

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GEELHOED

της 23ης Φεβρουαρίου 2006¹

I — Εισαγωγή

1. Το κύριο ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως του High Court of Justice of England and Wales (Chancery division), έγκειται στο αν είναι συμβατό προς τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ το ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν παρέχει πίστωση φόρου σε αλλοδαπές εταιρίες που εισπράττουν μερίσματα από ημεδαπές θυγατρικές τους, ενώ παρέχει τέτοια πίστωση φόρου, όταν τα μερίσματα διανέμονται σε ημεδαπές εταιρίες, καθώς και σε εταιρίες εγκατεστημένες σε ορισμένα άλλα κράτη μέλη, βάσει συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ). Με άλλα λόγια, υπό ποιες προϋποθέσεις (εφόσον υπάρχουν) υποχρεώνουν τα άρθρα 43 και 56 ΕΚ τα κράτη μέλη να παρέχουν πίστωση φόρου στην περίπτωση διανομής μερισμάτων στην αλλοδαπή;²

2. Το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως ταυτίζεται με αυτό που τέθηκε υπόψη του Δικαστηρίου σε προηγούμενη υπόθεση, την *Metallgesellschaft*: πρόκειται για το σύστημα της προκαταβολής φόρου εταιριών (*Advance Corporation Tax*, στο εξής: ACT) που ίσχυσε στο Ηνωμένο Βασίλειο μεταξύ 1973 και 1999. Το κύριο ζήτημα της υπό κρίση υποθέσεως είχε επίσης τεθεί στο πλαίσιο εκείνης της υποθέσεως, αλλά το Δικαστήριο αποφάνθηκε ρητώς ότι παρέλκει η εξέτασή του κατόπιν των απαντήσεων του στα λοιπά ερωτήματα που τέθηκαν³.

3. Το ερώτημα αν η Συνθήκη υποχρεώνει τα κράτη μέλη, όπως εν προκειμένω το Ηνωμένο Βασίλειο, να χορηγούν πίστωση φόρου για μερίσματα διανεμόμενα στην αλλοδαπή είναι καινοφανές. Η υπό κρίση υπόθεση είναι η τελευταία μιας σειράς υποθέσεων —η πλέον πρόσφατη είναι η σημαντική απόφαση *Marks & Spencer*⁴— στο πλαίσιο των οποίων ζητήθηκε από το Δικαστήριο να διερευνήσει τα όρια εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας εταιριών, η οποία παραμένει κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Πρόκειται για έναν τομέα όπου το Δικαστήριο, ενόψει ολοένα πολυπλοκότερων

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Η αντίστροφη περίπτωση — η χορήγηση πίστωσης φόρου για μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης που καταβάλλονται στην ημεδαπή (*incoming dividends*), που ήταν αντικείμενο της πρόσφατης αποφάσεως του Δικαστηρίου της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, *Manninen*, Συλλογή 2004, σ. I-7477 — αποτελεί αντικείμενο της συναφούς υποθέσεως C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (ΕΕ 2005, C 6, σ. 26).

3 — Βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft*, Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 97.

4 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Συλλογή 2005, σ. I-10837.

νομικών και πραγματικών περιστάσεων και επιχειρημάτων που δοκιμάζουν τα όρια της Συνθήκης, έχει αναπτύξει εκτεταμένη και αρκετά πολύπλοκη νομολογία. Πρόκειται, επίσης, για έναν τομέα όπου η δυνατότητα προβλέψεως και η ασφάλεια δικαίου έχουν κρίσιμη σημασία προκειμένου τα κράτη μέλη να προβαίνουν στον δημοσιονομικό σχεδιασμό τους και να σχεδιάζουν τα συστήματά τους εταιρικής φορολογίας βάσει σχετικών αξιόπιστων προβλέψεων περί τα εισοδήματα. Κατά συνέπεια, για να δοθεί μια πραγματικά ασφαλής και ικανοποιητική απάντηση στο ως άνω ερώτημα, απαιτείται να εξεταστεί το θεμελιώδες πλαίσιο για την ανάλυση της εφαρμογής των κανόνων περί ελεύθερης κυκλοφορίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

II — Το νομικό και οικονομικό υπόβαθρο της υποθέσεως

A — Συνοπτική εξέταση του πλαισίου φορολογίας των μερισμάτων

4. Πριν την παράθεση των σχετικών διατάξεων του επίμαχου φορολογικού συστήματος που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, είναι σημαντικό να εξεταστεί συνοπτικά το ευρύτερο πλαίσιο της φορολογίας των διανεμόμενων εταιρικών κερδών (μερισμάτων) στην ΕΕ, το οποίο αποτελεί το νομικό και οικονομικό υπόβαθρο της υποθέσεως. Κατά

τη φορολόγηση των διανεμόμενων εταιρικών κερδών μπορεί, καταρχήν, να επιβληθεί φόρος σε δύο επίπεδα. Πρώτον, σε επίπεδο εταιρίας με τη μορφή του φόρου εταιριών επί των εταιρικών κερδών. Η επιβολή του φόρου αυτού σε εταιρικό επίπεδο αποτελεί κοινή πρακτική σε όλα τα κράτη μέλη. Δεύτερον, σε επίπεδο μετόχων είτε με τη μορφή φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων που εισπράττει ο μέτοχος (μέθοδος που χρησιμοποιείται στα περισσότερα κράτη μέλη), και/ή με τη μορφή φόρου τον οποίο παρακρατεί η εταιρία κατά τη διανομή⁵.

5. Η δυνατότητα επιβολής φόρου στα δύο αυτά επίπεδα ενδέχεται να οδηγήσει αφενός σε οικονομική διπλή φορολογία (διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο δύο διαφορετικών φορολογουμένων) και αφετέρου σε νομική διπλή φορολογία (διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου). Οικονομική διπλή φορολογία υπάρχει όταν, π.χ., τα ίδια κέρδη φορολογούνται πρώτον στο επίπεδο της εταιρίας, με τον φόρο εταιριών, και δεύτερον στο επίπεδο του μετόχου με τον φόρο εισοδήματος. Νομική διπλή φορολογία υπάρχει όταν, π.χ., για τα ίδια κέρδη, ο μέτοχος πλήττεται πρώτα από

5 — Βλ., ωστόσο, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990 L 225, σ. 6) (απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου τα κέρδη που η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει σε μητρική εταιρεία κατέχουσα τουλάχιστον το 25 % του κεφαλαίου της θυγατρικής).

την παρακράτηση του φόρου και εν συνεχεία από τον φόρο εισοδήματος που επιβάλλουν διαφορετικά κράτη.

6. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά την από πλευράς κοινοτικού δικαίου νομιμότητα του συστήματος που έχει θεσπίσει το Ηνωμένο Βασίλειο με κύριο σκοπό την απαλλαγή των μετόχων από την οικονομική διπλή φορολογία.

7. Όταν αποφασίζουν αν και πώς θα επιτύχουν τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν ουσιαστικά μεταξύ τεσσάρων συστημάτων, τα οποία μπορούν να ονομαστούν «κλασικό σύστημα», «σύστημα κατηγοριοποίησης», «σύστημα απαλλαγής» και «σύστημα συμψηφισμού». Τα κράτη που επιλέγουν το κλασικό σύστημα φορολογήσεως των μερισμάτων δεν αίρουν την οικονομική διπλή φορολογία: τα εταιρικά κέρδη υπόκεινται σε φόρο εταιριών, τα δε διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται εκ νέου στο επίπεδο των μετόχων μέσω της φορολογίας εισοδήματος. Αντιθέτως, τα συστήματα κατηγοριοποίησης, απαλλαγής και συμψηφισμού αποσκοπούν στην πλήρη ή μερική άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας⁶. Τα κράτη που ακολουθούν το σύστημα κατηγοριοποίησης (το οποίο υπάρχει σε διάφορες μορφές) υπάγουν μεν τα εταιρικά κέρδη σε φόρο εταιριών, αλλά φορολογούν τα μερίσματα ως χωριστή κατηγορία εισοδήματος. Τα κράτη που ακολουθούν το σύστημα της απαλλαγής

απαλλάσσουν από τον φόρο εισοδήματος τα εισοδήματα από μερίσματα. Τέλος, στα συστήματα συμψηφισμού, ο φόρος εταιριών που καταβάλλει η εταιρία συμψηφίζεται πλήρως ή εν μέρει με τον φόρο εισοδήματος επί των μερισμάτων που οφείλει ο μέτοχος, ούτως ώστε ο φόρος εταιριών λειτουργεί ως προκαταβολή έναντι (μέρους) του φόρου εισοδήματος. Οι μέτοχοι λαμβάνουν έτσι πλήρη ή μερική πίστωση του φόρου εταιριών που αναλογεί στα κέρδη από τα οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα, την οποία μπορούν να συμψηφίσουν με τον φόρο εισοδήματος που οφείλουν για τα μερίσματα.

8. Κατά τον κρίσιμο για την εξεταζόμενη υπόθεση χρόνο, το Ηνωμένο Βασίλειο φορολογούσε τα μερίσματα με το σύστημα συμψηφισμού.

B — Η σχετική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου

9. Από το 1965 (όταν το Ηνωμένο Βασίλειο θέσπισε τον φόρο εταιριών) μέχρι το 1973 το Ηνωμένο Βασίλειο ακολουθούσε το «κλασικό» σύστημα φόρου εταιριών, το οποίο, όπως περιέγραφα ανωτέρω, δεν αίρει την οικονομική διπλή φορολογία. Το 1973 το Ηνωμένο Βασίλειο καθιέρωσε σύστημα μερικού συμψηφισμού, με σκοπό την απάλειψη των δυσμενών διακρίσεων σε βάρος των

6 — Ο κύριος λόγος για την επιδίωξη του σκοπού αυτού είναι να μην υπάρχει δυσμενής μεταχείριση της χρηματοδότησεως μέσω εισφοράς κεφαλαίου σε σχέση με τη χρηματοδότηση μέσω δανεισμού.

διανεμομένων κερδών⁷. Όπως το περιέγραψε το Δικαστήριο με την απόφαση Metallgesellschaft, το σύστημα αυτό λειτούργουσε κατ' ουσίαν ως ακολούθως.

1. ACT: Φορολογική υποχρέωση και συμφητισμός

10. Οι ημεδαπές εταιρίες που προέβαιναν σε διανομή κερδών στις περιπτώσεις που όριζε η ρύθμιση, μεταξύ αυτών και η καταβολή μερισμάτων στους μετόχους τους, υποχρεούνταν να καταβάλλουν ACT [advance corporation tax, προκαταβλητέο φόρο εταιριών], υπολογιζόμενο επί του ποσού ή της αξίας της πραγματοποιούμενης διανομής⁸. Το άθροισμα του ποσού των διανεμομένων κερδών και του ACT ονομαζόταν franked payment⁹.

11. Η εταιρία μπορούσε να συμφητίσει, μέχρι ενός ορίου, τον καταβληθέντα ACT με τον κανονικό ή «κύριο» (mainstream) φόρο εταιριών που όφειλε για τα κέρδη της

οικείας χρήσης. Η εταιρία μπορούσε να μεταφέρει το μη συμφητισθέν ποσό του ACT, γνωστό ως επιπλέον ACT (surplus ACT), σε προηγούμενες ή σε επόμενες χρήσεις, προκειμένου αυτό να εκπέσει από τον οφειλόμενο για τις χρήσεις αυτές κύριο φόρο εταιριών¹⁰. Εναλλακτικά, μπορούσε να «εκχωρήσει» τον επιπλέον ACT στις θυγατρικές της, ώστε αυτές να τον συμφητίσουν με τον φόρο εταιριών που όφειλαν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η καταβολή του ACT είχε ως συνέπεια οι εταιρίες και τα φυσικά πρόσωπα που ήταν δικαιούχοι της διανομής να αποκτούν, σε ορισμένες περιπτώσεις, δικαίωμα πίστωσης φόρου.

2. Πίστωση φόρου: εταιρίες μέτοχοι

12. Η ημεδαπή εταιρία μέτοχος που λάμβανε μερίσματα από ημεδαπή θυγατρική της, καίτοι ήταν καταρχήν υποκείμενη στον φόρο εταιριών, εντούτοις δεν φορολογούνταν για τα μερίσματα αυτά¹¹. Περαιτέρω, η εταιρία δικαιούνταν πίστωση φόρου ίση με το ποσό του ACT που κατέβαλε η θυγατρική¹². Το συνολικό ποσό μερίσματος και πίστωσης φόρου ονομαζόταν franked inves-

7 — Βλ. «Reform of Corporation Tax», επίσημο έγγραφο που υποβλήθηκε στο Κοινοβούλιο του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τη μετάβαση στο σύστημα μερικού συμφητισμού, παράγραφοι 1 και 5 (Cmnd. 4955).

8 — Άρθρο 14(1) του νόμου περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών του 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988, στο εξής: TA), ως ίσχυε τότε.

9 — Άρθρο 238(1) TA.

10 — Άρθρο 239 TA.

11 — Άρθρο 208 TA.

12 — Άρθρο 231(1) TA.

tment income¹³. Η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία όφειλε ACT μόνον κατά το μέτρο που το franked payment υπερέβαινε το franked investment income. Αυτό σημαίνει ότι ο ACT καταβαλλόταν μόνον άπαξ, για τα μερίσματα που διανέμονταν στα εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέλη ομίλων εταιριών. Οι εν λόγω όμιλοι μπορούσαν επίσης να υπαχθούν σε ειδικές ρυθμίσεις, σύμφωνα με τις οποίες η υποχρέωση καταβολής ACT μπορούσε να αποφευχθεί σε ορισμένες περιπτώσεις διανομής κερδών εντός του ομίλου, αν δύο εταιρίες το επέλεγαν από κοινού¹⁴. Οι ρυθμίσεις αυτές ήταν αντικείμενο της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Metallgesellschaft¹⁵.

13. Οι αλλοδαπές εταιρίες μέτοχοι δεν ήταν υποκείμενοι φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά υπείχαν φορολογική υποχρέωση για τα ημεδαπής προέλευσης έσοδά τους¹⁶. Ωστόσο, μια αλλοδαπή εταιρία που εισέπραττε από ημεδαπή εταιρία μερίσματα για τα οποία δεν δικαιούνταν πίστωση φόρου δεν φορολογούνταν, στην πράξη, για τα μερίσματα αυτά¹⁷. Επειδή, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου,

η μη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία δεν δικαιούνταν πίστωση φόρου¹⁸ (ελλείπει ΣΑΔΦ που να ορίζει κάτι άλλο), η εταιρία αυτή δεν ήταν υπόχρεη φόρου εισοδήματος.

