων κεφαλαίων διαφέρουν ανάλογα με το αν πρόκειται για σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών ή για ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων μεταξύ τους, έκριναν αναγκαίο να θεσπίσουν ρήτρες διασφάλισης και παρεκκλίσεις που έχουν εφαρμογή ειδικά στις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες.
- 33 Συγκεκριμένα, πέραν της εξαιρέσεως του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, σχετικά με ορισμένους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου, το άρθρο 59 ΕΚ εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο να λαμβάνει μέτρα διασφάλισης σε περίπτωση που, λόγω εξαιρετικών περιστάσεων, οι εν λόγω κινήσεις κεφαλαίων προκαλούν ή απειλούν να προκαλέσουν σοβαρές δυσχέρειες στη λειτουργία της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης. Εξάλλου, το άρθρο 60, παράγραφος 1, ΕΚ εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο να λαμβάνει έναντι των τρίτων χωρών τα αναγκαία επείγοντα μέτρα όποτε κρίνεται αναγκαία η κοινοτική δράση στις περιπτώσεις του

άρθρου 301 ΕΚ. Τέλος, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 60 ΕΚ, εφόσον το Συμβούλιο δεν ασκεί την εξουσία που έχει δυνάμει της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ένα κράτος μέλος μπορεί, για σοβαρούς πολιτικούς λόγους και για λόγους επείγουσας ανάγκης, να λαμβάνει μονομερώς μέτρα σχετικά με την κίνηση κεφαλαίων έναντι τρίτης χώρας.

34 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, από τις προϋποθέσεις ασκήσεως της εξουσίας που το Συμβούλιο αντλεί από το άρθρο 57, παράγραφος 2, ΕΚ, να λαμβάνει μέτρα σχετικά με τις απαριθμούμενες στη διάταξη αυτή κινήσεις κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες, δεν συνάγεται ότι οι συγκεκριμένες κινήσεις κεφαλαίων δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ. Η παράγραφος 2 του άρθρου 57 ΕΚ, η οποία πρέπει να συνδυαστεί με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, επιτρέπει απλώς στο Συμβούλιο να λαμβάνει μέτρα σχετικά με τις συγκεκριμένες κινήσεις κεφαλαίων, χωρίς να είναι δυνατόν να του αντιταχθούν οι ισχύοντες δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου περιορισμοί, των οποίων τη διατήρηση σε ισχύ προβλέπει ρητώς η παράγραφος 1.

35 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 86 των προτάσεών του, πέραν των περιορισμών που τα κράτη μέλη και η Κοινότητα μπορούν να θέτουν στις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες δυνάμει του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, υπάρχουν και οι περιορισμοί των άρθρων 59 ΕΚ και 60 ΕΚ, καθώς και εκείνοι που απορρέουν από μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη, δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', ΕΚ ή που δικαιολογούνται από άλλον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

36 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έκταση της ευχέρειας των κρατών μελών να λαμβάνουν ορισμένα περιοριστικά των κινήσεων κεφαλαίων μέτρα δεν μπορεί να καθοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, όπως επισήμαναν πολλές από τις κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, το νομικό πλαίσιο των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τις τρίτες

χώρες διαφέρει από αυτό των κινήσεων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της Κοινότητας.

37 Λόγω, δηλαδή, του βαθμού της υφιστάμενης νομοθετικής ολοκλήρωσης που έχει επιτευχθεί μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ιδίως δε της υπάρξεως κοινοτικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αποσκοπούν στη συνεργασία των εθνικών φορολογικών αρχών, όπως είναι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ, 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 (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 170). Κατά το Δικαστήριο, 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 λόγους που δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 171).

38 Για τους λόγους αυτούς, δεν θεωρείται καθοριστικό το επιχείρημα των Κυβερνήσεων της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών ότι, αν η έννοια των περιορισμών στις κινήσεις κεφαλαίων ερμηνευθεί κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τις σχέσεις με τρίτες χώρες και τις ενδοκοινοτικές σχέσεις, η Κοινότητα θα άνοιγε μονομερώς την κοινοτική αγορά στις τρίτες χώρες, χωρίς να διατηρήσει τα αναγκαία διαπραγματευτικά μέσα προκειμένου να επιτύχει ανάλογη ελευθέρωση εκ μέρους των χωρών αυτών.

