

Υπόθεση C-572/20

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

3 Νοεμβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Köln (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

20 Μαΐου 2020

Προσφεύγουσα:

ACC Silicones Ltd.

Καθής:

Bundeszentralamt für Steuern

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φορολογικές διατάξεις – Φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια – Αίτηση επιστροφής του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια υποβαλλόμενη από αλλοδαπή εταιρεία στην οποία καταβάλλονται μερίσματα προερχόμενα από την ελεύθερης διασποράς συμμετοχή της σε ημεδαπές εταιρίες

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

I. Αντιτίθεται το άρθρο 63 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 56 Συνθήκης ΕΚ) σε εθνική φορολογική διάταξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία, προκειμένου να επιστραφεί ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή η οποία εισπράττει μερίσματα από συμμετοχές και η συμμετοχή της οποίας υπολείπεται του κατώτατου ορίου που

προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 90/435, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123), απαιτείται να προσκομισθεί βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής διοικήσεως από την οποία να αποδεικνύεται ότι ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί ούτε να συμψηφισθεί με φορολογική οφειλή της εν λόγω εταιρίας ή κατόχου μεριδίων που έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε αυτήν ούτε να εκπέσει ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες, καθώς και ότι δεν πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός, έκπτωση ή μεταφορά του φόρου αυτού, όταν, αντιθέτως, για την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή με το ίδιο ποσοστό συμμετοχής δεν απαιτείται η προσκόμιση τέτοιας αποδείξεως;

II. Στην περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική:

Αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας και στην αρχή του «effet utile» (της πρακτικής αποτελεσματικότητας) η απαίτηση για την προσκόμιση της βεβαιώσεως που αναφέρεται στο πρώτο ερώτημα σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή δικαιούχος μερισμάτων τα οποία προέρχονται από εταιρικά μερίδια της καλούμενης ελεύθερης διασποράς αδυνατεί εκ των πραγμάτων να προσκομίσει την εν λόγω βεβαίωση;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), ιδίως τα άρθρα 49, 54, 63, 65 και 267

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 (όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123, στο εξής: οδηγία 90/435), ιδίως άρθρο 3

Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Θεμελιώδης Νόμος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, στο εξής: GG), ιδίως άρθρο 23

Körperschaftsteuergesetz (νόμος περί φορολογίας νομικών προσώπων, στο εξής: KStG), ιδίως τα άρθρα 2, 8b, 31, 32 και 34 (όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τη συμμόρφωση προς την απόφαση του ΔΕΕ της 20ής Οκτωβρίου 2011 στην υπόθεση C-284/09)

Einkommensteuergesetz (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG), ιδίως τα άρθρα 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 και 50d

Abgabenordnung (κώδικας δημοσίων εσόδων, στο εξής: AO), ιδίως τα άρθρα του 10, 11, 90 και 155

Γερμανο-βρετανική Doppelbesteuerungsabkommen (σύμβαση περί αποτροπής της διπλής φορολογίας, στο εξής: DBA-GB), ιδίως άρθρο VI, παράγραφος 1

Έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

Ως προς τα επίμαχα στην κύρια δίκη έτη 2006-2008, οι διάδικοι ερίζουν ως προς το αν η προσφεύγουσα έχει δυνάμει του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG δικαίωμα επιστροφής του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε σχέση με μερίσματα προερχόμενα από εταιρικά μερίδια ελεύθερης διασποράς. Η προσφεύγουσα είναι κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη στη Μεγάλη Βρετανία η οποία, κατά τα επίμαχα έτη 2006, 2007 και 2008, κατείχε το 5,26 % του ονομαστικού κεφαλαίου της Ambrattec GmbH, Mainz. Το 100 % των εταιρικών μεριδίων της προσφεύγουσας κατέχει η Amber Chemical Co. Ltd., εταιρία εισηγμένη στο χρηματιστήριο. Κατά τα επίμαχα έτη, η προσφεύγουσα έλαβε διανεμηθέντα κέρδη από την Ambrattec GmbH. Για αυτές τις διανομές κερδών η Ambrattec GmbH παρακράτησε και απέδωσε φόρο επί των εισοδημάτων από κεφάλαια 20 %, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 5,5 %.

Με αίτηση της 29ης Δεκεμβρίου 2009, η οποία περιήλθε στην καθής αρχή στις 31 Δεκεμβρίου 2009, η προσφεύγουσα ζήτησε την επιστροφή του παρακρατηθέντος και αποδοθέντος φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, πλέον της εισφοράς αλληλεγγύης για τα επίμαχα έτη 2006 έως 2008. Η προσφεύγουσα στήριξε μέρος του αιτήματός της στο άρθρο 50d, παράγραφος 1, του EStG σε συνδυασμό με το άρθρο VI, παράγραφος 1, της DBA-GB, δεδομένου ότι η DBA-GB περιορίζει τον συντελεστή της παρακρατήσεως στην πηγή σε 15 %. Το άλλο μέρος του αιτήματός της, το οποίο αφορά την επιστροφή του υπολοίπου του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, η προσφεύγουσα στήριξε στις θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης ΕΚ ή της ΣΛΕΕ. Με απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2010, η καθής αποφάνθηκε επί του αιτήματος που στηριζόταν στο άρθρο 50d, παράγραφος 1, του EStG σε συνδυασμό με το άρθρο VI, παράγραφος 1, της DBA-GB και προέβη συναφώς, κάνοντας δεκτό το εν λόγω αίτημα, σε επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια πλέον της εισφοράς αλληλεγγύης. Με απόφαση της 8ης Ιουνίου 2015, η καθής, αναφερόμενη στην αίτηση της 31ης Δεκεμβρίου 2009, αρνήθηκε να χορηγήσει απαλλαγή και να προβεί στην επιστροφή των γερμανικών παρακρατηθέντων φόρων επί των εισοδημάτων από κεφάλαια για τα επίμαχα έτη, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG. Η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής. Με απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2016, η ένσταση αυτή απορρίφθηκε ως αβάσιμη. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Επιχειρήματα της προσφεύγουσας

Προς στήριξη της προσφυγής της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχουν προσκομισθεί τα αποδεικτικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, στοιχεία b και c, του KStG. Σκοπός του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG είναι να αποτραπεί η οριστικού χαρακτήρα επιβάρυνση των αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών (μητρικών εταιριών) που έχουν λάβει μερίσματα από τις ημεδαπές θυγατρικές τους, παρέχοντας στον αλλοδαπό πιστωτή των εισοδημάτων από κεφάλαια το δικαίωμα επιστροφής φόρου στις περιπτώσεις που έχουν καθοριστεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η προσφεύγουσα που είναι εγκατεστημένη στην Αγγλία υποστηρίζει ότι, κατά τα επίμαχα έτη, οι συνεδριάσεις του διοικητικού της συμβουλίου ελάμβαναν χώρα στην Αγγλία. Επιπλέον, οι διαχειριστές της είναι στην πλειονότητά τους κάτοικοι Αγγλίας. Η προσφεύγουσα προσκόμισε σχετική βεβαίωση της βρετανικής φορολογικής αρχής της 12ης Αυγούστου 2014. Ισχυρίζεται ότι απέδειξε, επίσης, ότι στην περίπτωσή της ο γερμανικός φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορούσε να συμψηφιστεί, να εκπέσει ή να μεταφερθεί και ότι δεν πραγματοποιήθηκε πράγματι συμψηφισμός, έκπτωση ή μεταφορά του φόρου αυτού.