3. Πίστωση φόρου: μέτοχοι φυσικά πρόσωπα

14. Οι μέτοχοι που είναι φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου, ή ορισμένα άλλα μορφώματα, όπως τα ταμεία συντάξεων, δικαιούνταν για τα μερίσματα που εισέπρατταν από ημεδαπή εταιρία, πίστωση φόρου ίση με το ποσό του ACT που επιβαλλόταν στο ποσό ή στην αξία της διανομής¹⁹. Το ποσό της πίστωσης φόρου μπορούσαν είτε να το συμψηφίσουν με τον φόρο που όφειλαν επί των μερισμάτων είτε να το εισπράξουν, εφόσον υπερέβαινε τη φορολογική υποχρέωσή τους²⁰. Οι μέτοχοι φυσικά πρόσωπα κάτοικοι αλλοδαπής δεν είχαν υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο²¹.

13 — Άρθρο 238(1) ΤΑ.

14 — Άρθρο 247 ΤΑ.

15 — Βλ. υποσημείωση 3.

16 — Άρθρο 20 ΤΑ.

17 — Κατά το άρθρο 233(1) ΤΑ, η αλλοδαπή εταιρία που εισπράττει από ημεδαπή εταιρία μερίσματα για τα οποία δεν δικαιούται πίστωση φόρου δεν οφείλει φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο, με τον χαμηλότερο συντελεστή, ο οποίος ήταν και ο μοναδικός εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής. Κατά το άρθρο 231(1) ΤΑ, η αλλοδαπή εταιρία δεν δικαιούται πίστωση φόρου, πράγμα που σημαίνει ότι, εφόσον δεν δικαιούται πίστωση φόρου βάσει ΣΑΔΦ, δεν οφείλει φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο με τον χαμηλό συντελεστή (ο μόνος εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής).

18 — Άρθρο 231(1) ΤΑ.

19 — Άρθρο 231(1) ΤΑ.

20 — Άρθρο 231(1)(3) ΤΑ.

21 — Οι μέτοχοι φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής δεν δικαιούνται πίστωση φόρου, εκτός αν άλλως ορίζεται σε ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο με το κράτος κατοικίας τους. Ωστόσο, ένα φυσικό πρόσωπο που, ως κάτοικος αλλοδαπής, δεν δικαιούται πίστωση φόρου θεωρείται ότι έχει καταβάλει φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα στο Ηνωμένο Βασίλειο με τον «χαμηλότερο συντελεστή» (Άρθρο 233(1) ΤΑ). Κατά συνέπεια, αν το φυσικό πρόσωπο δεν δικαιούται πίστωση φόρου βάσει ΣΑΔΦ, δεν είναι υπόχρεο φόρου εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο.

4. Η κατάσταση στο πλαίσιο των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας

επενδυτές αυτοί οφείλουν φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά με μειωμένο συντελεστή, όπως ορίζει η σύμβαση.

15. Σύμφωνα με τις ΣΑΔΦ μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και άλλων κρατών, ως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, οι αλλοδαπές εταιρίες και τα φυσικά πρόσωπα κάτοικοι αλλοδαπής δικαιούνται πίστωση φόρου για την οποία η κάθε ΣΑΔΦ θέτει διαφορετικές προϋποθέσεις.

16. Για παράδειγμα, η ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών, παρέχει στις εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες μετόχους μερική πίστωση φόρου για τα μερίσματα που λαμβάνουν από εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική, εφόσον ο μέτοχος, είτε ατομικά είτε από κοινού με άλλες συνδεδεμένες εταιρίες, κατέχει έμμεσα ή άμεσα τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στην εν λόγω θυγατρική²². Στην περίπτωση αυτή, το μερίσμα φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο με μειωμένο συντελεστή. Αν πρόκειται για εγκατεστημένα στις Κάτω Χώρες φυσικά ή νομικά πρόσωπα που ενεργούν ως επενδυτές «χαρτοφυλακίου», ήτοι, σύμφωνα με τον ορισμό της ΣΑΔΦ, κατέχουν έμμεσα ή άμεσα ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 10 %, οι εν λόγω επενδυτές δικαιούνται πλήρη πίστωση φόρου για τα προερχόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο μερίσματα²³. Οι

17. Αντιθέτως, η ΣΑΔΦ, π.χ., μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Γαλλίας παρέχει πίστωση φόρου μόνον αν ο λήπτης του μερίσματος κατέχει λιγότερα από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στην οικεία θυγατρική. Άλλες ΣΑΔΦ, όπως αυτή μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Γερμανίας, δεν παρέχουν πίστωση φόρου.

18. Επιπλέον, ορισμένες ΣΑΔΦ, όπως αυτή μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών²⁴, περιέχουν την επονομαζόμενη ρήτρα «περιορισμού του ευεργετήματος» [limitation of benefit clause], σύμφωνα με την οποία η πίστωση φόρου (που άλλως θα δινόταν) δεν παρέχεται αν η αλλοδαπή εταιρία μέτοχος ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε χώρα της οποίας η ΣΑΔΦ με το Ηνωμένο Βασίλειο δεν παρέχει πίστωση φόρου στις εταιρίες που εισπράττουν μερίσματα προερχόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο. Το άρθρο 10(3)(d)(i) της ΣΑΔΦ μεταξύ

22 — Άρθρο 10(3)(c) της ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών.

23 — Άρθρο 10(3)(b) της ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών.

24 — Άρθρο 10(3)(d) της ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών.

Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών, π.χ., σύμφωνα τη διατύπωση που έχει σημασία για την υπό κρίση υπόθεση, όριζε ότι:

«δεν καταβάλλεται πίστωση φόρου όταν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι εταιρία μη εισηγμένη σε ολλανδικό χρηματιστήριο [...] εκτός αν η εταιρία αποδεικνύει ότι δεν ελέγχεται από πρόσωπο ή πρόσωπα που ενεργούν από κοινού και τα οποία, καθένα από αυτά ατομικά, δεν θα δικαιούνταν πίστωση φόρου αν ήταν δικαιούχος των μερισμάτων.»

5. Οι τροποποιήσεις του 1999

19. Το σύστημα του ACT καταργήθηκε για τις διανομές κερδών μετά τις 6 Απριλίου 1999, πράγμα που σημαίνει ότι οι εταιρίες δεν υποχρεούνται πλέον να καταβάλλουν ACT στις υπαγόμενες στη ρύθμιση αυτή περιπτώσεις διανομής κερδών²⁵.

25 — Για τις εταιρίες που διέθεταν επιπλέον ACT προς μεταφορά σε επόμενη χρήση, καθιερώθηκε το επανομαζόμενο «παράλληλο σύστημα ACT [«shadow ACT» system] που επέτρεπε στις εταιρίες να εκμεταλλευθούν τον εν λόγω επιπλέον ACT.

Γ — Συναφές παράγωγο κοινοτικό δίκαιο

20. Το κύριο νομοθέτημα του παράγωγου κοινοτικού δικαίου, που αφορά την υπό κρίση υπόθεση, είναι η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, με την οποία ορίζεται το πλαίσιο των φορολογικών κανόνων που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών εταιριών και των εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη θυγατρικών τους, με σκοπό τη διευκόλυνση των συνενώσεων εταιριών²⁶. Το άρθρο 5 ορίζει ότι, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25% τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής, τα κέρδη που της καταβάλλει η θυγατρική απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή. Ωστόσο, στο άρθρο 7 ορίζεται ειδικότερα ότι:

«1. Ο όρος “παρακράτηση στην πηγή” όπως χρησιμοποιείται στην παρούσα οδηγία δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή (precompte) του φόρου επί των εταιριών στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρεία.

2. Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως τις διατάξεις σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων.»

26 — Βλ. υποσημείωση 5.

III — Ιστορικό και προδικαστικά ερωτήματα

21. Οι σχετικές με τον ACT συνεκδικαζόμενες υποθέσεις αφορούν αξιώσεις αποζημιώσεως ή/και επιστροφής προκαταβληθέντων ποσών, τις οποίες υπέβαλαν ορισμένες εταιρίες στο High Court of Justice of England and Wales κατόπιν της αποφάσεως Metallgesellschaft κ.λπ., με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους (εν προκειμένω του Ηνωμένου Βασιλείου), η οποία δίνει στις εγκατεστημένες σ' αυτό το κράτος μέλος εταιρίες τη δυνατότητα να διανέμουν μερίσματα χωρίς να προκαταβάλλουν φόρο εταιριών, εφόσον η οικεία μητρική εταιρία είναι επίσης εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος («group income election», προαιρετικό σύστημα φορολογίας ομίλου εταιριών), ενώ τους αρνείται τη δυνατότητα αυτή αν η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

22. Στις σχετικές με τον ACT συνεκδικαζόμενες υποθέσεις περιλαμβάνονται τέσσερις διαφορετικές κατηγορίες προσφυγών, όπως ορίζονται με τη διάταξη περί συνεκδικάσεως (Group Litigation Order), με την οποία προσδιορίζονται τα κρίσιμα κοινά νομικά ζητήματα. Η υπό κρίση υπόθεση εντάσσεται στην κατηγορία IV των σχετικών με τον ACT συνεκδικαζόμενων υποθέσεων, η οποία, κατά τον χρόνο υποβολής του προδικαστικού ερωτήματος, περιελάμβανε 28 εταιρίες. Υπό την επίβλεψη του High Court of Justice οι διάδικοι επέλεξαν πέντε «αντιπροσωπευτικές υποθέσεις» («test cases») για τη συγκεκριμένη κατηγορία προσφυγών, τέσσερις εκ των οποίων αφορούν την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Οι εν λόγω αντιπροσωπευτικές υποθέσεις αφορούν: (1) μερίσματα που κατέβαλε μεταξύ Ιανουαρίου 1974 και Μαΐου 1989 η εγκατεστημένη στο

Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία Pirelli UK PLC στην εγκατεστημένη στην Ιταλία εταιρία Pirelli & C SpA. Καθ' όλο αυτό το διάστημα, η Pirelli SpA κατείχε τουλάχιστον το 10% των κοινών μετοχών της Pirelli UK plc (2) μερίσματα που κατέβαλε μεταξύ Σεπτεμβρίου 1979 και Δεκεμβρίου 1998 η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο Essilor Limited στην εγκατεστημένη στη Γαλλία Essilor International SA. Κατά τον κρίσιμο χρόνο, μοναδική μέτοχος της Essilor Limited ήταν η Essilor International (3) μερίσματα που κατέβαλε μεταξύ 1993 και 1994 η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία BMW (GB) Limited στην εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες BMW Holding BV. Κατά τον κρίσιμο χρόνο μοναδικός μέτοχος της BMW (GB) Limited ήταν η BMW Holding BV, της οποίας επίσης μοναδικός μέτοχος ήταν η γερμανική εταιρία BMW AG. Η BMW Holding BV δεν ήταν εισηγμένη, κατά το κρίσιμο χρόνο, σε χρηματιστήριο των Κάτω Χωρών και (4) μερίσματα που κατέβαλε μεταξύ 1995 και 1998 η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο Sony United Kingdom Limited στην εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες Sony Europe Holdings BV, που ήταν η μοναδική μέτοχος της πρώτης. Ιδιοκτήτης της Sony Europe Holdings BV ήταν μία εγκατεστημένη στην Ιαπωνία εταιρία.

23. Μετά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 9ης Ιουνίου 2004 και με τη συναίνεση των προσφευγουσών και του Inland Revenue [φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου], το High Court Justice of England and Wales (Chancery Division) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει

στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ, τα εξής ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 43 ΕΚ ή το άρθρο 56 ΕΚ (σε συνδυασμό με τα άρθρα 57 και 58 ΕΚ) (ή οι προϊσχύσασες διατάξεις):

α) σε ένα κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο)

i) να θεσπίζει και να διατηρεί σε ισχύ νομοθεσία η οποία παρέχει πλήρη πίστωση φόρου για μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Α (στο εξής: επίμαχα μερίσματα) σε μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα και κατοικούν στο κράτος μέλος Α,

ii) να εφαρμόζει διάταξη ορισμένων διεθνών συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί με ορισμένα άλλα κράτη μέλη και με τρίτες χώρες, δυνάμει της οποίας παρέχεται δικαίωμα πλήρους πίστωσης φόρου (μείον τον οφειλόμενο φόρο όπως προβλέ-

πεται συναφώς στις συμβάσεις αυτές) όσον αφορά τα επίμαχα μερίσματα σε μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα και κατοικούν σ' αυτά τα άλλα κράτη μέλη ή στις τρίτες χώρες, αλλά να μην παρέχει πίστωση φόρου (πλήρης ή μερική), όταν τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο) σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Β (όπως η Γερμανία), ούτε βάσει της εθνικής νομοθεσίας ούτε βάσει διατάξεων συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, συναφθείσας μεταξύ των κρατών αυτών;

β) σε ένα κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο), να εφαρμόζει μεν διάταξη της εφαρμοστέας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, που παρέχει δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου για τα επίμαχα μερίσματα σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Γ (όπως είναι οι Κάτω Χώρες), αλλά να μην παρέχει το δικαίωμα αυτό σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Β (όπως είναι η Γερμανία), όταν η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών Α και Β δεν περιέχει διάταξη που να προβλέπει δικαίωμα μερικής πίστωσης;

γ) σε ένα κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο) να μην παρέχει δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου για τα επίμαχα μερίσματα σε εται-

ρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Γ (όπως είναι οι Κάτω Χώρες), η οποία ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Β (όπως είναι η Γερμανία), όταν το κράτος μέλος Α εφαρμόζει διατάξεις συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας οι οποίες παρέχουν τέτοιο δικαίωμα:

i) σε εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Γ οι οποίες ελέγχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα στο κράτος μέλος Γ ·

ii) σε εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Γ οι οποίες ελέγχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα σε κράτος μέλος Δ (όπως είναι η Ιταλία), όταν στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών Α και Δ υπάρχει διάταξη παρέχουσα δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου για τα επίμαχα μερίσματα·

iii) σε εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Δ, ανεξάρτητα από το ποιος ελέγχει τις εταιρίες αυτές;