39 Μετά την αποσαφήνιση της έννοιας του περιορισμού στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, πρέπει να εξεταστεί, δεύτερον, αν κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να θεωρηθεί ότι εισάγει τέτοιας φύσεως περιορισμό και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά βάσει διατάξεων της Συνθήκης ή από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

Σχετικά με το αν υφίσταται περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων

- 40 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι ως μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, νοούνται εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Van Hilten-van der Heijden, σκέψη 44, και απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24).
- 41 Εν προκειμένω, το άρθρο 16 α του κεφαλαίου 42 του νόμου απαλλάσσει τους φορολογουμένους στη Σουηδία από τον φόρο όταν λαμβάνουν μερίσματα υπό μορφή μετοχών σε θυγατρική από εγκατεστημένη στη Σουηδία ή σε άλλο κράτος μέλος του ΕΟΧ ανώνυμη εταιρία, όχι όμως και όταν η διανομή γίνεται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα μη μέλος του ΕΟΧ, εκτός αν η χώρα αυτή έχει συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών.
- 42 Μια τέτοια νομοθεσία έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους φορολογουμένους που είναι κάτοικοι Σουηδίας από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες εγκατεστημένες εκτός ΕΟΧ. Συγκεκριμένα, κατά το μέτρο που τα μερίσματα που οι εταιρίες αυτές διανέμουν σε κατοίκους Σουηδίας υπόκεινται σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτά που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος του ΕΟΧ, οι μετοχές των εν λόγω εταιριών είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που είναι κάτοικοι Σουηδίας απ' ό,τι οι μετοχές εταιριών εγκατεστημένων σε κράτος του ΕΟΧ (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkoijen, σκέψεις 34 και 35, και Manninen, σκέψεις 22 και 23, καθώς και, όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 166).
- 43 Επομένως, μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη επιβάλλει περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

- 44 Προτού εξεταστεί αν ο εν λόγω περιορισμός μπορεί, όπως υποστηρίζει η Skatteverket και οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, πρέπει να δοθεί απάντηση στο επιχείρημα της Ιταλικής Κυβερνήσεως ότι ο περιορισμός αυτός εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

Σχετικά με την εφαρμογή της εξαιρέσεως του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ

- 45 Όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, κατά το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ, οι διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ δεν θίγουν την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

- 46 Περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων ο οποίος συνίσταται σε δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης συνιστά περιορισμό των άμεσων επενδύσεων κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, εφόσον αφορά πάσης φύσεως επενδύσεις φυσικών ή νομικών προσώπων, οι οποίες χρησιμεύουν στη δημιουργία ή στη διατήρηση σταθερών και αμέσων σχέσεων μεταξύ του επενδυτή και της επιχείρησης για την οποία προορίζονται τα κεφάλαια αυτά προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψεις 179 έως 181, και αποφάσεις της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, *Holböck*, Συλλογή 2007, σ. I-8995, σκέψεις 33 και 34, καθώς και της 23ης Οκτωβρίου 2007, C-112/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, η οποία Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 18).

47 Εφόσον κατά την απόφαση περί παραπομπής δεν αποκλείεται τα μερίσματα που η εταιρία Χ σκοπεύει να διανείμει στον Α να προέρχονται από τέτοιες επενδύσεις, πρέπει να εξεταστεί αν ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, ως περιορισμός που υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993.

48 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 110 έως 112 των προτάσεών του, για να θεωρηθεί ένας περιορισμός υφιστάμενος στις 31 Δεκεμβρίου 1993, θα πρέπει το νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ο εν λόγω περιορισμός να αποτελεί αδιαλείπτως από την ημερομηνία αυτή μέρος της έννομης τάξεως του οικείου κράτους μέλους. Πράγματι, σε διαφορετική περίπτωση, ένα κράτος μέλος θα μπορούσε ανά πάσα στιγμή να θεσπίσει εκ νέου τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες που υφίσταντο στην εθνική έννομη τάξη στις 31 Δεκεμβρίου 1993, αλλά έχουν παύσει να ισχύουν.