Στο μέτρο που η καθής απαιτεί την προσκόμιση βεβαιώσεως από το κράτος κατοικίας με την οποία να αποδεικνύεται ότι ο παρακρατούμενος φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί να συμψηφιστεί ή να ληφθεί υπόψη προς μείωση του οφειλόμενου φόρου, όχι μόνον όσον αφορά την ίδια την προσφεύγουσα αλλά και τους κατόχους εταιρικών μεριδίων που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα σε αυτήν, η προσφεύγουσα έχει παράσχει την απόδειξη αυτή προσκομίζοντας τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Ως εκ τούτου, καθίσταται πρόδηλο ότι στο επίπεδο της Amber Chemical Co. Ltd., ήτοι της μητρικής εταιρείας, δεν πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός του παρακρατηθέντος στην πηγή γερμανικού φόρου (ούτε καν για το άμεσα εισπραχθέν μέρος του μερίσματος), και ότι, συναφώς, οι πληροφορίες σχετικά με τα μερίσματα που εισπράχθηκαν στο επίπεδο της θυγατρικής εταιρίας, ήτοι στο επίπεδο της προσφεύγουσας, και ο σχετικός παρακρατηθείς στην πηγή γερμανικός φόρος θα απολεσθούν πλήρως. Κατά την προσφεύγουσα, δεν μπορεί να απαιτείται στο επίπεδο αυτό η προσκόμιση βεβαιώσεως της HMCR (HM Revenue and Customs) [βρετανικής φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης]. Η προσκόμιση του εν λόγω αποδεικτικού στοιχείου πρέπει να θεωρηθεί ως υπέρμετρη επιβάρυνση και δεν καλύπτεται ούτε από το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG ούτε από το άρθρο 90, παράγραφοι 1 και 2, του ΑΟ, καθόσον αυτή βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου προκειμένου να εξεταστεί και να γίνει δεκτό το αίτημα επιστροφής φόρου δυνάμει του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG.

Δεν απαιτείται περαιτέρω απόδειξη για το γεγονός ότι τέτοιος συμψηφισμός δεν είναι δυνατός στο επίπεδο των κατόχων εταιρικών μεριδίων που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στην προσφεύγουσα, δεδομένου ότι δεν αναλογούν στα πρόσωπα αυτά αντίστοιχα εισοδήματα. Ωστόσο, η απαίτηση υποβολής τυποποιημένης βεβαιώσεως για τους άμεσους και έμμεσους κατόχους εταιρικών μεριδίων μιας

εμμέσως εισηγμένης στο χρηματιστήριο εταιρίας θα υπερέβαινε σαφώς τα όρια της αναλογικότητας. Συναφώς, το γεγονός ότι οι μέτοχοι της μητρικής εταιρίας δεν μπορούν πλέον να εξατομικευθούν κατά τη διάρκεια της περιόδου καταβολής [του μερίσματος] αρκεί για να καταστεί αδύνατη η προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων. Στο πλαίσιο της ένδικης διαδικασίας, η προσφεύγουσα προσκόμισε βεβαιώσεις περί μη συμψηφισμού όσον αφορά το παγκόσμια κέρδη της, τις οποίες εξέδωσε η HMCR (HM Revenue and Customs) [βρετανική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση] στις 24 Μαΐου 2016. Από τις ανωτέρω βεβαιώσεις προκύπτει ότι δεν είναι δυνατός, κατά κανόνα, ο συμψηφισμός στην περίπτωση όσων συμμετέχουν μόνον εμμέσως (δηλαδή πέρα από το επίπεδο των άμεσων κατόχων εταιρικών μεριδίων της προσφεύγουσας). Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η απαίτηση προσκομίσεως τέτοιας παγκόσμιας ισχύος βεβαιώσεως αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης και στο συνταγματικό δίκαιο.

Επιχειρήματα της καθής

Η καθής υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται δικαίωμα επιστροφής [του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια] δυνάμει του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG, καθόσον η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιστροφής του. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτεί ο νόμος σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, στοιχεία b και c του KStG, όσον αφορά τον τόπο από τον οποίο ασκείται η διοίκησή της. Επιπλέον, το άρθρο 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG δεν προβλέπει ως προϋπόθεση [για την επιστροφή του φόρου] τη μη δυνατότητα συμψηφισμού, εκπτώσεως ή μεταφοράς του παρακρατηθέντος φόρου τόσο στο επίπεδο της ίδιας της προσφεύγουσας όσο και στην περίπτωση άμεσου ή έμμεσου κατόχου εταιρικών μεριδίων της. Η διάταξη αυτή συγκεκριμενοποιείται με την υποχρέωση προσκομίσεως της αποδείξεως που προβλέπει το άρθρο 32, παράγραφος 5, πέμπτο εδάφιο, του KStG. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, πέραν της αποδείξεως ότι δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, δυνατότητα τέτοιου πλεονεκτήματος, πρέπει, επίσης, να αποδεικνύεται ότι δεν έχει παρασχεθεί πράγματι τέτοιο πλεονέκτημα. Η απαίτηση περί αποδείξεως συνεπάγεται επίσης την υποχρέωση παροχής λεπτομερών πληροφοριών ως προς τον ακριβή κύκλο των προσώπων που κατέχουν άμεσα και έμμεσα εταιρικά μερίδια, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή. Συναφώς, η υποβολή ενός οργανογράμματος καθιστά δυνατή την παροχή λεπτομερών πληροφοριών σχετικά με ολόκληρη την αλυσίδα συμμετοχής έως και το τελευταίο εμμέσως μετέχον πρόσωπο. Κατά την καθής, η προσφεύγουσα δεν πληροί ούτε την προϋπόθεση αυτή. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι δεν είναι δυνατός ο συνυπολογισμός, για φορολογικούς σκοπούς, του επίμαχου προς έκπτωση ποσού όσον αφορά τους έμμεσους ή άμεσους κατόχους μεριδίων της σε κάθε κράτος κατοικίας τους (άρθρο 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, σε συνδυασμό με το πέμπτο εδάφιο, του KStG). Η απαίτηση περί αποδείξεως που προβλέπει το άρθρο 32, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, του KStG δεν συνεπάγεται αδικαιολόγητη δυσμενή διάκριση.

Περιορισμοί των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΕΕ δικαιολογούνται όταν αποσκοπούν στη διαφύλαξη της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Τούτο προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, *Test Claimants*, σκέψη 68, της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, *Amurta*, σκέψη 46). Επομένως, δεν απαιτείται φορολογική ελάφρυνση εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας όταν η απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε σχέση με μερίσματα που έχουν καταβληθεί από εγκατεστημένες στη Γερμανία κεφαλαιουχικές εταιρίες έχει ήδη επιτευχθεί ή θα μπορούσε πράγματι να επιτευχθεί με φορολογικές ελαφρύνσεις του άμεσου ή έμμεσου αλλοδαπού δικαιούχου των μερισμάτων στο κράτος κατοικίας του. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορούν να απαιτούν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για να αξιολογήσουν κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της σχετικής νομοθεσίας για τη δυνατότητα φορολογικής ελαφρύνσεως, περιλαμβανομένου του ζητήματος αν έγιναν φορολογικές κρατήσεις σε άλλα κράτη μέλη (αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2011, C-262/09, *Meilicke II* της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08, *Haribo*).