δ) Διαφοροποιείται η απάντηση στο ερώτημα 1 γ' αν η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Γ εταιρία ελέγχε-

ται όχι από εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Β, αλλά από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα;

2) Αν η απάντηση στο ερώτημα 1 α' έως γ' είναι καταφατική, εν όλω ή εν μέρει, ποιες αρχές θέτει το κοινοτικό δίκαιο όσον αφορά τα δικαιώματα και τα μέσα ένδικης προστασίας που υφίστανται στο πλαίσιο των περιστάσεων που περιγράφονται στα ως άνω ερωτήματα; Ειδικότερα:

α) Υποχρεούται το κράτος μέλος Α να χορηγήσει:

i) πλήρη πίστωση φόρου ή να καταβάλει αντίστοιχο ποσό ή

ii) μερική πίστωση φόρου ή να καταβάλει αντίστοιχο ποσό ή

iii) πλήρη ή μερική πίστωση φόρου ή να καταβάλει αντίστοιχο ποσό, αφού αφαιρεθεί:

(1) τυχόν πρόσθετος φόρος εισοδήματος που πρέπει να

καταβληθεί ή θα έπρεπε να καταβληθεί αν η καταβολή μερίσματος στους ενδιαφερόμενους συνεπαγόταν την παροχή δικαιώματος πίστωσης φόρου,

ii) δικαίωμα αποζημίωσης, οπότε θα πρέπει να πληρούνται οι σχετικές με την αποζημίωση προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στην απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-49/94, Brasserie du Pêcheur και Factortame ή/και

(2) οποιοσδήποτε τέτοιος φόρος υπολογιζόμενος επί άλλης βάσεως;

iii) δικαίωμα λήψεως μιας παροχής η οποία κακώς δεν χορηγήθηκε και, στην περίπτωση αυτή:

β) Δικαιούχος της καταβολής πρέπει να είναι:

i) η οικεία μητρική εταιρία στο κράτος μέλος Β ή στο κράτος μέλος Γ ή

(1) αποτελεί το δικαίωμα αυτό συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος το οποίο παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ ή/και 56 ή

ii) η οικεία θυγατρική στο κράτος μέλος Α;

(2) πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στην απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-49/94, Brasserie du Pêcheur και Factortame ή

γ) Συνιστά το δικαίωμα για μια τέτοια καταβολή:

i) δικαίωμα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, έτσι ώστε η επιστροφή αυτή να αποτελεί συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος το οποίο παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ ή/και 56 ή/και

(3) πρέπει να πληρούνται κάποιες άλλες προϋποθέσεις;

δ) Επηρεάζεται η απάντηση στο ερώτημα 2 γ' ανωτέρω αν τα σχετικά αιτήματα υποβάλλονται, στο πλαί-

σιο του εσωτερικού δικαίου του κράτους Α, ως αιτήματα επιστροφής ή αν προβάλλονται ή πρέπει να προβληθούν ως αιτήματα αποζημιώσεως;

Pêcheur και Factortame], ειδικότερα, αν η παράβαση αυτή είναι συγγνωστή λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας περί της ερμηνείας των σχετικών διατάξεων του κοινοτικού δικαίου;»

- ε) Προκειμένου να ζητήσει επιστροφή των οφειλομένων, πρέπει η υποβάλλουσα το σχετικό αίτημα εταιρία να αποδείξει ότι η ίδια ή η μητρική της εταιρία θα ζητούσαν πίστωση φόρου (πλήρη ή μερική, κατά περίπτωση) αν γνώριζαν ότι το κοινοτικό δίκαιο παρέχει τέτοιο δικαίωμα;

- στ) Διαφοροποιείται η απάντηση στο ερώτημα 2 α' αν, σύμφωνα με την απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-49/94, Brasserie du Pêcheur και Factortame, η οικεία θυγατρική στο κράτος μέλος Α μπορούσε να λάβει ή μπορούσε να ζητήσει επιστροφή είτε του προκαταβλητέου φόρου εταιριών επί των μερισμάτων που καταβλήθηκαν στην οικεία μητρική εταιρία στο κράτος μέλος Β ή στο κράτος μέλος Γ είτε ποσού έναντι του φόρου αυτού;

24. Σύμφωνα με το άρθρο 103, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, έγγραφες παρατηρήσεις υπέβαλαν οι προσφεύγουσες στις αντιπροσωπευτικές υποθέσεις, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και το Inland Revenue, η Ιρλανδία και η Επιτροπή, καθώς και οι Κυβερνήσεις της Φιλανδίας, της Γερμανίας, των Κάτω Χωρών και της Ιταλίας. Στις 22 Νοεμβρίου 2005, διεξήχθη η επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατά την οποία αγόρευσαν οι προσφεύγουσες στις αντιπροσωπευτικές υποθέσεις, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και το Inland Revenue, η Επιτροπή, η Ιρλανδία καθώς και οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών.

IV — Ανάλυση

- ζ) Ποιες κατευθύνσεις, εφόσον απαιτείται, θεωρεί το Δικαστήριο ότι πρέπει να δώσει, στο πλαίσιο των υπό κρίση υποθέσεων, σχετικά με το ποιες περιστάσεις πρέπει να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο προκειμένου να καθορίσει αν η παράβαση είναι αρκούντως κατάφωρη, υπό την έννοια της [προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du

A — Ερώτημα 1(α)

25. Με το ερώτημα 1 (α), το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, όταν ένα

κράτος μέλος όπως το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχει πλήρη πίστωση φόρου για τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ημεδαπές εταιρίες σε μετόχους φυσικά πρόσωπα, που είναι κάτοικοι είτε Ηνωμένου Βασιλείου είτε τρίτων χωρών ή άλλων κρατών μελών, εφόσον τούτο προβλέπεται από ΣΑΔΦ και εφόσον έχει καταβληθεί φόρος κατά τα οριζόμενα στην εν λόγω ΣΑΔΦ, το Ηνωμένο Βασίλειο υποχρεούται, βάσει των άρθρων 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ, να επεκτείνει το δικαίωμα σε ολική ή μερική πίστωση φόρου και στα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή θυγατρική σε αλλοδαπή μητρική εταιρία.

1. Εφαρμογή του άρθρου 43 ΕΚ και /ή του άρθρου 56 ΕΚ

26. Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει, με το πρώτο ερώτημά του, τόσο το άρθρο 43 όσο και το άρθρο 56 ΕΚ, το πρώτο ζήτημα στο οποίο πρέπει να δοθεί απάντηση είναι ποια από τα δύο αυτά άρθρα έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση. Αυτό είναι καταρχήν σημαντικό για δύο λόγους. Πρώτον, ενώ το άρθρο 43 ΕΚ έχει εφαρμογή μόνον σε περιορισμούς της ασκήσεως της ελευθερίας εγκατάστασης μεταξύ κρατών μελών, το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Δεύτερον, το χρονικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ διαφέρει από αυτό του άρθρου 43 ΕΚ: ειδικότερα, το άρθρο 56 ΕΚ

τέθηκε σε ισχύ και κατέστη άμεσα εφαρμοστέο από την 1η Ιανουαρίου 1994, η δε εφαρμογή του υπόκειται σε ρήτρα διασφαλίσεως (άρθρο 57 ΕΚ) όσον αφορά τις τρίτες χώρες (πάντως η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων είχε ήδη καθιερωθεί με τη οδηγία 88/361 του Συμβουλίου)²⁷.

27. Κατά τη γνώμη μου, η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου μπορεί καταρχήν να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής είτε του άρθρου 43 είτε του άρθρου 56 ΕΚ, ανάλογα με το είδος της συμμετοχής του κάθε προσφεύγοντος στην αντίστοιχη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία. Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι μία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος εταιρία που μετέχει στο κεφάλαιο εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας κατά τρόπον ώστε να «ασκεί αναμφισβήτητα επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας» και «να καθορίζει τις δραστηριότητές της» ασκεί το δικαίωμά της για ελεύθερη εγκατάσταση²⁸. Επομένως, στην περίπτωση που μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες μετέχουν στο κεφάλαιο εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών κατά τρόπον ώστε να πληρούνται τα κριτήρια αυτό, πρέπει να εξεταστεί αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου είναι συμβατή με το άρθρο 43 ΕΚ.

28. Απόκειται, βέβαια, στα εθνικά δικαστήρια να εφαρμόσουν το κριτήριο αυτό, αφού

27 — Οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της συνθήκης, ΕΕ 1998 L 178, σ. 5.

28 — Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22. Καίτοι η υπόθεση αυτή αφορούσε εταιρική συμμετοχή φυσικού προσώπου, υπηκόου κράτους μέλους, και όχι εταιρίας, η αρχή αυτή έχει εφαρμογή και στις εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος εταιρίες. Βλ., επίσης, το άρθρο 58, παράγραφος 2, ΕΚ, το οποίο ορίζει ότι η εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν θίγει «τη δυνατότητα εφαρμογής περιορισμών του δικαιώματος εγκατάστασης που συμβαίνουν με την παρούσα συνθήκη».

αναλύσουν την κατάσταση της προσφεύγουσας εταιρίας, ωστόσο από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι ορισμένες από τις αντιπροσωπευτικές υποθέσεις εμπίπτουν στη συγκεκριμένη περίπτωση²⁹. Πρέπει να επισημανθεί ότι, να μην η άσκηση της συγκεκριμένης ελευθερίας συνεπάγεται αναπόφευκτα μεταφορά κεφαλαίων στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατά το μέτρο που αυτό είναι απαραίτητο για τη σύσταση θυγατρικής εταιρίας, θεωρώ όμως ότι αυτό αποτελεί έμμεση μόνο συνέπεια της άσκησης της ελευθερίας εγκατάστασης. Παραθέτω, συναφώς, την παρατήρηση του γενικού εισαγγελέα Alber στην υπόθεση *in Baars*, ότι «[ό]ταν υφίσταται άμεση προβολή της ελευθερίας εγκατάστασης συνεπαγόμενη έμμέσως περιορισμό της ροής κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών λόγω των εμποδίων που παρεμβάλλει στην εγκατάσταση, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκατάστασης»³⁰. Επομένως, στις περιπτώσεις αυτές έχει προεχόντως εφαρμογή το άρθρο 43 ΕΚ.

29. Όταν πρόκειται για μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που μετέχουν στο κεφάλαιο εγκατεστημένης στο κράτος αυτό εταιρίας, χωρίς να αποκτούν «αποφασιστική επιρροή» ή να μπορούν να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, πρέπει να εξετάζεται αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου είναι συμβατή με το άρθρο 56 ΕΚ. Επισημαίνω, συναφώς, ότι η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου σαφώς άπτεται της «κυκλοφορίας κεφαλαίων». Καίτοι η

Συνθήκη δεν περιέχει ορισμό της έννοιας αυτής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η είσπραξη μερισμάτων, ενώ δεν εμπίπτει καθαυτή στην έννοια της κυκλοφορίας κεφαλαίων, εντούτοις προϋποθέτει συμμετοχή σε νέα ή υφιστάμενη επιχείρηση, η οποία εμπίπτει στην έννοια αυτή³¹.

30. Επομένως, λόγω της φύσεως της υπό κρίση υποθέσεως, στο πλαίσιο της οποίας συνεκδικάζονται περισσότερες υποθέσεις χωρίς να έχουν τεθεί υπόψη του Δικαστηρίου οι συγκεκριμένες περιστάσεις και η φύση της εταιρικής συμμετοχής της κάθε προσφεύγουσας, είναι αναγκαίο να εξεταστεί η συμβατότητα της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου τόσο με το άρθρο 43 όσο και με το άρθρο 56 ΕΚ. Ωστόσο, η εφαρμογή αμφοτέρων των άρθρων οδηγεί εν προκειμένω στο ίδιο αποτέλεσμα και εγείρει παρόμοια ζητήματα. Κατά συνέπεια, καίτοι κατωτέρω εξετάζω ρητώς μόνον την εφαρμογή του άρθρου 43 ΕΚ, η συλλογιστική ισχύει και για την εφαρμογή του άρθρου 56 ΕΚ.

2. Η συμβατότητα με το άρθρο 43 ΕΚ

31. Όπως επισήμανα ανωτέρω, με την υπό κρίση υπόθεση τίθεται το νέο ζήτημα αν, στο πλαίσιο του προπαρατεθέντος εθνικού νομικού πλαισίου, το άρθρο 43 ΕΚ υποχρεώνει το

29 — Ειδικότερα οι αντιπροσωπευτικές υποθέσεις 2 έως 4. Από την ίδια τη διάταξη περί παραπομπής δεν προκύπτει σαφώς αν το κριτήριο αυτό πληρούται στο πλαίσιο της αντιπροσωπευτικής υποθέσεως *Pirelli*.

30 — Παρατίθεται ανωτέρω, στην υποσημείωση 28, σημείο 26. Βλ., επίσης, τις προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-515/99 και C-527/99 έως C-540/99, *Reisch*, Συλλογή 2002, σ. I-2157, σημείο 59.

31 — Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, *Verkoijen*, Συλλογή 2000, σ. I-4071. Βλ. επίσης την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, απόφαση *Manninen*, όπου δεν εξετάστηκε ρητώς το ζήτημα αυτό.

Ηνωμένο Βασίλειο να χορηγεί πίστωση φόρου για τα διανεμόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα. Θεωρώ ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι αρνητική. Για να δοθεί συναφώς μία σαφής και κατανοητή εξήγηση, απαιτείται να εξεταστούν οι αρχές που διέπουν την εφαρμογή των κανόνων περί ελεύθερης κυκλοφορίας στον τομέα της φορολογίας.

α) Εφαρμογή του άρθρου 43 ΕΚ στους κανόνες περί άμεσης φορολογίας: Εισαγωγή

32. Η ανάλυση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ εν προκειμένω πρέπει να ξεκινήσει από την υπόμνηση ότι η άμεση φορολογία εμπίπτει καταρχήν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Όπως είναι γνωστό, η εναρμόνιση στον τομέα αυτό είναι δυνατή μόνο μέσω κανόνων που θεσπίζονται βάσει του άρθρου 94 ΕΚ, πράγμα που απαιτεί ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου³², η δε κοινοτική νομοθεσία στον τομέα αυτό είναι μέχρι σήμερα περιορισμένη³³.