49 Με το ίδιο πνεύμα αποφάνθηκε το Δικαστήριο σχετικά με την εφαρμογή της εξαιρέσεως του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ σε περιορισμούς που υφίσταντο στην έννομη τάξη κράτους μέλους στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, ενώ δέχθηκε ότι εθνικό μέτρο που θεσπίστηκε μετά την ημερομηνία αυτή δεν αποκλείεται, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων της ως άνω παραγράφου 1, εντούτοις διευκρίνισε ότι η παρέκκλιση μπορεί να ισχύει μόνο για διατάξεις που κατ' ουσίαν ταυτίζονται με τις προηγούμενες ή απλώς περιορίζουν ή εξαλείφουν εμπόδια στην άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών που περιλαμβάνονται στην προϋφιστάμενη νομοθεσία, αποκλειομένων των διατάξεων που βασίζονται σε διαφορετική λογική από αυτή της προηγούμενης νομοθεσίας και εισάγουν νέες διαδικασίες (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 192, και *Holböck*, σκέψη 41). Το Δικαστήριο δεν εννοούσε, δηλαδή, τις

διατάξεις οι οποίες, ενώ είναι ταυτόσημες με τις ισχύουσες στις 31 Δεκεμβρίου 1993, θεσπίζουν εκ νέου εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, το οποίο είχε παύσει να υφίσταται μετά την κατάργηση της προηγούμενης νομοθεσίας.

- 50 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 16 του κεφαλαίου 42 του νόμου, όταν τέθηκε σε ισχύ το 1992, απέκλειε από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο των μερισμάτων που διανέμονται υπό μορφή μετοχών σε θυγατρική τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες που δεν έχουν συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, συγκεκριμένα, ότι η απαλλαγή αυτή ίσχυε τότε μόνο για μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων στη Σουηδία.
- 51 Είναι αληθές ότι το 1994 οι σχετικές με την απαλλαγή διατάξεις καταργήθηκαν, το 1995 θεσπίστηκαν εκ νέου και το 2001 επεκτάθηκε το πεδίο εφαρμογής τους στα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος μέλος του ΕΟΧ ή σε άλλο κράτος με το οποίο το Βασίλειο της Σουηδίας έχει συνάψει σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών. Εντούτοις, όπως επισημαίνει η Ιταλική Κυβέρνηση, η απαλλαγή ουδέποτε εφαρμοζόταν, τουλάχιστον από το 1992, σε μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτη χώρα που δεν είναι μέλος του ΕΟΧ και δεν έχει συνάψει τέτοια σύμβαση με το Βασίλειο της Σουηδίας.
- 52 Υπό τις συνθήκες αυτές, η μη εφαρμογή, από το 1992, της εκ του νόμου προβλεπόμενης απαλλαγής στα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα που δεν είναι μέλος του ΕΟΧ και δεν έχει συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών αποτελεί περιορισμό που υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993, κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, τουλάχιστον κατά το μέτρο που τα μερίσματα προέρχονται από άμεσες επενδύσεις στη διανέμουσα εταιρία, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει.

- 53 Δεδομένου ότι δεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη μερίσματα αφορούν άμεσες επενδύσεις, πρέπει να εξεταστεί αν εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

Σχετικά με τη δικαιολόγηση από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων

- 54 Κατά τη Skatteverket, καθώς και κατά τις Κυβερνήσεις της Σουηδίας, της Δανίας, της Γερμανίας, της Ισπανίας, της Γαλλίας, της Ιταλίας, των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, η άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής του άρθρου 16 του κεφαλαίου 42 του νόμου στην περίπτωση μερισμάτων που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα με την οποία το Βασίλειο της Σουηδίας δεν έχει συνάψει φορολογική σύμβαση προβλέπεται την ανταλλαγή πληροφοριών, δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Συγκεκριμένα, οι σουηδικές φορολογικές αρχές δεν θα μπορούσαν να ζητήσουν από τρίτη χώρα την προβλεπόμενη από την οδηγία 77/799 αμοιβαία συνδρομή μεταξύ αρμοδίων αρχών. Εξάλλου, η σύμβαση και το πρωτόκολλο δεν περιέχουν διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών παρόμοια με αυτή του άρθρου 26 του προτύπου συμβάσεως που έχει καταρτίσει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ). Πάντως, ακόμη και αν ο φορολογούμενος διαθέτει τα στοιχεία που είναι απαραίτητα προκειμένου να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του εν λόγω άρθρου 16, οι φορολογικές αρχές πρέπει, επιπλέον, να ελέγξουν την αποδεικτική αξία των προσκομιζόμενων στοιχείων, πράγμα αδύνατο αν αυτές δεν έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν τη συνεργασία των αρμοδίων αρχών του κράτους εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας.