Εκτίμηση της διαφοράς υπό το πρίσμα του εθνικού δικαίου

Σε περίπτωση διανομής κερδών, ο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή εταίρος αποκομίζει εισοδήματα από κεφάλαια κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1, του EStG, εισοδήματα τα οποία υπόκεινται εν μέρει στον φόρο δυνάμει του άρθρου 49, παράγραφος 1, σημείο 5a, του EStG. Συναφώς, κατά το άρθρο 43, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του EStG (στην περίπτωση κεφαλαιουχικής εταιρίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 31, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του KStG), ο φόρος εισοδήματος εισπράττεται με παρακράτηση επί του εισοδήματος από κεφάλαια (φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια). Ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια που έχει παρακρατηθεί και καταβληθεί δύναται να επιστραφεί. Οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου διαφέρουν ανάλογα με το αν το νομικό πρόσωπο στο οποίο ανήκει η ελεύθερης διασποράς συμμετοχή, δηλαδή συμμετοχή κατώτερη του 15 % ή 10 %, είναι εγκατεστημένο στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή. Αν η ελεύθερης διασποράς συμμετοχή ανήκει σε εγκατεστημένο στην ημεδαπή νομικό πρόσωπο, τα μερίσματα που έχουν καταβληθεί σε αυτό από ημεδαπή εταιρία κατά τα επίμαχα έτη και μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου της 21ης Μαρτίου 2013, για τη συμμόρφωση προς την απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Οκτωβρίου 2011 στην υπόθεση C-284/09, απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 8b, παράγραφος 1, του KStG. Σύμφωνα με το άρθρο 31, παράγραφος 1, του KStG σε συνδυασμό με το άρθρο 36, παράγραφος 2, σημείο 2, του EStG, ο παρακρατούμενος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια φόρος, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, συμψηφίζεται με φορολογική οφειλή του ημεδαπού νομικού προσώπου και μπορεί επίσης να επιστραφεί. Ο συμψηφισμός (και η ενδεχόμενη

επιστροφή) του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός έχει παρακρατηθεί και καταβληθεί. Τούτο πρέπει να αποδεικνύεται με την προσκόμιση της βεβαίωσης του άρθρου 45a, παράγραφοι 2 ή 3, του EStG. Όσον αφορά την καταβολή μερισμάτων σε νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή, τα οποία διαθέτουν συμμετοχή ελεύθερης διασποράς, ο νόμος προβλέπει στο άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG τη δυνατότητα επιστροφής του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια. Ωστόσο, οι προϋποθέσεις διαφέρουν από εκείνες που ισχύουν για την έκπτωση ή την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε ημεδαπές εταιρίες.

αα. Ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG

Το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG εισήχθη από τον νομοθέτη μετά από την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 20ής Οκτωβρίου 2011, C-284/09. Με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο εξοφλητικός χαρακτήρας της παρακρατήσεως του φόρου, δυνάμει του άρθρου 32, παράγραφος 1, του KStG, για τα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, η συμμετοχή των οποίων υπολείπεται του κατώτατου ορίου που προβλέπει η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στη ΣΛΕΕ και στη Συμφωνία EOX.

ββ. Περιεχόμενο των διατάξεων του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG

Το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG θέτει διάφορες προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, συμπεριλαμβανομένης της υποχρεώσεως προσκομίσεως ορισμένων αποδεικτικών στοιχείων και βεβαιώσεων. Το άρθρο αυτό ορίζει τα εξής:

(5) Εφόσον ο φόρος νομικών προσώπων του πιστωτή για εισοδήματα από κεφάλαια, κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος) έχει, σύμφωνα με την παράγραφο 1, εξοφληθεί, ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια που παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφος 2, σημείο 2, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος) επιστρέφεται στον πιστωτή των εισοδημάτων από κεφάλαια, κατόπιν αιτήσεώς του, εάν

1. πιστωτής των εισοδημάτων από κεφάλαια είναι εταιρία που υπόκειται σε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 1, η οποία:
 - a) είναι, συγχρόνως, εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 54 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του άρθρου 34 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο,

b) έχει την έδρα της και τον τόπο άσκησης της διοικήσεώς της εντός του εδάφους κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους στο οποίο εφαρμόζεται η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο,

c) υπόκειται, χωρίς δυνατότητα επιλογής, εντός του κράτους όπου ασκείται η διοίκησή της, σε γενική φορολογική υποχρέωση ανάλογη με εκείνη που προβλέπει το άρθρο 1, χωρίς να απαλλάσσεται από αυτήν και

2. ο πιστωτής [των εισοδημάτων από κεφάλαια] συμμετέχει άμεσα στο αρχικό ή εταιρικό κεφάλαιο της οφειλέτριας εταιρίας των εισοδημάτων από κεφάλαια και δεν πληροί την προϋπόθεση ελάχιστης συμμετοχής που προβλέπεται στο άρθρο 43b, παράγραφος 2, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος).

Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται μόνον εφόσον:

1. δεν προβλέπεται, δυνάμει άλλων διατάξεων, επιστροφή του οικείου φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια,
2. τα εισοδήματα από κεφάλαια, σύμφωνα με το άρθρο 8b, παράγραφος 1, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος,
3. τα εισοδήματα από κεφάλαια, βάσει αλλοδαπών διατάξεων, δεν αναλογούν σε πρόσωπο που δεν θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου, δυνάμει της παρούσας παραγράφου, αν αποκτούσε άμεσα τα εισοδήματα από κεφάλαια,
4. δεν αποκλείεται το δικαίωμα ολικής ή μερικής επιστροφής του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε περίπτωση ανάλογης εφαρμογής του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος), και
5. ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί να συμψηφιστεί με φορολογική οφειλή του πιστωτή ή κατόχου εταιρικών μεριδίων που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στην εταιρία του πιστωτή, ούτε να εκπέσει ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες· η δυνατότητα μεταφοράς του συμψηφισμού σε επόμενα έτη εξομοιώνεται με συμψηφισμό.

Ο πιστωτής των εισοδημάτων από κεφάλαια οφείλει να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου. Ειδικότερα, ο πιστωτής υποχρεούται να αποδείξει, προσκομίζοντας βεβαίωση της φορολογικής αρχής του κράτους εγκαταστάσεώς του, ότι θεωρείται ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού, υπόκειται εκεί πλήρως στον φόρο νομικών προσώπων και δεν απαλλάσσεται από τον φόρο αυτόν, καθώς και ότι είναι ο πραγματικός δικαιούχος των εισοδημάτων από κεφάλαια. Από τη βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής διοίκησης πρέπει να προκύπτει ότι ο γερμανικός φόρος επί των εισοδημάτων από

κεφάλαια δεν μπορεί να συμψηφιστεί, να εκπέσει ή να μεταφερθεί, και ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί πράγματι συμψηφισμός, έκπτωση ή μεταφορά. Η επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια διενεργείται βάσει πράξεως περί απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 155, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, του Abgabenordnung (κώδικα δημοσίων εσόδων) και αφορά όλα τα εισοδήματα από κεφάλαια, κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου, τα οποία αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους.

Έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Η παραπομπή της διαφοράς στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, κρίνεται επιβεβλημένη διότι η έννοια της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 56 ΕΚ) εγείρει αμφιβολίες. Καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της προσφυγής είναι το κατά πόσον είναι συμβατές με το δίκαιο της Ένωσης και, κατά συνέπεια, έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις που έθεσε ο Γερμανός νομοθέτης με το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG, από τις οποίες εξαρτάται η επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια στην περίπτωση μερισμάτων που προέρχονται από εταιρικά μερίδια ελεύθερης διασποράς, δηλαδή μερισμάτων που προέρχονται από μειοψηφικές συμμετοχές κάτω του 15 % (για διανομές μερισμάτων που πραγματοποιήθηκαν έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008) ή του 10 % (για διανομές μερισμάτων που πραγματοποιήθηκαν μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2008). Τα προδικαστικά ερωτήματα είναι κρίσιμα για την έκβαση της δίκης. Υπό την επιφύλαξη της προϋποθέσεως ως προς τη συνδρομή της οποίας εγείρονται αμφιβολίες σύμφωνα με το προδικαστικό ερώτημα, πληρούνται όλες οι υπόλοιπες προϋποθέσεις επιστροφής [του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια] που προβλέπονται στο άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG. Το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG εφαρμόζεται κατά τα επίμαχα έτη σύμφωνα με το άρθρο 34, παράγραφος 13b, του KStG. Τα μερίσματα επί των οποίων παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε ο επίδικος φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια αποτελούν, κατ' ουσίαν, εισοδήματα από κεφάλαια κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1, του EStG (άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτη περίοδος, του KStG).

