

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO LA PERGOLA

της 14ης Δεκεμβρίου 1999 *

1. Η παρούσα υπόθεση έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χωρών) προς το Δικαστήριο, κατ'εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί εάν διάταξη της νομοθεσίας περί φορολογίας, που εξαρτά την απαλλαγή μερισμάτων μέχρι ορισμένου ύψους από τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων επί μερισμάτων που διανέμονται σε μετόχους ή κατόχους εταιρικών μερίδων από την προϋπόθεση ότι τα μερίσματα προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος διαμονής του φορολογουμένου αντίκειται στις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που εγγυώνται την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και την ελευθερία εγκαταστάσεως. Αιτία της διαφοράς της ύψους δικής ήταν η άρνηση εκ μέρους της ολλανδικής φορολογικής διοικήσεως παροχής στον B. G. M. Verkooyen απαλλαγής για μερίσματα που εισέπραξε το 1991 από εγκατεστημένη στο Βέλγιο εταιρία.

2. Με διάταξη της 17ης Σεπτεμβρίου 1999 το Δικαστήριο αποφάσισε να συνεχίσει την προφορική διαδικασία — που είχε ολοκληρωθεί με τις προτάσεις μου της 24ης Ιουνίου 1999 — κρίνοντας σκόπιμο να διασαφηνισθούν ορισμένα στοιχεία της ολλανδικής φορολογικής νομοθεσίας, που επιστημάνθηκαν από τον B. G. M. Verkooyen και την Ολλανδική Κυβέρνηση με τα έγγραφά τους που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 29 και 30 Ιουνίου 1999. Τα

στοιχεία αυτά ουδόλως μνημονεύονταν στον φάκελο της υποθέσεως. Επομένως, δεν τα έλαβα υπόψη μου προηγουμένως. Στις προτάσεις που είχα αναπτύξει τότε, αφετηρία των σκέψεών μου ήταν η υπόθεση ότι στις Κάτω Χώρες δεν προβλεπόταν, κατά την εκκαθάριση του φόρου επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, η δυνατότητα απαλλαγής των διανεμούμενων από εγκατεστημένες σε αυτό το κράτος μέλος εταιρίες μερισμάτων (βλ. σημείο 3). Παρά την εκτίμησή μου, ότι αυτή αποτελούσε στη συγκεκριμένη περίπτωση εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και στην ελευθερία εγκαταστάσεως, είχα καταλήξει, σχετικώς, ότι ο περιορισμός της απαλλαγής στα φυσικά πρόσωπα που εισπράττουν μερίσματα από μετοχές εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες εταιριών δεν παραβιάζει το κοινοτικό δίκαιο. Εκτίμησα ότι επρόκειτο για μια λύση που δικαιολογούνταν από την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του ολλανδικού φορολογικού συστήματος (βλ. σκέψεις 23 έως 27 και 44 καθώς και το σημείο 1 του διατακτικού).

3. Από τα στοιχεία που προσκόμισαν ο B. G. M. Verkooyen και η Ολλανδική Κυβέρνηση μετά την ανάπτυξη των προτάσεών μου, προκύπτει ότι το φορολογικό δίκαιο των Κάτω Χωρών προβλέπει ότι λαμβάνεται υπόψη, στάδιο της εκκαθαρίσεως του φόρου επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που επιβάλλεται επί του συνολικού εισοδήματος το ύψος του εισπραχθέντος επί των μερισμάτων φόρου κατά τον χρόνο επιβολής του σχετικού φόρου στον ενδιαφερόμενο. Τούτου δοθέντος εκτιμώ ότι εξακολουθούν να ισχύουν τα προηγούμενα συμπεράσματά μου σχετικά με

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και την ελευθερία εγκαταστάσεως¹²⁰. Δεδομένου ότι το εν λόγω κανονιστικό πλαίσιο έχει πλέον ορισθεί πλήρως, οφείλω ωστόσο να επανεξετάσω — σχετικά με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα — εάν η δικαιολόγηση που διακρίναμε, που αντλείται από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του ολλανδικού φορολογικού συστήματος, συνεχίζει ή όχι να ισχύει.

4. Κατ' αρχάς η *ratio legis* της απαλλαγής, που αποσκοπεί στην αντιστάθμιση της διπλής φορολογίας, δεν μπορεί να έχει την έννοια ότι ο Ολλανδός φορολογικός νομοθέτης έλαβε υπόψη το γεγονός ότι υφίσταται, εν προκειμένω, διπλή φορολογία (ο φόρος επί των μερισμάτων και ο φόρος επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων) που πλήττει το ίδιο μερίσμα, ως εισόδημα του ιδίου φορολογουμένου (βλ. σημεία 4 και 21 των προτάσεων της 24ης Ιουνίου 1999). Πράγματι χάρις στον προηγουμένως περιγραφέντα μηχανισμό, ο φόρος επί των μερισμάτων αποτελεί απλώς προκαταβολή — μέσω παρακρατήσεως στην πηγή, που γίνεται από την ίδια εταιρία που διανέμει τα μερίσματα — ενός μέρους του φόρου επί του συνολικού εισοδήματος στον οποίο υπόκειται ο μέτοχος. Η διπλή φορολογία που επικαλείται η Ολλανδική Κυβέρνηση δεν μπορεί, επομένως, να υφίσταται διαφορετικά παρά μόνον υπό την *οικονομική έννοια*, ήτοι υπό την έννοια ότι προκύπτει από μια πρώτη φορολογία, η οποία συνίσταται στον φόρο επί του εισοδήματος των εταιριών και έχει επίπτωση στα κέρδη της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα, και μια δεύτερη φορολογία η οποία έχει επίπτωση — στο στάδιο της εγκαθαρτίσεως του φόρου επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων — εκ νέου επί των κερδών, όταν διανέμονται στον μέτοχο υπό μορφή μερισμάτων.