- 55 Κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΕΚ, το άρθρο 56 δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την

αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί, συναφώς, ότι η ανάγκη για αποτελεσματικούς φορολογικούς ελέγχους συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως της διασφαλιζόμενης από τη Συνθήκη ελεύθερης κυκλοφορίας (αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 31, της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψεις 27 και 45, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 47).

56 Ένα περιοριστικό μέτρο, για να μπορεί να δικαιολογηθεί, πρέπει να είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να είναι κατάλληλο να διασφαλίσει την υλοποίηση του σκοπού που επιδιώκει, χωρίς να υπερβαίνει το αναγκαίο προς τούτο μέτρο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 28).

57 Κατά τον Α και κατά την Επιτροπή, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία είναι δυσανάλογη σε σχέση με τον σκοπό της, διότι οι φορολογικές αρχές της Σουηδίας μπορούν να ζητήσουν από τον φορολογούμενο να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορηγήσεως της προβλεπόμενης από τη νομοθεσία αυτή απαλλαγής. Κατά το μέτρο που η απαλλαγή αυτή αφορά μερίσματα καταβαλλόμενα από εισηγμένη εταιρία, πληροφορίες μπορούν να αντληθούν και από τα στοιχεία που μια τέτοια εταιρία υποχρεούται εκ του νόμου να δημοσιεύει.

58 Όπως επισημαίνουν ο Α και η Επιτροπή, το Δικαστήριο έχει κρίνει, σχετικά με εθνική κανονιστική ρύθμιση περιορίζουσα την άσκηση της κατοχυρωμένης από τη Συνθήκη ελεύθερης κυκλοφορίας σε συγκεκριμένο τομέα, ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την άρνηση χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος, προβάλλοντας αδυναμία να ζητήσουν τη συνεργασία άλλου κράτους μέλους στη διενέργεια ερευνών ή στη συλλογή πληροφοριών. Συγκεκριμένα, ακόμη και όταν ο έλεγχος των στοιχείων που προσκομίζει ο φορολογούμενος καθίσταται δυσχερής, ιδίως λόγω των επιβαλλόμενων από το άρθρο 8 της οδηγίας 77/799 περιορισμών στην ανταλλαγή πληροφοριών, τίποτε δεν εμποδίζει τις οικείες

φορολογικές αρχές να απαιτούν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που αυτές κρίνουν αναγκαίες για τον ορθό προσδιορισμό των οικείων φόρων και, ενδεχομένως, να αρνούνται να χορηγήσουν την αιτηθείσα απαλλαγή αν οι αποδείξεις αυτές δεν προσκομίζονται (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 20, της 30ής Ιανουαρίου 2007, C-150/04, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 2007, σ. I-1163, σκέψη 54, καθώς και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψεις 94 και 95).

59 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι ο φορολογούμενος είναι σε θέση να προσκομίσει τα δικαιολογητικά έγγραφα που είναι κατάλληλα, ώστε οι φορολογικές αρχές του αρμόδιου για τη φορολόγηση κράτους μέλους να εξακριβώσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι δεν προσπαθεί να αποφύγει ή να διαφύγει την πληρωμή φόρου (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, C-254/97, Baxter κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψεις 19 και 20, της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier, Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 25, καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψη 96).

60 Εντούτοις, η νομολογία αυτή αφορά περιορισμούς στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας στο εσωτερικό της Κοινότητας και δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο από αυτό που εξετάστηκε στο πλαίσιο των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν οι παρατεθείσες στις δύο προηγούμενες σκέψεις αποφάσεις.

61 Συγκεκριμένα, πρώτον, οι σχέσεις μεταξύ κρατών μελών διέπονται από κοινό νομικό πλαίσιο, το οποίο χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη κοινοτικής ρυθμίσεως, όπως είναι η οδηγία 77/799, με την οποία ορίστηκαν οι σχετικές με την αμοιβαία συνδρομή υποχρεώσεις. Η εν λόγω οδηγία, παρά τα όρια που θέτει στην υποχρέωση συνδρομής στους τομείς εφαρμογής της, θεσπίζει, πάντως, πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής.