Το δικαίωμα επιστροφής του φόρου προϋποθέτει ότι πιστωτής είναι εταιρία που υπόκειται σε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 1, του KStG, η οποία είναι εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 54 ΣΛΕΕ (άρθρο 32, παράγραφος 5, [πρώτο εδάφιο], σημείο 1, στοιχείο a, του KStG), έχει την έδρα της (άρθρο 10 του ΑΟ) και τον τόπο άσκησης της διοικήσεώς της (άρθρο 11 του ΑΟ) εντός του εδάφους κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους του ΕΟΧ (άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, στοιχείο b, του KStG) και υπόκειται, χωρίς δυνατότητα επιλογής, εντός του κράτους όπου ασκείται η διοίκησή της, σε γενική φορολογική υποχρέωση ανάλογη με εκείνη που προβλέπει το άρθρο 1 του KStG, χωρίς να απαλλάσσεται από αυτήν (άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, στοιχείο c, του KStG). Οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται εν προκειμένω. Η προσφεύγουσα, ως δικαιούχος

μερισμάτων εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία, είναι εταιρία που υπόκειται σε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 1, του KStG. Είναι, συγχρόνως, εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 54 ΣΛΕΕ (άρθρο 32, παράγραφος 5, [πρώτο εδάφιο], σημείο 1, στοιχείο a, του KStG). Πληρούται επίσης η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, στοιχείο b, του KStG. Τόσο η έδρα της προσφεύγουσας, κατά την έννοια του άρθρου 10 του ΑΟ, όσο και ο τόπος άσκησης της διοικήσεώς της, κατά την έννοια του άρθρου 11 του ΑΟ, βρίσκονται στη Μεγάλη Βρετανία.

Όσον αφορά, ειδικότερα, τον τόπο άσκησης της διοικήσεως, η προσφεύγουσα προέβαλε ενώπιον του δικάζοντος τμήματος πειστικά επιχειρήματα και απέδειξε, προσκομίζοντας κατάλληλα έγγραφα, ότι οι διαχειριστές της είναι στην πλειονότητά τους κάτοικοι Αγγλίας και οι συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου έχουν λάβει χώρα στην έδρα της εταιρίας στη Μεγάλη Βρετανία. Συναφώς, η προσφεύγουσα προσκόμισε απόσπασμα του αγγλικού εμπορικού μητρώου που περιέχει κατάλογο των προσώπων τα οποία ενεργούσαν για λογαριασμό της και ήταν στην πλειονότητά τους κάτοικοι Αγγλίας. Επίσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε δύο πρακτικά που πιστοποιούσαν τις συνεδριάσεις των διαχειριστών της 31ης Ιανουαρίου 2007, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην έδρα της εταιρίας. Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε την έκθεση των διαχειριστών και τις οικονομικές καταστάσεις της 31ης Μαρτίου 2009, οι οποίες αναφέρονται ρητώς σε «UK based directors» (διαχειριστές με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο) ως βασικά διοικητικά στελέχη.

Παρά τα ανωτέρω, το δικάζον τμήμα είναι πεπεισμένο ότι η απαίτηση κατά την οποία η έδρα (άρθρο 10 του ΑΟ) και ο τόπος άσκησης της διοικήσεως (άρθρο 11 του ΑΟ) πρέπει να βρίσκονται εντός του εδάφους κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους του ΕΟΧ (άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του KStG), αντιβαίνει στο πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης και, ως εκ τούτου, εν πάση περιπτώσει δεν [πρέπει να] εφαρμόζεται. Πράγματι, η νέα ρύθμιση θεσπίστηκε συνεπεία παραβίασεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και το πεδίο εφαρμογής της θεμελιώδους αυτής ελευθερίας επεκτείνεται, κατ' αρχήν, σε επίπεδο τρίτου κράτους. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο στήριξε την απόφασή του της 20ής Οκτωβρίου 2011 (C-284/09), η οποία αποτέλεσε την αιτία για τη θέσπιση του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG, στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 63 ΣΛΕΕ) και όχι στην ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 49 ΣΛΕΕ). Το Δικαστήριο είχε τότε αποφανθεί ότι κράτος μέλος, επιβάλλοντας στα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος, σε περίπτωση κατά την οποία η συμμετοχή της μητρικής εταιρίας στο κεφάλαιο της θυγατρικής της υπολείπεται του κατώτατου ορίου που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/435, φορολογία επαχθέστερη από οικονομικής απόψεως από ό,τι στα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή, παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, ήτοι την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Το γεγονός ότι πρόκειται για παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων έχει ως συνέπεια ότι ακόμη και οι εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη μητρικές εταιρίες, η συμμετοχή των οποίων υπολείπεται του

κατώτατου ορίου, μπορούν να επικαλεστούν παραβίαση του πρωτογενούς ευρωπαϊκού δικαίου. Πράγματι, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων είναι η μόνη θεμελιώδης ελευθερία που έχει εφαρμογή και στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες (βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05). Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 63 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 56 ΕΚ) ορίζει ότι απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

Τούτο επιβεβαιώνεται από την απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Νοεμβρίου 2019 (C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia κατά Finanzamt München*). Κατά την απόφαση αυτή, η φορολόγηση των μερισμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία συνιστά παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, τα ημεδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία μπορούν να εισπράττουν μερίσματα χωρίς να υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο, διότι έχουν τη δυνατότητα, στο πλαίσιο της βεβαιώσεως του φόρου, να συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών τον παρακρατηθέντα φόρο εισοδήματος από κεφάλαιο ή να ζητήσουν την επιστροφή σχεδόν του συνόλου του φόρου αυτού. Αντιθέτως, τα αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία –στην κριθείσα εν προκειμένω υπόθεση, συνταξιοδοτικό ταμείο εγκατεστημένο στον Καναδά, δηλαδή σε τρίτη χώρα– δεν μπορούν να προβαίνουν σε τέτοιο συμψηφισμό ή να ζητούν τις ως άνω επιστροφές, δεδομένου ότι, για τα ταμεία αυτά, η εξόφληση του φόρου με παρακράτηση στην πηγή συνεπάγεται την εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG και αποτελεί για αυτά οριστική φορολογική επιβάρυνση. Το Δικαστήριο έκρινε ότι συνέτρεχε παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Κατά συνέπεια, η απόφαση αυτή συνηγορεί επίσης υπέρ της απόψεως ότι, λόγω της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οι εταιρίες που εισπράττουν μερίσματα από εταιρικά μερίδια ελεύθερης διασποράς και είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται δυσμενέστερα απ' ό,τι οι εταιρίες που εισπράττουν τέτοια μερίσματα και έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στο έδαφος της Κοινότητας.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, με επίπεδο συμμετοχής σε ποσοστό 5,26 %, δεν διαθέτει, κατά τα επίμαχα έτη, ελέγχουσα συμμετοχή στην Ambratec GmbH, η απόφαση όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ιδίως στις περιπτώσεις που εμπλέκονται τρίτα κράτη, είναι, εν πάση περιπτώσει, περιττή. Όσον αφορά την παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, το άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του KStG πρέπει να περιορίζεται κατά τρόπον ώστε η ρύθμιση να εφαρμόζεται και στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους ή/και την έδρα της διοικήσεώς τους σε τρίτα κράτη. Κατά το άρθρο 23 του GG (Θεμελιώδους Νόμου της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας) και το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του εθνικού ομοσπονδιακού δικαίου και μάλιστα υπερισχύει του εθνικού δικαίου. Επομένως, τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν τις γερμανικές διατάξεις στο μέτρο που με αυτές παραβιάζεται το δίκαιο της Ένωσης.