5. Σύμφωνα με όλες τις κυβερνήσεις που παρίστανται στο παρόν στάδιο της διαδικασίας, η επέκταση της απαλλαγής στα μερίσματα που εισπράττονται από μετόχους κατοίκους Κάτω Χωρών και διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος πλήττει τη συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος. Με αυτό εννοούν ότι μια (έστω μερική) απαλλαγή των μερισμάτων των διανεμωμένων από εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από το Βασίλειο των Κάτω Χωρών εταιρία από τον φόρο επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων συνεπάγεται την υποχρέωση του τελευταίου αυτού κράτους να απαλλάξει μέρος του εισοδήματος του μέτοχου που υπάγεται φορολογικά στις Κάτω Χώρες, ενώ το κράτος αυτό δεν μπορούσε να επιτρέπει φορολογικά το εισόδημα της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα.

6. Η σχετική με την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος ενός κράτους μέλους δικαιολόγηση έχει προβληθεί πολλάκις στο πλαίσιο διαδικασιών ενώπιον του Δικαστηρίου¹²¹. Ο ισχυρισμός αυτός δεν έχει, ωστόσο, γίνει δεκτός παρά σε μία μόνο περίπτωση, στην υπόθεση *Bachmann*¹²², που είχε ως αντικείμενο τη βελγική ρύθμιση που εξαρτά τη δυνατότητα φορολογικής απαλλαγής για τις εισφορές στο πλαίσιο συμβάσεως ασφάλειας γήρατος και ζωής από την προϋπόθεση ότι τα σχετικά ασφάλιστρα καταβάλλονται σε εγκατεστημένο στο Βέλγιο ασφαλιστή. Στην υπόθεση *Bachmann* το Δικαστήριο δέχθηκε, στην πραγματικότητα, ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της εκπτώσεως των εισφορών και της φορολογήσεως των χρηματικών ποσών που οφείλονται από τους ασφαλιστές κατ' εκτέλεση των συμβάσεων ασφάλειας γήρατος και

120 — Ομοίως, η απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα παραμένει αμετάβλητη καθόσον δεν επηρεάζεται από τα κανονιστικά στοιχεία του εθνικού κανονιστικού πλαισίου που επικαλούνται ο Β. G. M. Verkooijen και η Ολλανδική Κυβέρνηση.

121 — Βλ. τη νομολογία της ατομίας γίνεται μνεία στο σημείο 23 των προτάσεων της 24ης Ιουνίου 1999, στην οποία προστίθενται οι αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehr* (Συλλογή 1999, σ. I-7447), και της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, *Vestergaard* (Συλλογή 1999, σ. I-7641).

122 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90 (Συλλογή 1992, σ. I-249).

ζωής. Όπως παρατήρησε το Δικαστήριο στη συνέχεια, στην απόφαση Asscher¹²³ «στην περίπτωση εκείνη, ο φορολογούμενος μπορούσε να επιλέξει μεταξύ, αφενός, της εκπτώσεως των ασφαλιστών και της φορολογήσεως των κεφαλαίων και προσόδων κατά τη λήξη της συμβάσεως και, αφετέρου, της μη εκπτώσεως μεν των ασφαλιστών, αλλά της απαλλαγής από τον φόρο των κεφαλαίων και προσόδων που θα εισπράττονταν κατά τη λήξη της συμβάσεως» (σκέψη 58). Το Δικαστήριο δικαιολόγησε την οικεία εθνική ρύθμιση στην υπόθεση Bachmann ακριβώς βάσει του γεγονότος ότι ο Βέλγος φορολογικός νομοθέτης δεν μπορούσε να αντισταθμίσει την ενδεχόμενη έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται σε άλλο κράτος μέλος από τον φόρο επί των εισοδημάτων με τον φόρο που επιβάλλεται στις συντάξεις και τα κεφάλαια παρά μόνον — εξυπακούεται — όταν ο καταβάλλων ασφαλιστής είναι εγκατεστημένος στο Βέλγιο. Κατά το Δικαστήριο, η συνοχή του συστήματος απαιτεί το ποσό που εκπέμπει του φόρου να καταβάλλεται υποχρεωτικώς στο Βέλγιο, ακριβώς διότι μόνον τότε μπορεί να επιβληθεί στον επικαλούμενο ευχέρεια εκπτώσεως φορολογούμενο η άλλη φορολογία που αφορά τα εισοδήματα, τις συντάξεις και τα κεφάλαια. Στην ουσία, όπως υπενθύμισε η Επιτροπή κατά τη συνεδρίαση της 30ής Νοεμβρίου 1999, η υπόθεση Bachmann αφορούσε έναν και μόνο φορολογούμενο και μία και μόνη φορολογία επί του εισοδήματος, η οποία μπορούσε ή όχι να μεταβληθεί με το πέρασμα του χρόνου¹²⁴.