32 — Το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ ορίζει ειδικά ότι το άρθρο 95 ΕΚ δεν έχει εφαρμογή στις φορολογικές διατάξεις. Το άρθρο 95 ΕΚ ορίζει ότι τα μέτρα για την προσέγγιση των νομοθεσιών εκδίδονται με τη διαδικασία της συναποφάσεως του άρθρου 251 ΕΚ, στο πλαίσιο της οποίας απαιτείται ειδική πλειοψηφία.

33 — Η υφιστάμενη νομοθεσία δεν αποτελεί και δεν επιχειρεί να αποτελέσει τη βάση ενός πραγματικού, συνεκτικού κοινοτικού φορολογικού συστήματος, αλλά ρυθμίζει ορισμένους μόνον τομείς που έχουν ιδιαίτερη σημασία για τις διασυνοριακές συναλλαγές. Η κατάσταση αυτή είναι, βέβαια, εκ διαμέτρου αντίθετη με αυτή στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, όπου η Κοινότητα έχει οικοδομήσει κοινό σύστημα φορολογίας βάσει της «πάγιας επιταγής για εναρμόνιση» του άρθρου 93 ΕΚ.

33. Πέραν τούτου όμως, αποτελεί πάγια θέση του Δικαστηρίου ότι «η άμεση φορολογία ναι μεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο»³⁴. Προφανώς, σε αυτή την υποχρέωση περιλαμβάνεται και η τήρηση του άρθρου 43 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει περιορισμούς στην ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους εγκατεστημένους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους. Κατά το άρθρο 43, παράγραφος 2, ΕΚ, η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει το δικαίωμα συστάσεως και διαχειρίσεως επιχειρήσεων σε ένα κράτος μέλος υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που το κράτος μέλος έχει θέσει για τους υπηκόους του. Κατά το άρθρο 48 ΕΚ, η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει το δικαίωμα εταιριών ή επιχειρήσεων που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, τη διοίκησή τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής υποκαταστήματος ή πρακτορείου³⁵.

34. Το Δικαστήριο ερμηνεύει παγίως την απαγόρευση αυτή κατά την έννοια ότι τα εθνικά φορολογικά μέτρα που περιορίζουν ή κωλύουν την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης αντιβαίνουν στο άρθρο 43 ΕΚ, εκτός αν ο εν λόγω περιορισμός έχει θεμιτό σκοπό, που είναι συμβατός με τη Συνθήκη ΕΚ, και αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος. Επιπλέον, ο

34 — Βλ., π.χ., την προπαρατεθείσα ανωτέρω, στην υποσημείωση 4, απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 29, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

35 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 30, και την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint Gobain, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 34.

περιορισμός πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπον ώστε να διασφαλίζεται η πραγματοποίηση των στόχων αυτών, χωρίς υπέρβαση του αναγκαίου για την επίτευξή τους μέτρου³⁶.

35. Εξάλλου, στο πλαίσιο του άρθρου 43 ΕΚ, το Δικαστήριο χρησιμοποιεί συχνά τη σχετική με τις δυσμενείς διακρίσεις ορολογία. Έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση, είτε άμεση (ήτοι μέτρα που προδήλως εισάγουν διακρίσεις βάσει εθνικότητας) είτε έμμεση ή «συγκεκαλυμμένη» (ήτοι μέτρα που κατά νόμο ισχύουν εξίσου για όλους, αλλά στην πράξη προκαλούν δυσμενείς διακρίσεις)³⁷. Το Δικαστήριο έχει συναφώς ορίσει την έννοια της δυσμενούς διακρίσεως ως την «εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις»³⁸.

36. Κατόπιν διεξοδικής αναλύσεως, θεωρώ ότι, στη σφαίρα της άμεσης φορολογίας, δεν υπάρχει στην πράξη διαφορά μεταξύ των δύο αυτών όρων, δηλαδή μεταξύ «περιορι-

σμού» και «δυσμενούς διακρίσεως». Ωστόσο, το σημαντικό είναι να γίνει διάκριση μεταξύ δύο εννοιών του όρου «περιορισμός» στο πλαίσιο των κανόνων περί άμεσης φορολογίας.

37. Υπό την πρώτη έννοια, ο όρος αυτός περιλαμβάνει περιορισμούς που προκύπτουν αναπόφευκτα λόγω της συνύπαρξης των εθνικών φορολογικών συστημάτων. Λόγω του ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα αυτόν, η άμεση φορολογία στην ΕΕ χαρακτηρίζεται από τη συνύπαρξη αυτοτελών και διαφορετικών φορολογικών συστημάτων. Οι εταιρίες που πραγματοποιούν διασυνοριακές συναλλαγές υφίστανται ορισμένα μειονεκτήματα, τα οποία απορρέουν ευθέως και αναπόφευκτα από τη συνύπαρξη φορολογικών συστημάτων και, ειδικότερα, από (1) τη σώρευση διοικητικής φύσεως εμποδίων για τις εταιρίες που πραγματοποιούν διασυνοριακές συναλλαγές, (2) τις αποκλίσεις που υπάρχουν μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων και (3) την ανάγκη κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας, με συνέπεια τη διάσπαση της βράσης επιβολής του φόρου. Θα εξετάσω τα ζητήματα αυτά λεπτομερέστερα κατωτέρω.

38. Είναι αλήθεια ότι οι συνέπειες αυτές μπορούν, υπό μια γενική έννοια, να «περιορίσουν» τις διασυνοριακές δραστηριότητες. Ωστόσο, η χρήση του όρου «περιορισμός» — καιίτοι χρησιμοποιείται στη νομολογία του Δικαστηρίου — είναι στο πλαίσιο αυτό παραπλανητική. Στην πραγματικότητα, το ζήτημα εν προκειμένω είναι οι στρεβλώσεις της οικονομικής δραστηριότητας, που οφείλονται στην αναγκαστική συνύπαρξη διαφορετικών νομικών συστημάτων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι στρεβλώσεις αυτές αποτελούν μειονέκτημα για τους οικονομι-

36 — Βλ., π.χ., την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση *Marks & Spencer*, σκέψη 35, την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 28 απόφαση *Baars*, την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 35 απόφαση *Saint-Gobain*, και τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, *ICI*, Συλλογή 1998, σ. I-4695, και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, *Futura*, Συλλογή 1997, σ. I-2471.

37 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Συλλογή 1999, σ. I-2651, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

38 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 37 απόφαση *Royal Bank of Scotland*, σκέψη 26, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

κούς παράγοντες· σε άλλες περιπτώσεις, πλεονέκτημα. Στην πρώτη περίπτωση συνιστούν «περιορισμό», στη δεύτερη αποτελούν κίνητρο για τη διασυννοριακή εγκατάσταση. Κατά κανόνα, στην κρίση του Δικαστηρίου τίθενται οι «εν δυνάμει περιορισμοί» που απορρέουν από τέτοιες στρεβλώσεις, ωστόσο δεν πρέπει κανείς να ξεχνά τη δεύτερη όψη του νομίσματος — δηλαδή, την περίπτωση που η διασυννοριακή εγκατάσταση παρουσιάζει πλεονεκτήματα. Στη δεύτερη περίπτωση, ο φορολογούμενος κατά κανόνα δεν επικαλείται το κοινοτικό δίκαιο.

40. Αντιθέτως, η δεύτερη έννοια του περιορισμού καλύπτει τους επονομαζόμενους «γνήσιους» περιορισμούς: δηλαδή τους περιορισμούς πέραν αυτών που αναπόφευκτα προκαλεί η συνύπαρξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων και οι οποίοι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ. Πράγματι, το ότι, όπως εξήγησα ανωτέρω, η φορολογική αρμοδιότητα προσδιορίζεται με κριτήριο τον τόπο εγκατάστασης και τον τόπο προέλευσης του εισοδήματος συνεπάγεται κατ' ουσίαν ότι όλα τα «γνήσιως» περιοριστικά εθνικά μέτρα άμεσης φορολογίας θα χαρακτηριστούν, στην πράξη, ως μέτρα που άμεσα ή έμμεσα προκαλούν δυσμενείς διακρίσεις³⁹.

41. Θα εξετάσω τώρα λεπτομερέστερα τη διάκριση μεταξύ εν δυνάμει περιοριστικών μέτρων και μέτρων που προκαλούν δυσμενείς διακρίσεις (στις υποπαραγράφους β' και γ' αντιστοίχως).

39. Αυτοί οι «εν δυνάμει περιορισμοί», λόγω των αιτιών τους και της φύσεώς τους, μπορούν να εξαιρεθούν μόνο με παρέμβαση του κοινοτικού νομοθέτη, αντιμετωπιζόμενοι συνολικά σε κοινοτικό επίπεδο, δηλαδή με τη θέσπιση ενός φορολογικού συστήματος που να ισχύει σε όλη την ΕΕ. Επομένως, ελλείψει τέτοιου συστήματος, οι εν δυνάμει περιορισμοί δεν πρέπει να θεωρείται ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ. Θα προσέθετα ότι η παρέμβαση του Δικαστηρίου είναι εκ της φύσεώς της περιπτωσιολογική και αποσπασματική. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο πρέπει να είναι επιφυλακτικό στο να δίνει απαντήσεις σε συστηματικής φύσεως ερωτήματα που του υποβάλλονται. Ο νομοθέτης είναι μάλλον αρμοδιότερος για την επίλυση τέτοιων ζητημάτων, ιδίως όταν πρόκειται για ζητήματα που ανάγονται στον πυρήνα της φορολογικής-οικονομικής πολιτικής.

Περιοριστικά αποτελέσματα που αναπόφευκτα προκαλεί η συνύπαρξη εθνικών φορολογικών συστημάτων (εν δυνάμει περιορισμοί)

i) Μεγαλύτερος διοικητικός φόρτος

42. Από καθαρά διοικητική άποψη, πρώτη συνέπεια της παράλληλης ύπαρξης χωρι-

39 — Βλ. περαιτέρω την ανάλυσή μου σχετικά με τις καταστάσεις που προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου κατωτέρω, υπό IV, Α, 2, γ'.

στών εθνικών φορολογικών συστημάτων είναι ότι κάθε σύστημα διαθέτει τη δική του φορολογική αρχή και τις δικές του διαδικασίες υποβολής φορολογικών δηλώσεων και περαιτέρω ελέγχου (όπου είναι αναγκαίο) των δηλώσεων αυτών. Επομένως, οι επιχειρηματίες με διασυνοριακές δραστηριότητες υπέχουν εξαρχής μεγαλύτερο διοικητικό φόρτο σε σχέση με αυτούς που δραστηριοποιούνται σε ένα μόνον κράτος μέλος⁴⁰.

ii) Ύπαρξη αποκλίσεων

43. Δεύτερη συνέπεια της συνύπαρξης αυτοτελών εθνικών φορολογικών συστημάτων είναι η ύπαρξη αποκλίσεων ή παραλλαγών μεταξύ τους. Το αναπόφευκτο τέτοιων αποκλίσεων καθίσταται προφανές αν αναλογιστεί κανείς ότι τα εθνικά φορολογικά συστήματα έχουν σχεδιαστεί με βάση τις υφιστάμενες σε δεδομένη στιγμή μακροοικονομικές συνθήκες σε κάθε κράτος μέλος. Στο παρόν στάδιο ενοποίησης των εθνικών οικονομιών, οι περιστάσεις αυτές διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό μεταξύ των κρατών μελών. Για παράδειγμα, πολλοί σημαντικοί παράγοντες της παραγωγής διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών (π.χ. η δομή και το μέγεθος των αγορών εργασίας

και κεφαλαίου του κράτους μέλους). Κράτη μέλη με αυξημένο, σε σύγκριση με το κεφάλαιο, εργατικό δυναμικό μπορεί, π.χ., να επιβάλλουν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση στην εργασία απ' ό,τι στο κεφάλαιο.

44. Ομοίως, οι επιλογές οικονομικής πολιτικής μπορεί να διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό μεταξύ των κρατών μελών. Οι επιλογές αυτές αντανακλώνται, για παράδειγμα, στους φορολογικούς συντελεστές: τα κράτη μέλη μπορεί να επιβάλλουν μεγαλύτερο φόρο, για να παρέχουν περισσότερες και καλύτερες δημόσιες υπηρεσίες ή διότι επιθυμούν να αναδιανέμουν περισσότερο εισόδημα στα κατώτερα κοινωνικά στρώματα. Κάθε μια από αυτές τις επιλογές αποτελεί πολιτική επιλογή και βρίσκεται στο επίκεντρο της αρμοδιότητας των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Εν συνεχεία, οι επιλογές αυτές αποτελούν ενδεχομένως την αιτία άλλων διαφορών μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων, όπως η μέθοδος απαλλαγής από την οικονομική διπλή φορολογία — για παράδειγμα, τα κράτη με σχετικά χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές μπορεί να επιλέξουν το κλασικό σύστημα, ενώ τα κράτη με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές ενδεχομένως προτιμούν ένα σύστημα συμπληρωματικό.

40 — Βλ. την ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στην Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, «Προς μία εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια. Στρατηγική για την πρόβλεψη ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητες των εταιρειών σε επίπεδο ΕΕ», η οποία εντοπίζει πολλά εμπόδια στη διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα εντός της εσωτερικής αγοράς και καταλήγει ότι «[τ]α περισσότερα από αυτά τα προβλήματα οφείλονται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις της ΕΕ πρέπει να συμμορφώνονται με δεκαπέντε διαφορετικά σύνολα κανόνων [...] Η πληθώρα νομοθεσιών, συμβάσεων και πρακτικών στον τομέα της φορολογίας συνεπάγεται μεγάλο κόστος συμμόρφωσης και αποτελεί εμπόδιο για τις διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες» (COM (2001) 582 τελικό, σ. 13).

45. Επομένως, εφόσον δεν επιτυγχάνεται μεγαλύτερη ενοποίηση των εθνικών οικονομιών εντός της ΕΕ, είναι λογικό να υπάρχουν

μεγάλες διαφορές στη δομή και στο περιεχόμενο των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών.