Εντούτοις, σε περίπτωση παραβίασεως του πρωτογενούς δικαίου της Ένωσης, ο εθνικός κανόνας δεν είναι εντελώς ανεφάρμοστος. Και τούτο διότι, η υπεροχή της εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου δεν επιδρά σε τέτοιον βαθμό ώστε, κατ' αρχήν, να αποκλείεται εντελώς η εφαρμογή του κανόνα που αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Αντιθέτως, οι επιταγές του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες διατυπώνονται κατά τρόπο δεσμευτικό από το Δικαστήριο, πρέπει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, να ερμηνεύονται στους σχετικούς κανόνες υπό το πρίσμα του «περιορισμού προς τον σκοπό διαφύλαξης του κύρους της νομικής πράξεως». Με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται, μέσω νομολογιακής διαμορφώσεως, μια σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης κατάσταση. Κατόπιν των ανωτέρω, το άρθρο 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του KStG πρέπει, προς τον σκοπό διαφύλαξης του κύρους της νομικής πράξεως, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η ρύθμιση εφαρμόζεται επίσης σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους και/ή την έδρα της διοικήσεώς τους σε τρίτα κράτη. Υπό το πρίσμα της κρινόμενης διαφοράς, τούτο σημαίνει ότι η ρύθμιση του άρθρου 32, παράγραφος 5, του EStG θα είχε εφαρμογή ακόμη και αν η έδρα άσκησης της διοικήσεως της προσφεύγουσας δεν βρισκόταν στη Μεγάλη Βρετανία. Και τούτο διότι ο τόπος της έδρας της διοικήσεως σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του ΕΟΧ δεν ασκεί επιρροή, λαμβανομένου υπόψη του περιορισμού προς τον σκοπό διαφύλαξης του κύρους της νομικής πράξεως.

Επίσης πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, στοιχείο c, του KStG. Η προσφεύγουσα υπόκειται, χωρίς δυνατότητα επιλογής, εντός του κράτους όπου ασκείται η διοίκησή της, σε γενική φορολογική υποχρέωση ανάλογη με εκείνη που προβλέπει το άρθρο 1 του KStG, χωρίς να απαλλάσσεται από αυτήν. Ο τόπος όπου ασκείται η διοίκηση της προσφεύγουσας είναι η Μεγάλη Βρετανία. Εκεί η προσφεύγουσα υπόκειται, επίσης, σε γενική φορολογική υποχρέωση. Δεν υφίσταται ούτε δυνατότητα επιλογής ούτε απαλλαγή. Περαιτέρω, επίσης πληρούται η απαίτηση του άρθρου 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του KStG. Κατά την απαίτηση αυτή, η αλλοδαπή μητρική εταιρία πρέπει να συμμετέχει άμεσα στο αρχικό ή εταιρικό κεφάλαιο της οφειλέτριας εταιρίας των εισοδημάτων από κεφάλαια και να μην πληροί την προϋπόθεση ελάχιστης συμμετοχής που προβλέπεται στο άρθρο 43b, παράγραφος 2, του EStG. Επομένως, το ποσοστό συμμετοχής πρέπει να είναι κατώτερο του 10 %. Η προσφεύγουσα συμμετέχει στο κεφάλαιο της γερμανικής Ambrattec GmbH σε ποσοστό 5,26 %, ήτοι σε ποσοστό κατώτερο του 10 %. Η βεβαίωση που εξέδωσε η βρετανική φορολογική αρχή (HM Revenue & Customs) στις 12 Αυγούστου 2014 πληροί τις σχετικές με την απόδειξη απαιτήσεις του άρθρου 32, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, του KStG.

Το άρθρο 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 1, του KStG θέτει ως προϋπόθεση ότι ο πιστωτής των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί να ζητήσει επιστροφή του φόρου δυνάμει άλλων διατάξεων. Η προϋπόθεση αυτή πληρούται. Ειδικότερα, εν προκειμένω, δεν χωρεί επιστροφή ούτε δυνάμει του άρθρου 44a, παράγραφος 9, ή του άρθρου 50d, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του EStG. Επίσης πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 2, του KStG. Σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 5,

δεύτερο εδάφιο, σημείο 2, του KStG, το δικαίωμα επιστροφής κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, του KStG, αφορά μόνο τα εισοδήματα από κεφάλαια τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 8b, παράγραφος 1, του KStG, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο νόμος διασφαλίζει, αφενός, ότι το δικαίωμα επιστροφής δεν μειώνεται κατά τις κατ' αποκοπή λειτουργικές δαπάνες που δεν μπορούν να εκπέσουν, σύμφωνα με το άρθρο 8b, παράγραφος 5. Αφετέρου, και κυρίως, η παραπομπή στο άρθρο 8b, παράγραφος 1, του KStG εμποδίζει την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια στις περιπτώσεις του άρθρου 8b, παράγραφος 4, όπως τροποποιήθηκε, δηλαδή στις περιπτώσεις κατοχής φορολογητέων μεριδίων ελεύθερης διασποράς. Επομένως, η διαδικασία επιστροφής φόρου που προβλέπει το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG αφορά εφεξής, χωρίς περιορισμούς –συμπεριλαμβανομένων των συμμετοχών μέσω συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθώς και μέσω μεριδίων ελεύθερης διασποράς–, μόνον τις απολαβές που εισπράχθηκαν μέχρι την καταληκτική ημερομηνία της 28ης Φεβρουαρίου 2013, βλ. άρθρο 34, παράγραφος 7a, δεύτερη περίοδος, όπως τροποποιήθηκε με τον EuGHUmsG (Umsetzungsgesetz des EuGH-Urteils) [νόμο για τη συμμόρφωση προς την απόφαση του Δικαστηρίου] της 21ης Μαρτίου 2013. Η προϋπόθεση αυτή πληρούται όσον αφορά τις καταβολές μερισμάτων κατά τα επίμαχα έτη.

Εν προκειμένω, πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του KStG, κατά το οποίο, τα εισοδήματα από κεφάλαια, βάσει αλλοδαπών διατάξεων, δεν καταλογίζονται σε πρόσωπο που δεν θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου, δυνάμει της παρούσας παραγράφου, αν αποκτούσε άμεσα τα εισοδήματα από κεφάλαια. Ειδικότερα, υπό το πρίσμα αλλοδαπών διατάξεων που αφορούν, για παράδειγμα, τη φορολόγηση ομίλων εταιριών, τα επίδικα μερίσματα δεν αναλογούν σε πρόσωπο το οποίο δεν θα μπορούσε να αξιώσει την επιστροφή του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG. Τέλος, δεν αποκλείεται το δικαίωμα της προσφεύγουσας για πλήρη ή μερική επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια εφαρμοζομένου κατ' αναλογία του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του EStG, δεδομένου ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει η εξέταση του ζητήματος της νομιμότητας της προϋποθέσεως αυτής.

Ωστόσο, η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG φαίνεται προβληματική. Σύμφωνα με την προϋπόθεση αυτή, το δικαίωμα επιστροφής δεν αναγνωρίζεται στην περίπτωση που ο παρακρατηθείς φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια μπορεί να συμψηφιστεί με φορολογική οφειλή του πιστωτή ή κατόχου εταιρικών μεριδίων που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στον πιστωτή ή να εκπέσει ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες· συναφώς, και μόνον η δυνατότητα μεταφοράς του συμψηφισμού σε επόμενα έτη αρκεί [προκειμένου να μην αναγνωρισθεί το δικαίωμα επιστροφής]. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η επιστροφή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG χορηγείται μόνον εφόσον η δυσμενέστερη θέση των αλλοδαπών δικαιούχων μερισμάτων σε σχέση με τους δικαιούχους μερισμάτων που είναι

κάτοικοι ημεδαπής δεν μπορεί να αντισταθμιστεί στην αλλοδαπή με συμψηφισμό, μείωση της φορολογητέας βάσης ή μεταφορά του συμψηφισμού.