7. Η παρούσα υπόθεση, αντιθέτως, τονίζει δύο διαφορετικές φορολογίες — τον φόρο επί του εισοδήματος των εταιριών και ένα άλλο φόρο επί των εισοδημάτων των φυσικών

κόν προσώπων, τον οποίο αφορά η απαλλαγή — που αφορούν δύο διαφορετικά υποκείμενα, τη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία και τον εισπράττοντα αυτά μέτοχο (βλ. ανωτέρω, σημείο 4). Ακόμη και αν θέλει κανείς να διακρίνει, εν προκειμένω, μία σχέση μεταξύ του φόρου επί των εταιριών, που έχει επίπτωση στα κέρδη της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα, και την απαλλαγή που παρέχεται στον μέτοχο δεν μπορεί, πιστεύω να μην αναγνωρίσει ότι πρόκειται για μία έμμεση μόνον σχέση. Δεν υφίσταται, επομένως, εν προκειμένω, η άμεση σχέση που το Δικαστήριο αναγνώρισε στην υπόθεση Bachmann ακολουθώντας το αυστηρό αλλά κατά τη γνώμη μου αλάθητο κριτήριο που συνίσταται στο εάν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο οικείος φορολογικός νομοθέτης θέλησε τη δημιουργία ενός συγκεκριμένου συνδέσμου μεταξύ της απαλλαγής, της αφαιρέσεως του φόρου και της υποβολής στον φόρο, αντισταθμίζοντας τη μία από αυτές τις φορολογικές επιλογές με την άλλη, πάντοτε σε σχέση με το ίδιο υποκείμενο που το κράτος μπορεί να φορολογήσει κατά διαφορετικό τρόπο ή σε διαφορετικά χρονικά σημεία, πάντοτε σε σχέση με την ίδια πηγή εξοφλήσεως του φόρου και πάντοτε για να διασφαλισθεί η συνοχή της μεταχειρίσεως του εν λόγω φορολογουμένου. Στο παρελθόν, όταν επρόκειτο για φορολογικά μέτρα που συνιστούσαν εμπόδιο σε μία ή περισσότερες θεμελιώδεις ελευθερίες, η έλλειψη του απαραίτητου αυτού συνδέσμου, ο οποίος πρέπει να έχει άμεσο χαρακτήρα υπό την έννοια που διευκρίνισα προηγουμένως και όχι υπό διαφορετική έννοια, ανάμεσα στα διαφορετικά συστατικά στοιχεία του φορολογικού συστήματος, οδήγούσε πάντοτε στην απόρριψη των δικαιολογήσεων που προβλήθηκαν στο όνομα της συνοχής του συστήματος αυτού¹²⁵. Δεν βλέπω πώς θα μπορούσαμε εν προκειμένω να αποκλίνουμε από αυτή τη σαφή και σταθερή νομολογία.

123 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94 (Σύλλογη 1996, σ. I-3089).

124 — Υπό την έννοια αυτή βλ., προσφάτως, την προπαρατεθείσα υπόθεση Eurowings Luftverkehr (σκέψεις 20 και 42 της αποφάσεως και σημείο 46 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Mischo) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Saggio στην υπόθεση Vestergaard (σημεία 38 και 39) στα οποία αναφέρεται ρητά το Δικαστήριο, στη σκέψη 24 της αποφάσεως.

125 — Βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Σύλλογη 1995, σ. I-225, σκέψεις 40 έως 42) της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Σύλλογη 1995, σ. I-3955, σκέψη 18) Asscher, προπαρατεθείσα, σκέψεις 58 επ. της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Σύλλογη 1998, σ. I-4695, σκέψη 29) Eurowings Luftverkehr, προπαρατεθείσα, σκέψη 42, και Vestergaard, σκέψη 24.

Πρόταση

8. Ενόψει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων και χωρίς να αμφισβητώ την απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden και που ορίζεται στο σημείο 2 του διατακτικού των προτάσεών μου της 24ης Ιουνίου 1999 θα πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να δοθεί στα δύο πρώτα ερωτήματα η εξής απάντηση:

«Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουνίου 1988, για την εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης, και το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 42 ΕΚ) έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθετική διάταξη κράτους μέλους που εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος στον οποίο υπόκεινται τα μερίσματα μετοχών ή εταιρικών μερίδων από την προϋπόθεση ότι διανέμονται από εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο εν λόγω κράτος μέλος.»