46. Η ύπαρξη των αποκλίσεων προκαλεί αναπόφευκτα στρεβλώσεις όσον αφορά τις επενδύσεις, την απασχόληση και, στην περίπτωση των εταιριών και των αυτοαπασχολούμενων, την επιλογή του τόπου εγκατάστασης. Οι διαφορές μεταξύ των κρατών μελών ως προς την πραγματική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, στο μέγεθος του συναφούς διοικητικού φόρτου και στη δομή των εθνικών φορολογικών συστημάτων σαφώς επηρεάζουν την επιλογή του τόπου εγκατάστασης της οικονομικής δραστηριότητας. Ωστόσο, όπως το Δικαστήριο πρόσφατα επανέλαβε με την απόφαση *Schempp* και όπως τόνισα με τις προτάσεις μου στην εν λόγω υπόθεση, οι στρεβλώσεις που οφείλονται στις αποκλίσεις μεταξύ φορολογικών συστημάτων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας. Με την απόφαση αυτή, η οποία εκδόθηκε επί αιτήματος στηριζόμενου στις διατάξεις της Συνθήκης περί ιθαγένειας, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι «το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η Συνθήκη δεν εξασφαλίζει στον πολίτη της Ένωσης ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σ' ένα κράτος μέλος πλην αυτού στο οποίο κατοικούσε μέχρι τούδε δεν ασκεί επιρροή από πλευράς φορολογίας. Λαμβανομένων υπόψη των αποκλίσεων μεταξύ των σχετικών νομοθεσιών των κρατών μελών, η εν λόγω μεταφορά μπορεί, ανάλογα με την περίπτωση, να συνεπάγεται για τον πολίτη ορισμένα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα από πλευράς έμμεσης φορολογίας»⁴¹. Η ίδια ακριβώς

αρχή έχει εφαρμογή και στα αιτήματα που στηρίζονται στο άρθρο 43 ΕΚ. Τα εμπόδια στην ελευθερία εγκατάστασης που προκαλούνται από αποκλίσεις ή διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων δύο ή περισσότερων κρατών μελών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ. Τα εμπόδια αυτά αντιδιαστέλλονται προς αυτά που οφείλονται σε δυσμενείς διακρίσεις, τις οποίες προκαλούν οι φορολογικοί κανόνες ενός μόνον κράτους μέλους⁴².

47. Σημειώτεον, το ότι οι περιορισμοί που προκαλούνται από αποκλίσεις μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής των κανόνων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας δεν συνεπάγεται ότι καταρχήν δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης. Αντιθέτως, η αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας υπάγεται, πρώτον, στις διατάξεις εναρμονίσεως που θεσπίζονται δυνάμει του άρθρου 94 ΕΚ και, δεύτερον, στις διατάξεις που θεσπίζει η Επιτροπή δυνάμει των άρθρων 96 ΕΚ ή 97 ΕΚ προς εξουδετέρωση των στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού⁴³.

42 — Εν προκειμένω θα ήταν εύστοχος ο παραλληλισμός με την κοινωνική ασφάλιση, έναν τομέα που χαρακτηρίζεται κατ' ουσίαν από τη συνύπαρξη χωριστών εθνικών συστημάτων. Καίτοι ο κανονισμός (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης στους μισθωτούς και τις οικογένειές τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας, ΕΕ ειδ. εκδ. 05/001, σ. 73, συνδέει σε ορισμένο βαθμό τα συστήματα αυτά, εντούτοις, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, οι πολίτες δεν είναι δυνατόν να μετακινήθουν μεταξύ των κρατών μελών χωρίς αυτό να έχει αντίκτυπο στην κατάστασή τους από πλευράς κοινωνικής ασφάλισης.

43 — Πράγματι, η ύπαρξη αποκλίσεων μπορεί καθ αυτή να έχει θετικά αποτελέσματα για τις οικονομίες των κρατών μελών και να είναι επωφέλης για την κοινή αγορά. Εξαιρουμένων ορισμένων ακραίων περιπτώσεων — π.χ. των περιπτώσεων «επιτήμιου φορολογικού ανταγωνισμού» — μπορεί κανείς να υποστηρίξει πειστικά ότι ο ρυθμιζόμενος και υπό διαφανείς συνθήκες ανταγωνισμός μεταξύ φορολογικών συστημάτων αποτελεί, όπως και σε άλλους τομείς, κίνητρο για τα κράτη μέλη να διοικούν και να διαρθρώνουν τα φορολογικά τους συστήματα, καθώς και να χρησιμοποιούν τα έσοδά τους από την άμεση φορολογία όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερα.

41 — Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, *Schempp*, Συλλογή 2005, σ. I-6421, σκέψη 45. Βλ. και το σημείο 33 των προτάσεων μου στην υπόθεση αυτή, καθώς και την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, *Lindfors*, Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 34.

iii) Κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (διάσπαση της βάσης επιβολής του φόρου)

λόγηση των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή)⁴⁴.

48. Ο τρίτος περιορισμός που οφείλεται στον εθνικό χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων είναι η ανάγκη κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας επί του εισοδήματος των επιχειρηματιών με διασυννοριακή δραστηριότητα (διάσπαση της βάσης επιβολής του φόρου). Όπως και στην περίπτωση των αποκλίσεων, οι περιορισμοί αυτοί πρέπει να διακρίνονται από τις δυσμενείς διακρίσεις, διότι απορρέουν όχι από τους φορολογικούς κανόνες ενός κράτους μέλους, αλλά από τη συνύπαρξη δύο χωριστών φορολογικών αρμοδιοτήτων (δηλαδή, το φορολογικό μειονέκτημα δεν μπορεί να καταλογιστεί σε κάποιο κράτος μέλος). Ωστόσο, αντιθέτως προς τις αποκλίσεις, οι περιορισμοί θα εξακολουθούσαν να υπάρχουν ακόμη και αν τα φορολογικά συστήματα είχαν ακριβώς τον ίδιο σχεδιασμό και το ίδιο περιεχόμενο.

49. Η φύση αυτού του είδους περιορισμού μπορεί να εξηγηθεί πολύ απλά. Προφανής συνέπεια της συνύπαρξης των εθνικών φορολογικών συστημάτων είναι ότι, για τη φορολόγηση των επιχειρηματιών με διασυννοριακή δραστηριότητα, απαιτείται να αποφασιστεί ο τρόπος συναρμογής των εν λόγω συστημάτων. Ειδικότερα, κάθε κράτος μέλος πρέπει να επιλέξει ένα κριτήριο βάσει του οποίου αποφασίζει ποιο εισόδημα (ή ποιο μέρος του εισοδήματος) ενός επιχειρηματία εμπίπτει στη δική του φορολογική αρμοδιότητα. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του διεθνούς φορολογικού δικαίου, μία από τις σημαντικότερες μεθόδους κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας στηρίζεται στη διάκριση μεταξύ «κράτους εγκατάστασης» (φορολόγηση των εγκατεστημένων στην ημεδαπή) και «κράτους προέλευσης» (φορο-

50. Στο πλαίσιο της φορολογίας στο κράτος εγκατάστασης, το κράτος όπου είναι εγκατεστημένος ο φορολογούμενος έχει φορολογική αρμοδιότητα για το σύνολο του εισοδήματός του («παγκόσμια» ή γενική φορολογική αρμοδιότητα). Ο λόγος είναι ότι ο φορολογούμενος χρησιμοποιεί περισσότερο τις διάφορες παροχές του κράτους εγκατάστασής του (όπως τις δημόσιες υπηρεσίες, την κοινωνική ασφάλιση, τις υποδομές κ.λπ. Αντιθέτως, στο πλαίσιο της φορολογίας στο κράτος προέλευσης, το κράτος έχει φορολογική αρμοδιότητα επί του εισοδήματος ενός εγκατεστημένου στην αλλοδαπή προσώπου μόνο για το μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από πηγή εντός του κράτους αυτού («χωρική» φορολογική αρμοδιότητα). Ο λόγος είναι ότι το κράτος προέλευσης παρέχει την «οικονομική δυνατότητα» ώστε να πραγματοποιηθεί το εν λόγω εισόδημα.

51. Συνέπεια αυτού του τρόπου κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας είναι ότι, ελλείψει κανόνων ιεραρχήσεως της φορολογικής αρμοδιότητας των οικείων κρατών, ένας επιχειρηματίας που έχει εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης ενδέχεται να υποστεί νομική διπλή φορολογία. Βάσει του διεθνούς δικαίου, ο γενικά αποδεκτός κανόνας προτεραιότητας είναι αυτός του «δικαιώματος της χώρας προέλευσης»: δηλαδή, προτεραιότητα στη φορολόγηση του εισοδήματος έχει το κράτος προέλευσης του εισοδήματος. Επομένως, όσον αφορά την απαλλαγή από τη νομική διπλή φορολογία, απόκειται καταρχήν στο κράτος

44 — Βλ. OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, with Commentaries to the Articles, ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1977, όπως έχει αναθεωρηθεί.

εγκατάστασης να επιλέξει αν και πώς επιθυμεί να παράσχει τέτοια απαλλαγή⁴⁵. Ένα κράτος μπορεί, π.χ., να παράσχει απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία είτε μονομερώς είτε μέσω ΣΑΔΦ και να χρησιμοποιήσει είτε τη μέθοδο της απαλλαγής είτε τη μέθοδο της πίστωσης⁴⁶. Είναι, ως εκ τούτου, προφανές ότι η διάκριση μεταξύ εγκατεστημένων στην ημεδαπή (φορολογική αρμοδιότητα του κράτους εγκατάστασης, φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος) και εγκατεστημένων στην αλλοδαπή (φορολογική αρμοδιότητα του κράτους προέλευσης, φορολόγηση του εισοδήματος που πραγματοποιείται εντός του κράτους) έχει κρίσιμη σημασία για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο διεθνές φορολογικό δίκαιο.

η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας με κριτήριο την ιθαγένεια δεν συνιστά δυσμενή διάκριση, έκρινε ότι τυχόν διαφοροποιήσεις «απορρέ[ουν], ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σε κοινοτικό πλαίσιο ιδίως βάσει του άρθρου [293], δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης, από την αρμοδιότητα που έχουν τα συμβαλλόμενη μέρη να καθορίζουν, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας. Όσον αφορά επίσης την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, δεν είναι παράλογο το να εμπνέονται τα κράτη μέλη από τη διεθνή πρακτική και από το υπόδειγμα συμβάσεως που κατάρτισε ο ΟΟΣΑ [...]»⁴⁷. Ομοίως, το Δικαστήριο έχει σε πολλές περιπτώσεις ρητώς δεχθεί ότι είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο η βασική διάκριση μεταξύ (γενικής) αρμοδιότητας του κράτους εγκατάστασης και (χωρικής) αρμοδιότητας του κράτους προέλευσης⁴⁸.

52. Βάσει του κοινοτικού δικαίου, αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και την επιλογή των σχετικών κριτηρίων είναι αποκλειστικά τα κράτη μέλη (σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο). Όπως συχνά διαπιστώνει το Δικαστήριο, το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν έχει θεσπίσει εναλλακτικά κριτήρια ούτε διαθέτει βάση για τη θέσπιση τέτοιων κριτηρίων. Για παράδειγμα, με την απόφαση Gilly, το Δικαστήριο, αφού αποφάνθηκε ότι

47 — Απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 30 και 31. Βλ., επίσης, σκέψη 24: «Τα κράτη μέλη, ως αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία, συνήψαν διάφορες διμερείς συμβάσεις εμπνεόμενα, μεταξύ άλλων, από τα καταρτισθέντα από τον [ΟΟΣΑ] υποδείγματα φορολογικής συμβάσεως σχετικά με τα εισοδήματα και την περιουσία».

48 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 45, με την οποία το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι «η κατοικία αποτελεί το συνδετικό στοιχείο με τον φόρο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το ισχύον διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) [...] με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας, και τούτο ενόψει καταστάσεων ενεχυρών στοιχεία αλλοδαποτήτων». Βλ. επίσης απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D., Συλλογή 2005, σ. I-5821, σκέψη 28 απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot, Συλλογή 2000, σ. I-11819, σκέψη 93· την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 35 απόφαση Saint-Gobain· την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36 απόφαση Futura, σκέψεις 20 και 21· και την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 34, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «[το] γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτιμάτων για τον μη κάτοικο ημεδαπής τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν ανιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση».

45 — Βλ. OECD Model Double Taxation Convention, υποσημείωση 44.

46 — Με τη μέθοδο της απαλλαγής, το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα των εγκατεστημένων στην ημεδαπή απαλλάσσεται από τον φόρο στο κράτος εγκατάστασης του φορολογούμενου, με το αιτιολογικό ότι το εισόδημα αυτό έχει ήδη φορολογηθεί στο κράτος «προέλευσης» (ήτοι, στο κράτος όπου το εισόδημα πραγματοποιήθηκε). Αντιθέτως, με την πίστωση φόρου, ως μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας, οι φορολογούμενοι που έχουν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης φορολογούνται στο κράτος εγκατάστασής τους για το παγκόσμιο εισόδημά τους, του αλλοδαπής προέλευσης περιλαμβανομένου, αλλά μπορούν να συμψηφίσουν τον φόρο που κατέβαλαν στο κράτος προέλευσης με τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης.