Πρέπει να προστεθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 5, πέμπτο εδάφιο, του KStG, η συνδρομή της προϋποθέσεως αυτής πρέπει να αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα με την προσκόμιση βεβαίωσης της αλλοδαπής φορολογικής διοίκησης, από την οποία να προκύπτει ότι ο γερμανικός φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί να συμψηφιστεί, να εκπέσει ή να μεταφερθεί και ότι δεν πραγματοποιήθηκε πράγματι συμψηφισμός, έκπτωση ή μεταφορά. Συναφώς, το δικάζον τμήμα αντιλαμβάνεται τη νομοθετική διάταξη υπό την έννοια ότι η βεβαίωση πρέπει να προσκομίζεται τόσο για τον πιστωτή των εισοδημάτων από κεφάλαια, δηλαδή για την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, όσο και για το σύνολο των κατόχων εταιρικών μεριδίων που έχουν άμεση ή έμμεση συμμετοχή στην εταιρία του πιστωτή. Και τούτο διότι η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση έχει ευρεία διατύπωση ώστε να νοείται κατά τρόπο γενικό και, επομένως, σε σχέση με όλα τα επίπεδα. Τούτο επιβεβαιώνεται από τη συστηματική συνάφεια με το άρθρο 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG, το οποίο ορίζει ότι ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί να συμψηφιστεί με φορολογική οφειλή του πιστωτή ή κατόχου εταιρικών μεριδίων που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στον πιστωτή, ούτε να εκπέσει ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες. Λαμβανομένης υπόψη της προϋποθέσεως αυτής, η απαίτηση προσκομίσεως της βεβαίωσης, η οποία εμφανώς συνδέεται με το άρθρο 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG, πρέπει, για συστηματικούς λόγους, να επεκτείνεται σε όλα τα επίπεδα συμμετοχής.

Ωστόσο, εν προκειμένω, δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί αν πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερη περίοδος, σημείο 5, του KStG. Τα εταιρικά μερίδια της προσφεύγουσας ανήκουν κατά 100 % στην Amber Chemical Co. Ltd. Πρόκειται για εταιρία εισηγμένη στο χρηματιστήριο. Η αντιμετώπιση του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια όσον αφορά την Amber Chemical Co. Ltd και, ειδικότερα, τους εταίρους της δεν είναι σαφής. Όσον αφορά την ίδια την προσφεύγουσα, αυτή προσκόμισε βεβαίωση της βρετανικής φορολογικής αρχής HMRC της 12ης Αυγούστου 2014. Με την βεβαίωση αυτή επιβεβαιώνεται ότι, τόσο για το οικονομικό έτος 2006/2007 (εισπράξεις μερισμάτων των ετών 2006 και 2007) όσο και για το οικονομικό έτος 2008/2009 (εισπράξεις μερισμάτων του έτους 2008), δεν υπήρξε απαλλαγή από τον γερμανικό φόρο επί των εισοδημάτων από κεφάλαια και δεν μπορεί να υπάρξει ούτε στο μέλλον. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η καθής, δεν ασκεί συναφώς επιρροή το κατά πόσον αυτό, από νομικής απόψεως, οφείλεται στην απαλλαγή των μερισμάτων από τον φόρο ή στον μη συμψηφισμό του φόρου λόγω ζημιογόνου καταστάσεως. Και τούτο διότι σε αντίστοιχη περίπτωση εμφανιζόμενη στην ημεδαπή, ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια συμψηφίζεται και επιστρέφεται ακόμη και σε μια ζημιογόνα χρήση.

Όσον αφορά την απαίτηση ο παρακρατηθείς φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια να μην έχει συμψηφισθεί ή να μην έχει ληφθεί υπόψη προς μείωση του

οφειλόμενου φόρου όχι μόνο για την προσφεύγουσα αλλά και για τους κατόχους εταιρικών μεριδίων που έχουν άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε αυτή, δεν είναι δυνατόν να προσκομισθούν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Βεβαίως, η προσφεύγουσα προσκόμισε για τη μητρική εταιρία, Amber Chemical Co. Ltd, πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Ακόμη και αν γίνει δεκτό, σύμφωνα με όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, ότι δεν πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός του παρακρατηθέντος στην πηγή γερμανικού φόρου όσον αφορά την Amber Chemical Co. Ltd, δεν υπάρχει αντίστοιχη διαπίστωση όσον αφορά τους κατόχους μεριδίων της Amber Chemical Co. Ltd, δηλαδή τους έμμεσους κατόχους μεριδίων της προσφεύγουσας. Επιπλέον, δεν πρόκειται για αλλοδαπή βεβαίωση κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 5, πέμπτο εδάφιο, του KStG.

Από τις βεβαιώσεις παγκόσμιας εμβέλειας περί μη συμψηφισμού που εξέδωσε η HMCR στις 24 Μαΐου 2016, τις οποίες προσκόμισε η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι δεν είναι δυνατόν, κατά κανόνα, ο συμψηφισμός στην περίπτωση όσων συμμετέχουν μόνον εμμέσως (δηλαδή πέρα από το επίπεδο των άμεσων κατόχων εταιρικών μεριδίων της προσφεύγουσας). Πρόκειται, ωστόσο, για γενικού χαρακτήρα δήλωση της βρετανικής φορολογικής αρχής, η οποία δεν αναφέρεται κατά συγκεκριμένο τρόπο στην υπό κρίση διαφορά και ειδικότερα στους έμμεσους κατόχους μεριδίων της προσφεύγουσας. Επιπλέον, είναι άγνωστο σε ποια κράτη ήταν εγκατεστημένοι, κατά τα επίμαχα έτη, οι έμμεσοι κάτοχοι μεριδίων της προσφεύγουσας –δηλαδή οι άμεσοι κάτοχοι μεριδίων της εισηγμένης στο χρηματιστήριο Amber Chemical Co. Ltd– και ούτε είναι δυνατόν αυτό να διευκρινιστεί. Κατά συνέπεια, οι παγκόσμιας εμβέλειας βεβαιώσεις περί μη συμψηφισμού πάσχουν επίσης ως προς το ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί ότι έχουν εκδοθεί από την εκάστοτε αρμόδια φορολογική διοίκηση. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του φόρου πρέπει να απορριφθεί κατ'εφαρμογήν του άρθρου 32, παράγραφος 5, του KStG. Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική αν η απαίτηση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, και πέμπτο εδάφιο, του KStG ήταν αντίθετη προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και, ως εκ τούτου, δεν θα έπρεπε να εφαρμοστεί. Στην περίπτωση αυτή, θα έπρεπε να γίνει δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του φόρου. Επομένως, το ζήτημα αν η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων απαγορεύει τη ρύθμιση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, και πέμπτο εδάφιο, του KStG, είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς.

Οι προβληματισμοί, ως προς το ευρωπαϊκό δίκαιο, που ανέκυψαν στο δικάζον τμήμα αφορούν την παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65, ΣΛΕΕ), ως πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο, καθώς και την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής του «effet utile» (της πρακτικής αποτελεσματικότητας).