- 62 Δεύτερον, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 141 έως 143 των προτάσεών του, σχετικά με τα δικαιολογητικά που ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει, προκείμενου οι φορολογικές αρχές να ελέγξουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της εθνικής νομοθεσίας, τα κοινοτικά μέτρα εναρμονίσεως που ισχύουν στα κράτη μέλη στον τομέα της λογιστικής των εταιριών παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να προσκομίσει αξιόπιστα και ελέγξιμα στοιχεία σχετικά με τη δομή και τις δραστηριότητες της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας, ενώ δεν είναι βέβαιο ότι ο φορολογούμενος έχει τέτοια δυνατότητα στην περίπτωση εταιρίας εγκατεστημένης σε τρίτη χώρα, η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόζει κοινοτικά μέτρα.
- 63 Κατά συνέπεια, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα σε ένα κράτος μέλος κανονιστική ρύθμιση, η χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων η συνδρομή μπορεί να διαπιστωθεί μόνο δια της λήψεως πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές τρίτης χώρας, είναι, κατ' αρχήν, θεμιτό να αρνείται το κράτος μέλος τη χορήγηση του πλεονεκτήματος σε περίπτωση που, ελλείψει, ιδίως, σχετικής συμβατικής υποχρεώσεως της εν λόγω τρίτης χώρας, δεν είναι δυνατό να ληφθούν πληροφορίες από αυτήν.
- 64 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Skatteverket, καθώς και η Κυβέρνηση της Σουηδίας υποστηρίζουν ότι οι σουηδικές φορολογικές αρχές δεν είναι σε θέση να ελέγξουν αν πληρούνται η πρώτη, η τρίτη, η τέταρτη και η έκτη από τις προϋποθέσεις του άρθρου 16 του κεφαλαίου 42 του νόμου, δηλαδή ότι το μέρος καταβάλλεται κατ' αναλογία προς τον αριθμό των κατεχομένων μετοχών στη μητρική εταιρία, ότι διανέμονται όλες οι συμμετοχές που αυτή κατέχει στη θυγατρική, ότι, μετά τη διανομή, οι συμμετοχές δεν κατέχονται από εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με τη μητρική εταιρία και ότι η δραστηριότητα της θυγατρικής εταιρίας είναι κυρίως εμπορική ή βιομηχανική.

65 Το ζήτημα αυτό πρέπει να κριθεί από το αιτούν δικαστήριο.

66 Το ίδιο ισχύει και για το ζήτημα αν το πρωτόκολλο ή ο διακανονισμός επιτρέπουν στις σουηδικές φορολογικές αρχές να λαμβάνουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 16. Συγκεκριμένα, ενώ η Skatterättsnämnden έκρινε ότι ο διακανονισμός ενδεχομένως επιτρέπει να λαμβάνονται οι απαραίτητες πληροφορίες, από τα έγγραφα που προσκόμισε και από τις διευκρινίσεις που παρέσχε στο Δικαστήριο η Κυβέρνηση της Σουηδίας, κατόπιν αιτήματος του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι οι μόνες πληροφορίες που μπορούν να ζητηθούν από τις ελβετικές αρχές είναι οι απαραίτητες για την ορθή εφαρμογή της συμβάσεως.

67 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 56 και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται υπό μορφή μετοχών σε θυγατρική απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος μόνον αν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος του ΕΟΧ ή σε κράτος με το οποίο το αρμόδιο για τη φορολόγηση κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών, εφόσον η χορήγηση της απαλλαγής εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων την τήρηση μπορούν να ελέγξουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αυτού μόνο βάσει πληροφοριών λαμβανομένων από το κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

68 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται υπό μορφή μετοχών σε θυγατρική απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος μόνον αν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος του ΕΟΧ ή σε κράτος με το οποίο το αρμόδιο για τη φορολόγηση κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών, εφόσον η χορήγηση της απαλλαγής εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων την τήρηση μπορούν να ελέγξουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αυτού μόνο βάσει πληροφοριών λαμβανομένων από το κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας.

(υπογραφές)