53. Πέραν τούτου, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διάκριση μεταξύ εγκατεστημένων και μη στην αλλοδαπή δεν αποτελεί πάντοτε επαρκή βάση για να δικαιολογηθεί η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων. Με την απόφαση *Marks & Spencer*, το Δικαστήριο συνόψισε την άποψή του επί του ζητήματος αυτού, επισημαίνοντας ότι «[...] στο φορολογικό δίκαιο, η κατοικία των φορολογουμένων μπορεί να συνιστά παράγοντα ικανό να δικαιολογήσει εθνικούς κανόνες συνεπαγόμενους τη διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής. Ωστόσο, η κατοικία δεν αποτελεί πάντοτε δικαιολογημένο παράγοντα διακρίσεως. Συγκεκριμένα, το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα καθιστούσε το άρθρο 43 ΕΚ κενό περιεχομένου [...]. Σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, πρέπει να εξετάζεται αν ο περιορισμός της εφαρμογής ενός φορολογικού πλεονεκτήματος στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής δικαιολογείται από ουσιώδη αντικειμενικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν τη διαφορετική μεταχείριση [...]».⁴⁹

54. Η συλλογιστική που ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή δείχνει ότι, οσάκις υπάρχει διαφορετική μεταχείριση, θα εξετάζει επισταμένως αν αυτή δικαιολογείται από αντικειμενικούς λόγους. Με άλλα λόγια: υπάρχει παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ οσάκις η διαφορετική μεταχείριση που το κράτος μέλος επιφυλάσσει στους υπαγομένους στη φορολογική αρμοδιότητά του δεν αποτελεί λογική και άμεση συνέπεια του ότι, στο παρόν στάδιο εξέλιξως του κοινοτικού

δικαίου, τα πρόσωπα αυτά, όταν πρόκειται για διασυνοριακές καταστάσεις, ενδέχεται να υπέχουν διαφορετικές υποχρεώσεις σε σχέση με το αν επρόκειτο για καταστάσεις αποκλειστικά εσωτερικές. Στο πλαίσιο αυτό είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι οι επιχειρήσεις που κάνουν χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας είναι, καταρχήν, εξοικειωμένες με τις αποκλίσεις μεταξύ των ισχυόντων εθνικών φορολογικών κανόνων, καθώς και με την αντίστοιχη κατανομή φορολογικής αρμοδιότητας βάσει ΣΑΔΦ. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, τον ερώτημα που τίθεται είναι: ποιες υποχρεώσεις υπέχουν τα κράτη μέλη από το άρθρο 43 ΕΚ;

γ) Περιορισμοί που εμπίπτουν στο άρθρο 43 ΕΚ

55. Να επαναλάβω ότι περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης που οφείλεται αποκλειστικά στη συνύπαρξη εθνικών φορολογικών αρχών, στις αποκλίσεις μεταξύ εθνικών φορολογικών συστημάτων ή στην κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ δύο φορολογικών συστημάτων (εν δυνάμει περιορισμός) δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ. Αντιθέτως, οι «γνήσιοι» περιορισμοί, δηλαδή οι περιορισμοί στην ελευθερία εγκατάστασης πέραν αυτών που αναπόφευκτα προκαλεί η συνύπαρξη εθνικών φορολογικών συστημάτων, εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 43 ΕΚ, εκτός αν είναι δικαιολογημένοι. Σύμφωνα με τη διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε ανωτέρω, η δυσμενής φορολογική μεταχείριση, για να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ, πρέπει να

⁴⁹ — Προπαρατεθείσα ανωτέρω, στην υποσημείωση 4, απόφαση *Marks & Spencer*, σκέψεις 37 και 38.

είναι συνέπεια δυσμενούς διακρίσεως απορρέουσας από τους κανόνες μιας μόνον δικαιοδοσίας, και όχι από τις αποκλίσεις ή την κατανομή φορολογική αρμοδιότητας μεταξύ των φορολογικών συστημάτων (δύο ή περισσότερων) κρατών μελών.

τικές κατηγορίες υποχρεώσεων, ανάλογα με την ιδιότητα υπό την οποία ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

56. Όπως υπενθύμισα ανωτέρω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι συνιστά δυσμενή διάκριση «η εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή η εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις»⁵⁰.

57. Κατά την άποψή μου, η επιλεγείσα από τα κράτη μέλη μέθοδος κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας —δηλαδή η διάκριση μεταξύ γενικής φορολογικής αρμοδιότητας (του κράτους εγκατάστασης) και χωρικής φορολογικής αρμοδιότητας (του κράτους προέλευσης)— συνεπάγεται ότι η έννοια της δυσμενούς διακρίσεως έχει διαφορετική εφαρμογή όταν το κράτος ενεργεί ως κράτος εγκατάστασης σε σχέση με το αν ενεργεί ως κράτος προέλευσης. Με απλά λόγια, επειδή η φύση της φορολογικής αρμοδιότητας που ασκείται σε κάθε περίπτωση είναι εκ βάθρων διαφορετική, ο επιχειρηματίας που υπόκειται στην αρμοδιότητα του κράτους εγκατάστασης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτόν που υπόκειται στην αρμοδιότητα του κράτους προέλευσης και αντιστρόφως. Κατά συνέπεια, το άρθρο 43 ΕΚ επιβάλλει στα κράτη δύο διαφορε-

ι) Οι υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 43 ΕΚ το κράτος εγκατάστασης

58. Η κύρια υποχρέωση που επιβάλλεται στα κράτη που ασκούν φορολογική αρμοδιότητα ως κράτος εγκατάστασης συνίσταται, κατ' ουσίαν, στη μεταχείριση του αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος των εγκατεστημένων στην ημεδαπή σύμφωνα με τον τρόπο που έχει καταναείμει τη φορολογική βάση του. Εφόσον έχει καταναείμει τη φορολογική βάση του κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα —αν δηλαδή το φορολογεί— δεν πρέπει προβαίνει σε δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στη νομολογία του Δικαστηρίου. Όσον αφορά, π.χ., τη φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι:

— Εφόσον απαλλάσσει από την οικονομική διπλή φορολογία τα μερίσματα που εισπράττουν οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή, το κράτος εγκατάστασης, που διαθέτει γενική φορολογική αρμοδιότητα επί του εισοδήματος των εγκατεστημένων στην ημεδαπή, πρέπει να παρέχει την ίδια απαλλαγή τόσο για τα αλλοδαπής όσο και για τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα και πρέπει, προς τούτο, να λαμβάνει υπόψη

⁵⁰ — Προπαρατεθείσα ανωτέρω, στην υποσημείωση 37, απόφαση *Royal Bank of Scotland*, σκέψη 26, και παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

τον φόρο εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή⁵¹.

και οι οποίες θα υπάγονταν διαφορετικά στον ACT⁵³.

- Ομοίως, εφόσον το κράτος εγκατάστασης επιτρέπει τον συμψηφισμό των ζημιών στην ημεδαπή με προηγούμενα ή μελλοντικά κέρδη στην ημεδαπή, δεν μπορεί να απαγορεύσει τον συμψηφισμό αυτόν απλώς και μόνον επειδή η οικεία εταιρία έχει και αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα⁵².
- Επιπλέον, εφόσον ένα κράτος παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν κέρδη στις ημεδαπές μητρικές τους εταιρίες δυνατότητα απαλλαγής από τον ACT σε επίπεδο ομίλου, πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα αυτή και στις ημεδαπές θυγατρικές που διανέμουν κέρδη σε αλλοδαπές μητρικές εταιρίες

59. Ομοίως, με την απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο έκρινε ότι, καταρχήν, εφόσον το κράτος μέλος δεν ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί αλλοδαπής θυγατρικής μιας ημεδαπής εταιρίας, δεν υποχρεούται να της παρέχει δυνατότητα συμψηφισμού ζημιών⁵⁴. Με άλλα λόγια, αν το κράτος εγκατάστασης έχει κατανείμει τη φορολογική βάση κατά τρόπον ώστε η φορολογική του αρμοδιότητα να μην καλύπτει την αλλοδαπή θυγατρική μιας ημεδαπής εταιρίας είναι καταρχήν λογικό το κράτος αυτό να μη λαμβάνει υπόψη του, κατά τον υπολογισμό του φόρου της ημεδαπής εταιρίας, τις μειώσεις φόρου που σχετίζονται με το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα.

60. Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, η νομολογία του Δικαστηρίου έχει καταρχήν δεχθεί τον κανόνα του διεθνούς φορολογικού δικαίου ότι το κράτος εγκατάστασης, στο πλαίσιο της γενικής φορολογικής αρμοδιότητάς του, πρέπει να λαμβάνει πλήρως υπόψη την προσωπική κατάσταση ενός εργαζομένου ή ενός επιχειρηματία⁵⁵, εκτός αν αυτό έχει ήδη

51 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Manninen, (η πίστωση φόρου που ισχύει για τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα πρέπει να παρέχεται και για τα αλλοδαπής προέλευσης) την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 31 απόφαση Verkoijen (το κράτος εγκατάστασης πρέπει να χορηγεί για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων που χορηγεί για τα ημεδαπής προέλευσης απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz, Συλλογή 2004, σ. I-7063 (η επιλογή όσον αφορά τον τρόπο φορολόγησης των ημεδαπής προέλευσης μερισμάτων πρέπει να ισχύει και για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα). Βλ., επίσης, την απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (απαλλακτική εισφορά), Συλλογή 2004, σ. I-2229 (υπαγωγή στον χαμηλό συντελεστή του τελικού παρακρατούμενου φόρου επιτρέπεται μόνο για προσόδους από απαιτήσεις κατά εγκατεστημένων στην ημεδαπή παρόμοια ενοίκια μεταγερση) θα έπρεπε να δικαιούνται και αυτοί των οποίων τα έσοδα προέρχονται από αλλοδαπούς οφειλότες) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano της 10ης Νοεμβρίου 2005 στην υπόθεση C-292/04, Mellicke (δεν έχουν δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή).

52 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMIB, Συλλογή 2000, σ. I-11619, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2002, C-431/01, Mertens, Συλλογή 2002, σ. I-7073 (ημεδαπή εταιρία υποχρεούται να συμψηφίσει ζημίες στην αλλοδαπή με κέρδη αλλοδαπής προέλευσης) προπαρατεθείσα, στην υποσημείωση 36, απόφαση ICI (η χορήγηση απαλλαγής βάσει ζημιών στην ημεδαπή εξαρτάται από το αν η ημεδαπή εταιρία έχει θυγατρικές εταιρίες στην αλλοδαπή).

53 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3 απόφαση Metallgesellschaft.

54 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 46. Το Δικαστήριο στήριξε την κρίση του αυτή μεταξύ άλλων στο ότι οι εταιρίες δεν μπορούν να επιλέξουν σε ποια φορολογική αρμοδιότητα θα υπαχθούν βάσει των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας, διότι αυτό θα έθετε σε κίνδυνο την ισορροπημένη κατανομή φορολογικής αρμοδιότητας.

55 — Π.χ., αφορολόγητα βασικά ποσά, δυνατότητα χωριστής φορολόγησης του εισοδήματος συζύγων ή έκπτωσης δαπανών διαβίωσης.

γίνει στο κράτος προέλευσης (π.χ., βάσει διατάξεων ΣΑΔΦ)⁵⁶. Επιπλέον, τα επενδυτικά κίνητρα που ένα κράτος παρέχει στους κατοίκους του για επενδύσεις στην ημεδαπή πρέπει να τα παρέχει και για διασυνοριακές επενδύσεις⁵⁷.

61. Τέλος, το κράτος εγκατάστασης, καίτοι μπορεί νομίμως να απαιτεί από τους φορολογούμενους που επιθυμούν να παύσουν δια παντός να υπάγονται στη φορολογική του αρμοδιότητα να εκκαθαρίσουν τις φορολογικές καταστάσεις τους (φορολογία «εξόδου», που επιβάλλεται, π.χ., σε μη ρευστοποιηθείσες υπεραξίες), δεν μπορεί να επιβάλλει τέτοια φορολογία κατά τρόπο δυσανάλογο σε σχέση με την ανάγκη διατηρήσεως της φορολογικής συνοχής ή της αποτροπής καταχρηστικής συμπεριφοράς⁵⁸.

62. Όσον αφορά τις υποχρεώσεις του κράτους εγκατάστασης στον τομέα της φορολογίας των εταιριών, θα ήθελα να προσθέσω ένα σύντομο σχόλιο σχετικά με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Bosal⁵⁹. Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι αντιβαίνει στο άρθρο

43 ΕΚ διάταξη της ολλανδικής νομοθεσίας δυνάμει της οποίας οι εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες μπορούν να εκπέσουν δαπάνες σχετικές με θυγατρική εταιρία μόνον αν η θυγατρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες ή αν οι δαπάνες αυτές αποφέρουν εμμέσως φορολογητέα στις Κάτω Χώρες κέρδη. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό ακολουθώντας ένα συλλογισμό αποτελούμενο από τρία στάδια. Πρώτον, αφού διαπίστωσε ότι ο επιβαλλόμενος από την ολλανδική νομοθεσία περιορισμός της δυνατότητας εκπτώσεως των δαπανών είναι καταρχήν συμβατός με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες⁶⁰, το Δικαστήριο επισήμανε ότι ο περιορισμός αυτός «θα μπορούσε να αποτρίψει» μια (ολλανδική) μητρική εταιρία από το να ασκήσει τις δραστηριότητές της μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, συνιστά εμπόδιο στη σύσταση θυγατρικών σε άλλα κράτη μέλη, κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ. Δεύτερον, το Δικαστήριο απέρριψε το ενδεχόμενο η διάταξη αυτή να δικαιολογείται από λόγους σχετικούς με τη συνοχή του φορολογικού συστήματος (δηλαδή από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του ολλανδικού φορολογικού συστήματος). Αποφάνθηκε ότι, στη συγκεκριμένη υπόθεση, δεν υπάρχει «άμεση σχέση» μεταξύ χορηγήσεως ενός φορολογικού πλεονεκτήματος —του δικαιώματος της μητρικής εταιρίας να εκπίπτει τις δαπάνες συμμετοχής στο κεφάλαιο των θυγατρικών της— και της φορολογικής υποχρεώσεως της θυγατρικής εταιρίας. Το Δικαστήριο παρέθεσε συναφώς την απόφαση Baars⁶¹, με την οποία είχε αποφανθεί ότι δεν υφίσταται τέτοια άμεση σχέση όταν πρόκειται για διαφορετικούς φόρους ή για φορολογική μεταχείριση διαφορετικών φορολογουμένων. Τρίτον, το Δικαστήριο απέρριψε το επιχεί-

56 — Βλ., π.χ., την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση De Groot, σκέψεις 99 και 100, και τις αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 22, και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 44. Γίνεται εν γένει δεκτό ότι αυτό συμβαίνει διότι είναι ευχερέστερο για το κράτος εγκατάστασης, το οποίο έχει γενική φορολογική αρμοδιότητα, να συλλέξει στοιχεία σχετικά με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Βλ. επίσης την εξαίρεση από την αρχή αυτή σύμφωνα με την απόφαση Schumacker.

57 — Απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson, Συλλογή 1995, I-3955, και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 31 απόφαση Verkooijen.