1. Πρώτο προδικαστικό ερώτημα: Παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65, ΣΛΕΕ)

Επί των μερισμάτων που εισπράττει η προσφεύγουσα, ως αλλοδαπή εταιρία υποκείμενη σε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, επιβάλλεται φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια με συντελεστή 15 %, χωρίς η ίδια να έχει τη δυνατότητα συμψηφισμού ή επιστροφής του, βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, και πέμπτο εδάφιο, του KStG. Αντιθέτως, στις γερμανικές εταιρίες που υπέχουν πλήρη φορολογική υποχρέωση ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια συμψηφίζεται εξ ολοκλήρου με τον οφειλόμενο φόρο νομικών προσώπων και, κατά περίπτωση, επιστρέφεται. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δημιουργεί αμφιβολίες στο δικάζον τμήμα σχετικά με ενδεχόμενη παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 63, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ.

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως συνιστώντα περιορισμούς της κυκλοφορίας των κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia* κατά *Finanzamt München*, σκέψη 48· της 10ης Απριλίου 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, σκέψη 39). Ειδικότερα, το γεγονός ότι κράτος μέλος επιφυλάσσει στα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή έναντι της προβλεπόμενης για τα μερίσματα που καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες μπορεί να αποτρέψει τις εταιρίες που εδρεύουν στην αλλοδαπή από την πραγματοποίηση επενδύσεων στην επικράτειά του και, ως εκ τούτου, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, κατ' αρχήν απαγορευόμενο από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ (βλ., όσον αφορά τη φορολόγηση των αλλοδαπών συνταξιοδοτικών ταμείων που λαμβάνουν μερίσματα προερχόμενα από το κοινοτικό έδαφος, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia* κατά *Finanzamt München*, σκέψη 49, της 20ής Οκτωβρίου 2011, C-284/09, *Επιτροπή* κατά *Γερμανίας*, σκέψη 72, της 22ας Νοεμβρίου 2012, C-600/10, *Επιτροπή* κατά *Γερμανίας*, σκέψη 15).

Τέτοια λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση συνιστά η θέσπιση, όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες, φορολογικής επιβαρύνσεως υψηλότερης έναντι εκείνης την οποία φέρουν οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες όσον αφορά τα ίδια μερίσματα (βλ., όσον αφορά τη φορολόγηση των αλλοδαπών συνταξιοδοτικών ταμείων που λαμβάνουν μερίσματα προερχόμενα από το έδαφος της Κοινότητας, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia* κατά *Finanzamt München*, σκέψη [50], της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, C-10/14, C-14/14 και C-17/14, *Miljoen κ.λπ.*, σκέψη 48). Το ίδιο ισχύει και για την πλήρη ή σε σημαντικό βαθμό απαλλαγή των μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπή εταιρία, ενώ τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υπόκεινται σε οριστική παρακράτηση φόρου στην πηγή (βλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, C-342/10, *Επιτροπή* κατά *Φινλανδίας*, σκέψεις 32 και 33).

Υπό τις συνθήκες αυτές, υφίσταται επέμβαση στο πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που προβλέπεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Τούτο διότι το άρθρο 32, παράγραφος 5, του KStG εξαρτά την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια στις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή και κατέχουν ποσοστό συμμετοχής σε εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή κατώτερο του 10 % ή 15 % από προϋποθέσεις αυστηρότερες από εκείνες που προβλέπονται για την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή, οι οποίες κατέχουν ποσοστό συμμετοχής σε εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή κατώτερο του 10 % ή 15 %. Συγκεκριμένα, ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια επιστρέφεται σε αλλοδαπές εταιρίες μόνον εφόσον ο παρακρατηθείς αυτός φόρος δεν μπορεί να συμψηφιστεί με φορολογική οφειλή του πιστωτή ή του κατόχου εταιρικών μεριδίων που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στον πιστωτή ή να εκπέσει ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 5, πέμπτο εδάφιο, του KStG, τούτο πρέπει να αποδεικνύεται με την προσκόμιση βεβαιώσεως της αλλοδαπής φορολογικής διοίκησης. Ωστόσο, η απαίτηση αυτή δεν ισχύει για την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια σε ημεδαπές εταιρίες.

Το δικάζον τμήμα έχει επιφυλάξεις ως προς το αν η επέμβαση αυτή είναι δικαιολογημένη. Είναι αμφίβολο αν η ρύθμιση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, και πέμπτο εδάφιο, του KStG δικαιολογείται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ. Κατά το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Η διάταξη αυτή, ως συνιστώσα παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική ρύθμιση που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου επενδύουν τα κεφάλαιά τους είναι άνευ ετέρου συμβατή με τη Συνθήκη ΛΕΕ (βλ. απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia κατά Finanzamt München, σκέψη 63). Πράγματι, η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (βλ. αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia κατά Finanzamt München, σκέψη 63, της 10ης Απριλίου 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, σκέψεις 55 και 56).

Επομένως, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της διαφορετικής μεταχειρίσεως που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και των

απαγορευόμενων από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ δυσμενών διακρίσεων. Συναφώς, προκειμένου μια εθνική φορολογική νομοθεσία να μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ. αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia κατά Finanzamt München, σκέψη 64, της 10ης Μαΐου 2012, C-338/11 έως C-347/11, Santander Asset Management SGIC κ.λπ., σκέψη 23). Συναφώς, η δυνατότητα συγκρίσεως μιας διασυνοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, καθώς και του αντικειμένου και του περιεχομένου των διατάξεων αυτών (βλ. απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia κατά Finanzamt München, σκέψη 65).

Επιπλέον, η κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής προσεγγίζει την κατάσταση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής όταν ένα κράτος, μονομερώς ή με σύμβαση, επιβάλλει φόρο όχι μόνο στο εισόδημα των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής, αλλά και στο εισόδημα των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία (βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, σκέψη 38, της 20ής Οκτωβρίου 2011, C-284/09, Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 56). Πράγματι, η αποκλειστική άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας εκ μέρους του κράτους μέλους εγκατάστασης της εταιρίας που πραγματοποίησε τα διανεμόμενα κέρδη ενδέχεται να προκαλέσει κίνδυνο αλληπάλληλης ή οικονομικής διπλής φορολογίας, ανεξαρτήτως της επιβολής φόρου από κάποιο άλλο κράτος μέλος. Σε μια τέτοια περίπτωση, προκειμένου οι αλλοδαπές δικαιούχες εταιρίες να μην υφίστανται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αντίθετο, κατ' αρχήν, στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 56 ΕΚ), το κράτος εγκατάστασης της διανεμούσας εταιρίας πρέπει να μεριμνά ώστε, στο πλαίσιο του μηχανισμού που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλληπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, οι αλλοδαπές εταιρίες μέτοχοι να έχουν την ίδια μεταχείριση με τις αντίστοιχες ημεδαπές (βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, σκέψη 39, της 20ής Οκτωβρίου 2011, C-284/09, Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 56).

Εν προκειμένω, όσον αφορά τα μερίσματα που προέρχονται από μερίδια ελεύθερης διασποράς και καταβάλλονται σε εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επέλεξε να ασκήσει τη φορολογική της αρμοδιότητα επιβάλλοντας επί των μερισμάτων αυτών φόρο επί εισοδημάτων από κεφάλαια με συνακόλουθη δυνατότητα συμψηφισμού. Ωστόσο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επέλεξε επίσης τη φορολογική επιβάρυνση των μερισμάτων που προέρχονται από μερίδια ελεύθερης διασποράς και καταβάλλονται σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες επιβάλλοντας επί των μερισμάτων αυτών φόρο επί εισοδημάτων από κεφάλαια. Οι προαναφερόμενες εταιρίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση προκειμένου να αποφύγουν την

αλληπαλληλη φορολογία. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες που είναι δικαιούχες μερισμάτων προερχομένων από μερίδια ελεύθερης διασποράς δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση με τις εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες που είναι δικαιούχες τέτοιων μερισμάτων. Συναφώς, δεν φαίνεται να δικαιολογούνται διαφορετικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση της επιστροφής ή του συμψηφισμού του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια.

Το δικάζον τμήμα διατηρεί επίσης αμφιβολίες για το αν η διαφορετική μεταχείριση είναι δικαιολογημένη βάσει της αποφάσεως Amurta. Πράγματι, η οριστική επιβολή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια στο κράτος προέλευσης [των εισοδημάτων] μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει της αποφάσεως Amurta, εφόσον το κράτος εγκαταστάσεως συμψηφίζει και, ενδεχομένως, επιστρέφει τον προσδιορισθέντα φόρο στο σύνολό του (πρβλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, σκέψεις 79 επ.)· αυτό θα μπορούσε να λάβει υπόψη, εν προκειμένω, η ρύθμιση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG, ως προς την οποία εγείρονται αμφιβολίες (σκέψη 61) [της αποφάσεως της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta]. Στην υπό κρίση υπόθεση, μια τέτοια δυνατότητα συμψηφισμού στο κράτος εγκαταστάσεως της προσφεύγουσας θα μπορούσε να απορρέει από το άρθρο 23, παράγραφος 2, στοιχείο α, της DBA-GB (γερμανο-βρετανικής συμβάσεως περί αποτροπής της διπλής φορολογίας). Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ο γερμανικός φόρος που οφείλεται δυνάμει της γερμανικής νομοθεσίας, είτε ευθέως είτε βάσει παρακρατήσεως επί των κερδών ή εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στη Γερμανία, αφαιρείται από τον φόρο που υπολογίζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των ιδίων κερδών ή εισοδημάτων με εκείνα επί των οποίων υπολογίστηκε ο γερμανικός φόρος. Κατά συνέπεια, μολονότι η σύμβαση προβλέπει συμψηφισμό, ο συμψηφισμός αυτός περιορίζεται στον βρετανικό φόρο ο οποίος αντιστοιχεί στα διανεμόμενα από γερμανική εταιρία μερίσματα. Ως εκ τούτου, δεν διασφαλίζεται ο πλήρης συμψηφισμός, με συντελεστή 15 %, του γερμανικού φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια.

Όσον αφορά τους έμμεσους κατόχους εταιρικών μεριδίων, αυτοί δεν είναι πρακτικά δυνατό να προσδιοριστούν, οπότε δεν μπορεί να εξακριβωθεί αν υφίστανται διμερείς δυνατότητες συμψηφισμού που θα συνεπαγόταν τον συμψηφισμό του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια στο κράτος εγκαταστάσεως. Πρέπει να προστεθεί ότι η επέκταση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG και σε όλους τους έμμεσους κατόχους μεριδίων απαιτεί τη διεξαγωγή έρευνας η οποία δεν επιβάλλεται σε ημεδαπή εταιρία δικαιούχο μερισμάτων.

2. Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: Παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας και της αρχής του «effet utile» (της πρακτικής αποτελεσματικότητας)

Σε περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα και, ως εκ τούτου, κριθεί ότι συμβιβάζεται με την ελεύθερη κυκλοφορία των

κεφαλαίων το γεγονός ότι μια εγκατεστημένη στην αλλοδαπή εταιρία η οποία εισπράττει μερίσματα προερχόμενα από εταιρικά μερίδια ελεύθερης διασποράς, προκειμένου να λάβει την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, πρέπει να αποδείξει, προσκομίζοντας βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής, ότι ο φόρος επί των εισοδημάτων από κεφάλαια δεν μπορεί να συμψηφιστεί με φορολογική οφειλή της ή με φορολογική οφειλή άμεσου ή έμμεσου κατόχου των εταιρικών της μεριδίων ή να εκπέσει ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες, δημιουργούνται, συναφώς, στο δικάζον τμήμα αμφιβολίες ως προς το αν η απαίτηση για την προσκόμιση της βεβαίωσης αυτής αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας και στην αρχή του «*effet utile*» (της πρακτικής αποτελεσματικότητας) σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή δικαιούχος μερισμάτων που προέρχονται από εταιρικά μερίδια ελεύθερης διασποράς αδυνατεί εκ των πραγμάτων να προσκομίσει την εν λόγω βεβαίωση.

Σύμφωνα με την αρχή του «*effet utile*», τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν όλα τα μέτρα που προορίζονται να προσδώσουν όσο το δυνατόν πληρέστερη πρακτική αποτελεσματικότητα στο κοινοτικό δίκαιο. Η αρχή της αποτελεσματικότητας έχει την έννοια ότι η άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη δεν πρέπει να καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής (βλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft*, σκέψη 85, της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, *Weber's Wineworld*, σκέψη 38). Η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει τα μέτρα να είναι κατάλληλα για την υλοποίηση των σκοπών και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο (βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, C-581/17, *Wächter*, σκέψη 63).

Ακόμη και αν υποθεθεί ότι η προϋπόθεση του άρθρου 32, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, σημείο 5, του KStG συνάδει με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η απαίτηση να αποδεικνύεται ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται όσον αφορά το σύνολο των άμεσων και έμμεσων εταίρων με την προσκόμιση αντίστοιχων βεβαιώσεων των αλλοδαπών φορολογικών αρχών σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 5, πέμπτο εδάφιο, του KStG, δημιουργεί σημαντικές δυσχέρειες στον υποκείμενο στον φόρο που ζητεί την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, εν προκειμένω στην προσφεύγουσα. Η προσκόμιση των βεβαιώσεων αυτών απαιτεί ενίοτε δυσανάλογα επαχθείς προσπάθειες διερευνησεως, μάλιστα δε, μπορεί να είναι πρακτικώς αδύνατη, όπως εν προκειμένω. Στην περίπτωση αυτή, η άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων για τον υποκείμενο στον φόρο που ζητεί την επιστροφή του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, εν προκειμένω την προσφεύγουσα, καθίσταται πρακτικώς αδύνατη. Επομένως, με την απαίτηση αυτή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έλαβε τα μέτρα που προορίζονται να προσδώσουν όσο το δυνατόν πληρέστερη πρακτική αποτελεσματικότητα στο κοινοτικό δίκαιο, αλλά παρεμποδίζει στην πράξη, όπως προβάλλεται, την εφαρμογή του.

Ο νόμος αυτός δεν προβλέπει καμία εξαίρεση από την απαίτηση αποδείξεως που θέτει το άρθρο 32, παράγραφος 5, πέμπτο εδάφιο, του KStG. Σύμφωνα με τη νομοθετική αυτή ρύθμιση, δεν έχει σημασία αν ο δανειστής αδυνατεί εκ των πραγμάτων να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία ή τις βεβαιώσεις της αλλοδαπής φορολογικής διοίκησης ή αν τούτο είναι για αυτόν επαχθές. Το δικάζον τμήμα έχει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον αυτό συμβιβάζεται με τα ζητήματα της αναλογικότητας στο πλαίσιο του κράτους δικαίου και, ειδικότερα, με την αρχή του «effet utile» (της πρακτικής αποτελεσματικότητας) που αναγνωρίζεται από το δίκαιο της Ένωσης. Μολονότι το Δικαστήριο, γενικώς, αναγνωρίζει στο εθνικό κράτος μέλος ευρύ πεδίο για τη δικονομική εφαρμογή του ουσιαστικού δικαίου που απαιτείται από το δίκαιο της Ένωσης, εντούτοις υπάρχουν συναφώς ορισμένα όρια. Όταν όμως η προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχείων αποκλείεται εκ των πραγμάτων, υπάρχει υπέρβαση των ορίων αυτών.

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