58 — Απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie de Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409.

59 — Απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal, Συλλογή 2003, σ. I-9409.

60 — Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

61 — Βλ. υποσημείωση 28.

ρημα ότι, λόγω της αρχής της εδαφικότητας, η κατάσταση μιας ολλανδικής εταιρίας με φορολογούμενες στις Κάτω Χώρες θυγατρικές και η κατάσταση μιας ολλανδικής εταιρίας με μη φορολογούμενες στο κράτος αυτό θυγατρικές δεν μπορούν να θεωρηθούν «παρεμφερείς» στο πλαίσιο του άρθρου 43 ΕΚ. Στο ζήτημα αυτό το Δικαστήριο απλώς παρέπεμψε στην απόφαση *Metallgesellschaft*⁶², παρατηρώντας ότι, ενώ η αρχή της εδαφικότητας την οποία εφάρμοσε στην απόφαση *Futura*⁶³ αφορούσε τη φορολόγηση μιας μόνον εταιρίας (η οποία δραστηριοποιούταν σε άλλο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος), η συγκεκριμένη υπόθεση αφορούσε τη φορολόγηση μητρικής και θυγατρικής εταιρίας (δηλαδή δύο νομικών προσώπων που φορολογούνται χωριστά).

63. Θεωρώ ότι, με την απόφαση αυτή, δεν δόθηκε η δέουσα σημασία στην κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών στη συγκεκριμένη περίπτωση. Αναφέρομαι, ειδικότερα, στη διαπίστωση του Δικαστηρίου ότι πληρούνται το κριτήριο της συγκρισιμότητας. Κατά την άποψή μου, αποτελεί ουσιώδες στοιχείο το ότι οι Κάτω Χώρες απαλλάσσουν από τη φορολογία όλα τα κέρδη που διανέμονται στην ημεδαπή από αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες. Σύμφωνα, δηλαδή, με την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των Κάτω Χωρών και των κρατών μελών όπου είναι εγκατεστημένες οι θυγατρικές εταιρίες, αρμόδια για τη φορολόγηση των κερδών των αλλοδαπών θυγατρικών ήταν αποκλειστικά τα εν λόγω κράτη μέλη — το κράτος προέλευσης. Κατά συνέπεια, θεωρώ απολύτως συμβατό με την εν λόγω κατανομή

αρμοδιότητας το να συσχετίζουν οι Κάτω Χώρες τις δαπάνες της ολλανδικής μητρικής εταιρίας, οι οποίες απέφεραν τα απαλλαγέντα κέρδη των αλλοδαπών θυγατρικών, με το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένες οι θυγατρικές. Με άλλα λόγια, είναι προφανές ότι η ημεδαπή εταιρία της οποίας η θυγατρική φορολογείται για τα κέρδη της στο συγκεκριμένο κράτος μέλος δεν βρίσκεται στην ίδια θέση με την ημεδαπή εταιρία της οποίας η θυγατρική δεν φορολογείται (απαλλάσσεται από τον φόρο) για τα κέρδη της στο εν λόγω κράτος μέλος. Συνοψίζοντας, πρόκειται για κλασικό παράδειγμα διαφορετικής μεταχειρίσεως οφειλόμενης ευθέως στη διάσπαση της βάσης επιβολής του φόρου. Θεωρώ ότι το αποτέλεσμα της αποφάσεως του Δικαστηρίου ήταν να παραμεριστεί η επιλογή των κρατών μελών όσον αφορά την επιλογή φορολογικής αρμοδιότητας και της προτεραιότητας στη φορολόγηση — επιλογή η οποία, όπως επισήμανα ανωτέρω, εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών.

64. Επισημαίνω επιπλέον ότι συνέπεια της αποφάσεως *Bosal* είναι, καταρχήν, και το ότι δυνατότητα εκπτώσεως των (ιδίων) δαπανών θα μπορούσε να υπάρξει και στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική. Καίτοι μπορεί κανείς να υποθέσει ότι το Δικαστήριο δεν είχε την πρόθεση να επιτρέψει «διπλή απαλλαγή», η απόφασή του δεν περιέχει καμία ένδειξη ως προς το ποιο από τα δύο κράτη — αυτό της μητρικής ή αυτό της θυγατρικής εταιρίας — θα πρέπει να έχει προτεραιότητα στη φορολόγηση, όσον αφορά τη συγκεκριμένη έκπτωση δαπανών. Πράγματι, αυτό ήταν το δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το *Hoge Raad* στη συγκεκριμένη υπόθεση και στο οποίο το Δικαστήριο δεν απάντησε ρητώς. Αρκεί να αναφερθεί ότι, όπως προανέφερα, το κοινοτικό δίκαιο δεν παρέχει βάση για την

62 — Βλ. υποσημείωση 3 ανωτέρω.

63 — Βλ. υποσημείωση 36 ανωτέρω.

κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και προτεραιότητας στη φορολόγηση⁶⁴.

65. Θα ήθελα εξάλλου να επισημάνω ότι, με την απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο εισήγαγε παρέκκλιση —όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος εταιριών— από την αρχή ότι το κράτος εγκατάστασης υποχρεούται να μεταχειρίζεται το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εγκατεστημένων σε αυτό προσώπων σε συνάρτηση με τον τρόπο κατανομής της φορολογικής βάσεώς του. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, σε εξαιρετικές περιστάσεις, όταν είναι απολύτως αδύνατον για την εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική να συμψηφίσει τις ζημίες της, το κράτος εγκατάστασης υποχρεούται να εφαρμόσει την προβλεπόμενη για ημεδαπής ομίλους εταιριών απαλλαγή και στις ζημίες αυτές, παρά το γεγονός ότι το κράτος εγκατάστασης δεν ασκεί καμία άλλη φορολογική αρμοδιότητα επί των θυγατρικών αυτών⁶⁵. Το Δικαστήριο εξήγησε την παρέκκλιση αυτή με το σκεπτικό ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, η απαγόρευση συμψηφισμού των ζημιών σε επίπεδο ομίλου «βαίνει πέραν του αναγκαίου [...] μέτρου»

για την επίτευξη του κύριου μέρους του σκοπού της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας⁶⁶. Όποια και αν είναι η ratio decidendi της εν λόγω παρεκκλίσεως, φρονώ ότι θα πρέπει να εφαρμόζεται απολύτως περιοριστικά. Η λειτουργία της δεν είναι συμμετρική, διότι, αφενός συνεπάγεται ελάφρυνση οσάκις η εφαρμογή των φορολογικών κανόνων του κράτους προέλευσης έχει ως αποτέλεσμα ζημίες για τις θυγατρικές και αφετέρου αφήνει αφορολόγητα στο κράτος εγκατάστασης τα ιδιαίτερα υψηλά κέρδη των θυγατρικών που δραστηριοποιούνται υπό ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Εν τέλει, το Δικαστήριο, εισάγοντας την εν λόγω παρέκκλιση, καθιερώνει μια ακόμη απόκλιση όσον αφορά τη διασύνδεση μεταξύ εθνικών φορολογικών συστημάτων, με συνέπεια την περαιτέρω στρέβλωση της ασκήσεως της ελευθερίας εγκατάστασης και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων εντός της Κοινότητας. Για να το θέσω κάπως διαφορετικά, δεν βλέπω γιατί θα πρέπει να χορηγείται στις εταιρίες που αποφασίζουν να μεταφέρουν τις δραστηριότητές τους σε άλλος κράτος μέλος, έχοντας πλήρη γνώση της εκεί ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, μία άκρως επιλεκτική και στρεβλωτική φορολογική απαλλαγή στο κράτος εγκατάστασης οσάκις οι δραστηριότητές τους στο κράτος προέλευσης είναι ζημιογόνες και οι ζημίες δεν μπορούν να συμψηφιστούν στο εν λόγω κράτος.

ii) Οι υποχρεώσεις που υπέχει το κράτος προέλευσης από το άρθρο 43 ΕΚ

66. Το κράτος προέλευσης, επειδή έχει φορολογική αρμοδιότητα μόνον επί του εισοδήματος που αποκομίζουν οι κάτοικοι αλλοδαπής του κράτος αυτό, υπέχει λιγό-

64 — Θα προσέθετα ότι μου είναι δύσκολο να διακρίνω πώς σχετίζεται η απόφαση Metallgesellschaft (παράτιθεται στην υποσημείωση 3) με την κριθείσα στην υπόθεση Bosal (παράτιθεται στην υποσημείωση 59) κατάσταση. Με την απόφαση Metallgesellschaft, το Δικαστήριο κατ' ουσίαν έκρινε ότι πρέπει να παρέχεται και στους ομίλους εταιριών των οποίων η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στην αλλοδαπή η δυνατότητα που παρέχεται σε ομίλους εταιριών των οποίων η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στην ημεδαπή να υπάγονται στο σύστημα φορολογίας ομίλου εταιριών [group income election scheme], στο πλαίσιο του οποίου οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν τον ΑΕΤ για τα μερίσματα που διανέμουν στις μητρικές εταιρίες. Στην περίπτωση αυτή, αρμόδιο για τη φορολόγηση των κερδών των ημεδαπών θυγατρικών είναι καταρχήν το Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, το Ηνωμένο Βασίλειο υποχρεούται, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς του, να παρέχει τα ίδια ευεργετήματα σε όλες τις ημεδαπές θυγατρικές, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης των μητρικών εταιριών. Υπ' αυτή την έννοια, η συγκεκριμένη υπόθεση μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκεται στον αντίποδα της υποθέσεως Bosal, στο πλαίσιο της οποίας οι Κάτω Χώρες, ως κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας, επέλεξαν να μην ασκήσουν φορολογική αρμοδιότητα επί των κερδών των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή θυγατρικών.

65 — Βλ. υποσημείωση 4 ανωτέρω, σκέψεις 55 και 56.

66 — Οπ.π.

τερες υποχρεώσεις βάσει του άρθρου 43 ΕΚ. Κατ' ουσίαν, αυτές συνίστανται στην υποχρέωση να μεταχειρίζεται όλους τους κατοίκους αλλοδαπής κατά τρόπο όμοιο με τους κατοίκους ημεδαπής (απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων), εφόσον οι πρώτοι εμπίπτουν στη φορολογική αρμοδιότητά του — ανάλογα, δηλαδή, με την έκταση της αρμοδιότητάς του επί κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής.

67. Στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος εταιριών, η υποχρέωση αυτή έχει, π.χ., την έννοια ότι:

- τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται σε ημεδαπές εταιρίες —περιλαμβανομένων των πλεονεκτημάτων που παρέχονται δυνάμει ΣΑΔΦ⁶⁷— πρέπει να παρέχονται εξίσου και στα υποκαταστήματα (μόνιμες εγκαταστάσεις) αλλοδαπών εταιριών, αν τα υποκαταστήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο εταιριών όπως και οι ημεδαπές εταιρίες⁶⁸. Επομένως, π.χ., τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών δικαιούνται, για τα μερίσματα, την ίδια πίστωση φόρου προς συμψηφισμό, αν φορολογούνται για τα μερίσματα αυτά με τον ίδιο τρόπο όπως οι ημεδαπές εταιρίες⁶⁹.

- Επιπλέον, εφόσον το κράτος προέλευσης ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρίας, δεν μπορεί να φορολογήσει το υποκατάστημα αυτό με υψηλότερο συντελεστή από τον ισχύοντα για τις ημεδαπές εταιρίες⁷⁰.

- Επίσης το κράτος προέλευσης δεν μπορεί να επιβάλλει, π.χ., υποχρεώσεις όσον αφορά τα κατώτατα όρια κεφαλαίου (κανόνες περί υποκεφαλαιοποίησης) μόνον ως προς τα καταβαλλόμενα στην αλλοδαπή ποσά τόκων από δάνειο μετόχου κατοίκου αλλοδαπής προς την ελεγχόμενη από αυτόν ημεδαπή θυγατρική, ενώ για την καταβολή αντίστοιχων ποσών στην ημεδαπή δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, εκτός αν η επιβολή των εν λόγω υποχρεώσεων είναι δικαιολογημένη⁷¹.

- Ομοίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η Συνθήκη δεν απαγορεύει, όσον αφορά τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής φόρου στους φορολογούμενους που δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, να λαμβάνει υπόψη του το κράτος προέλευσης μόνον τα κέρδη και τις ζημίες που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους στο κράτος αυτό, — και όχι, π.χ., τις ζημίες που προκύπτουν στο κράτος εγκατάστασης⁷².

67 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 35 απόφαση Saint Gobain.

68 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1983, C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας («Avoir Fiscal»), Συλλογή 1986, σ. 273, της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017 (υποκατάστημα μη εγκατεστημένης εταιρίας που δικαιούται το ίδιο επίδοιο για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου), και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36 απόφαση Futura, (υποκατάστημα μη εγκατεστημένης εταιρίας που δικαιούται τις ίδιες δυνατότητες μεταφοράς ζημιών).

69 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 68 απόφαση Avoir Fiscal.

70 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 37 απόφαση Royal Bank of Scotland.

71 — Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Συλλογή 2002, σ. I-11779, και εκκρεμής αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EE 2005 C 57, σ. 20).

72 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36 απόφαση Futura, σκέψη 21.

- Περαιτέρω, το κράτος προέλευσης δεν μπορεί να επιβάλλει δυσανάλογα αυστηρές διοικητικές και λογιστικές υποχρεώσεις στις αλλοδαπές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο έδαφός του (δηλαδή υποχρεώσεις πέραν των αναμενομένων λόγω του εθνικού χαρακτήρα των φορολογικών αρχών), ακόμη και όταν η συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις αυτές αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση της χρήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος σχετικού με εισόδημα που προκύπτει στο κράτος προέλευσης⁷³.

68. Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, η αρχή αυτή έχει την έννοια ότι, π.χ.:

- Το κράτος προέλευσης δεν μπορεί να εισάγει διακρίσεις μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και μη, όσον αφορά τις συναφείς με το εισόδημα εκπτώσεις στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος — δηλαδή εκπτώσεις που «συνδέονται άμεσα»⁷⁴ με τη δραστηριότητα από την οποία προέκυψε το φορολογητέο εισόδημα στο κράτος προέλευσης (π.χ. επαγγελματικές δαπάνες⁷⁵). Συναφώς, αποφασιστική σημασία έχει το αποτέλεσμα των διαφόρων κανόνων και όχι η μορφή τους⁷⁶. Αυτό περιλαμβάνει,

όπως έχει προσφάτως αποφανθεί το Δικαστήριο με την απόφαση Bouanich, και το αποτέλεσμα τυχόν εφαρμοστέας ΣΑΔΦ στην αντίστοιχη περίπτωση⁷⁷. Αντιθέτως, το κράτος προέλευσης μπορεί, καταρχήν, να αρνηθεί να χορηγήσει στους κατοίκους αλλοδαπής προσωπικού χαρακτήρα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει στους κατοίκους ημεδαπής, διότι, σύμφωνα με το διεθνές φορολογικό δίκαιο, απόκειται στο κράτος εγκατάστασης να λάβει υπόψη του την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος⁷⁸.

- Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει κρίνει, εισάγοντας εξαίρεση από την αρχή αυτή, ότι το κράτος προέλευσης πρέπει ενδεχομένως να «ενεργήσει» ως κράτος εγκατάστασης και να λάβει υπόψη του την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου, εφόσον τουλάχιστον το 90 % του εισοδήματός του φυσικού προσώπου προκύπτει και φορολογείται στο κράτος προέλευσης⁷⁹. Ο λόγος για την εξαίρεση αυτή είναι η αποφυγή καταστάσεως κατά την οποία ο φορολογούμενος δεν πορίζεται αρκετό εισόδημα στο κράτος εγκατάστασης, προκειμένου αυτό να λάβει υπόψη του την προσωπική κατάστασή του, η δε προσωπική κατάσταση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη αλλού. Όποιο ποσοστό και αν οριστεί ως κατώτατο όριο για την εφαρμογή της εξαίρεσεως, αποφασισ-

73 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir, Συλλογή 1998, σ. I-1897, και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36 απόφαση Futura.

74 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση Gerritse, σκέψη 27.

75 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 48 αποφάσεις Gerritse και Schumacker. Βλ. επίσης την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 52 απόφαση Asscher (δεν επιτρέπεται να ισχύει υψηλότερη φορολογική κλίμακα για τους κατοίκους αλλοδαπής) και την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493 (το κράτος προέλευσης πρέπει να επιτρέπει στους κατοίκους αλλοδαπής να εκπέτουν τις ασφαλιστικές εισφορές τους από το εισόδημα που αποκομίζουν εντός του κράτους αυτού, όπως ισχύει και για τους κατοίκους ημεδαπής, εκτός αν το αντίθετο επιβάλλεται για λόγους συνοχής του φορολογικού συστήματος).

76 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση Gerritse, σκέψη 54.

77 — Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψεις 51-55.

78 — Βλ., π.χ., την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση D, σκέψη 38 (όσον αφορά τον φόρο περιουσίας).

79 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 48 αποφάσεις Schumacker και D, σκέψη 30, απόφαση της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin, Συλλογή 2004, σ. I-6443, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 75 απόφαση Wielockx, σκέψη 22, και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 56 απόφαση Gschwind.

στική σημασία έχει, κατά τη γνώμη μου, το ότι δεν υπάρχει άλλος τρόπος να ληφθεί υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου⁸⁰.

69. Περαιτέρω εκδήλωση της υποχρέωσης του κράτους προέλευσης να μην προβαίνει σε δυσμενείς διακρίσεις αποτελεί το ότι, εφόσον το κράτος προέλευσης απαλλάσσει τους κατοίκους του από την οικονομική διπλή φορολογία (π.χ. στον τομέα της φορολογίας των μερισμάτων), πρέπει να επεκτείνει την απαλλαγή και τους κατοίκους αλλοδαπής, εφόσον η διπλή οικονομική φορολογία απορρέει από την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητάς του επί των εν λόγω κατοίκων αλλοδαπής (π.χ., όταν το κράτος προέλευσης επιβάλλει στα εταιρικά κέρδη πρώτα φόρο εταιριών και εν συνεχεία φόρο εισοδήματος κατά τη διανομή). Τούτο είναι απόρροια της αρχής ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που το κράτος προέλευσης παρέχει στους κατοίκους αλλοδαπής πρέπει να είναι όμοια με αυτά που παρέχονται στους κατοίκους ημεδαπής, εφόσον το κράτος προέλευσης ασκεί φορολογική αρμοδιότητα εξίσου επί κατοίκων ημεδαπής και μη⁸¹.

70. Θεωρώ, πάντως, ότι το κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να διασφαλίσει την τήρηση

των υποχρεώσεων που υπέχει από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας μέσω διατάξεων ΣΑΔΦ. Επομένως, στο παράδειγμα ενός κράτους προέλευσης που επιβάλλει στο εσωτερικό του οικονομική διπλή φορολογία τόσο στους κατοίκους ημεδαπής όσο και στους κατοίκους αλλοδαπής, θεωρώ ότι το εν λόγω κράτος προέλευσης έχει την ευχέρεια να διασφαλίσει δυνάμει ΣΑΔΦ ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής θα έχουν την ίδια απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία. Ωστόσο, σε μια τέτοια περίπτωση, η χορηγούμενη στους κατοίκους αλλοδαπής απαλλαγή πρέπει να έχει την ίδια έκταση με τη χορηγούμενη στους κατοίκους ημεδαπής. Επ' αυτού συμφωνώ με τη νομολογία του Δικαστηρίου στην απόφαση *Bouanich*, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν το κράτος ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί των μετόχων, είτε είναι κάτοικοι ημεδαπής είτε αλλοδαπής, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν, λαμβανομένης υπόψη της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, οι κάτοικοι ημεδαπής τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχείρισης από τους κατοίκους αλλοδαπής⁸².

71. Η εκτίμηση του αν τα κράτη μέλη συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας πρέπει, κατά την άποψή μου, να γίνεται λαμβανομένου υπόψη του αποτελέσματος που έχει η εφαρμογή μιας ΣΑΔΦ και τούτο για δύο λόγους. Πρώτον, όπως επισήμανα ανωτέρω, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να κατανείμουν μεταξύ τους όχι μόνον τη φορολογική αρμοδιότητα, αλλά και την προτεραιότητα στη φορολόγηση. Επομένως, στο προπαρατεθέν παράδειγμα, το κράτος προέλευσης που επιβάλλει διπλή οικονομική φορολογία

80 — Βλ., π.χ., την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 56 απόφαση *Gschwind*, σκέψη 29, την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση *De Groot*, σκέψη 101. Η ιδιαίτερη υποχρέωση του κράτους προέλευσης να λαμβάνει υπόψη του τις προσωπικές περιστάσεις ισχύει και για τον φόρο περιουσίας, ο οποίος είναι επίσης άμεσος φόρος επιβαλλόμενος βάσει της οικονομικής δυνατότητας του φορολογουμένου: προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση *D*, σκέψεις 31-34. Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα *Léger* της 1ης Μαρτίου 2005, στην υπόθεση *C-152/03, Ritter-Coulais*, Συλλογή 2006, σ. I-1711, ο οποίος υποστηρίζει την επέκταση της ισχύος της εξαιρέσεως αυτής και σε πλεονεκτήματα πέραν των «συνήθων» πλεονεκτημάτων προσωπικού χαρακτήρα, ώστε να καλύπτει και το δικαίωμα εκπύσεως, από το εισόδημα από ακίνητα, των ζημιών που προκύπτουν στο κράτος εγκατάστασης.

81 — Βλ. τις αποφάσεις που παρατίθενται στις υποσημειώσεις 67 και 68.

82 — Βλ. υποσημείωση 77, σκέψη 51.

στα μερίσματα έχει την ευχέρεια να διασφαλίσει, μέσω ΣΑΔΦ, την εξάλειψή της στο κράτος εγκατάστασης. Δεύτερον, το να μη ληφθεί υπόψη το αποτέλεσμα της εφαρμογής της ΣΑΔΦ σε μια συγκεκριμένη περίπτωση σημαίνει ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα που περιβάλλει τη δραστηριότητα και τα κίνητρα ενός φορολογουμένου που έχει διασυννοριακή δραστηριότητα. Με άλλα λόγια, θα στρέβλωνε το πραγματικό αποτέλεσμα που θα είχε για τον φορολογούμενο ο συνδυασμός των υποχρεώσεων του κράτους εγκατάστασης και του κράτους προέλευσης. Θα ήθελα να τονίσω ότι, σε τέτοια περίπτωση, η επίτευξη του αποτελέσματος αυτού καταλέγεται στις υποχρεώσεις που επιβάλλει η Συνθήκη στο κράτος προέλευσης. Δεν θα μπορούσε να επικαλεστεί υπέρ του, π.χ., ότι το κράτος εγκατάστασης παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από ΣΑΔΦ λόγω μη εξαλείψεως της οικονομικής διπλής φορολογίας⁸³.

72. Φρονώ ότι, κατά γενικό κανόνα, οι υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας στο κράτος εγκατάστασης και στο κράτος προέλευσης θα πρέπει να εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο ή να θεωρείται ότι καταλήγουν σε μια μορφή ισορροπίας. Αν η κατάσταση ενός επιχειρηματία εξεταστεί μεμονωμένα στο πλαίσιο ενός μόνον από τα κράτη αυτά —χωρίς να ληφθούν υπόψη οι υποχρεώσεις που υπέχει το άλλο κράτος από το άρθρο 43 ΕΚ— ενδέχεται να δημιουργηθούν μονόπλευρες και παραπλανητικές εντυπώσεις και να μην γίνει αντιληπτή η οικονομική πραγματικότητα στο πλαίσιο της οποίας ενεργεί ο συγκεκριμένος επιχειρηματίας.

83 — Επισμαίνω ότι στο ζήτημα αυτό το Δικαστήριο ΕΖΕΣ ακολούθησε διαφορετική προσέγγιση με την απόφασή του στην υπόθεση Fokus Bank (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2004, E-1/04, Fokus Bank κατά Κράτους της Νορβηγίας). Στην υπόθεση αυτή τέθηκε, μεταξύ άλλων, το ζήτημα της συμβατότητας με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων (άρθρο 40 Συμφωνίας ΕΟΧ, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 56 ΕΚ) της νορβηγικής νομοθεσίας, δυνάμει της οποίας η Νορβηγία επιβάλλει στα εταιρικά κέρδη, πρώτον, φόρο εταιριών και, κατά τη διανομή, (1) φόρο εισοδήματος στους κατοίκους ημεδαπής. Ωστόσο, παρέχεται στους κατοίκους ημεδαπής δυνατότητα πλήρους συμψηφισμού της πίστωσης φόρου προκειμένου να εξαλειφθεί η διπλή οικονομική φορολογία των μερισμάτων (2) παρακράτηση φόρου 15% στους κατοίκους αλλοδαπής. Ωστόσο, σύμφωνα με την εφαρμοστέα στην υπόθεση αυτή ΣΑΔΦ παρέχεται πίστωση φόρου, ισόποση με το παρακρατηθέν ποσό, προς συμψηφισμό με τη φορολογική υποχρέωση στο κράτος εγκατάστασης. Αποφαινόμενο ότι ο κανόνας αυτός παραβιάζει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, το Δικαστήριο ΕΖΕΣ εξίσωσε, από πλευράς φορολογίας, τα καταβαλλόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα (φορολόγηση στο κράτος προέλευσης) με τα καταβαλλόμενα στην ημεδαπή (φορολόγηση στο κράτος εγκατάστασης), στηριζόμενο στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Lenz και Manninen (σκέψη 30), αναπτύσσοντας τον συλλογισμό ότι το κράτος προέλευσης δεν μπορεί να μη στηριχθεί, καταρχήν, στις διατάξεις μιας ΣΑΔΦ ώστε να εξαλείψει την οικονομική διπλή φορολογία που προκάλεσε το κράτος προέλευσης (σκέψη 37). Για τους λόγους που εξήγησα ανωτέρω, δεν συμφωνώ με την ανάλυση αυτή.

73. Θα προσέθετα, εν κατακλείδι, ότι, ακόμη και αν οι φορολογικοί κανόνες ενός κράτους μέλους εμπίπτουν καταρχήν στην απαγόρευση του άρθρου 43 ΕΚ (συνιστούν, δηλαδή, δυσμενή διάκριση ή «γνήσιο» περιορισμό), μπορούν ενδεχομένως να δικαιολογηθούν, π.χ., από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος⁸⁴ και από την ανάγκη αποτροπής της καταχρήσεως δικαιώματος⁸⁵.

84 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-2049.

85 — Βλ., π.χ., την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 71 απόφαση Lankhorst-Hohorst και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36 απόφαση ICI.

δ) Εφαρμογή των αρχών αυτών στην υπό κρίση υπόθεση

74. Με το υπό εξέταση ερώτημα ερωτάται αν το γεγονός ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν παρείχε πίστωση φόρου για τα μερίσματα που κατέβαλλε ημεδαπή εταιρία σε αλλοδαπή μητρική εταιρία συνιστά περιορισμό του δικαιώματος της δεύτερης να συστήσει θυγατρική εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο παρείχε στις ημεδαπές εταιρίες πλήρη πίστωση φόρου για τα μερίσματα που κατέβαλλαν σε μετόχους φυσικά πρόσωπα που είτε κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε, εφόσον τούτο προβλέπεται από ΣΑΔΦ (και με την επιφύλαξη επιβολής φόρου κατά τα οριζόμενα σε ΣΑΔΦ) σε τρίτες χώρες ή σε άλλα κράτη μέλη.

75. Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, απαιτείται, καταρχάς, μια διευκρίνιση. Το ζήτημα που κρίνεται εν προκειμένω δεν είναι αν το Ηνωμένο Βασίλειο θα έπρεπε να παράσχει στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες ημεδαπών θυγατρικών την ίδια πίστωση φόρου που παρείχε στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες ημεδαπών θυγατρικών. Δεν εξετάζεται, δηλαδή, αν στις ημεδαπές εταιρίες μετόχους παρέχονταν πίστωση φόρου ίση με τον ACT που κατέβαλε η ημεδαπή θυγατρική της (δηλαδή, το πρώτο «επίπεδο» απαλλαγής από την οικονομική διπλή φορολογία στο σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου). Αντιθέτως, οι Test Claimants υπο-

στηρίζουν ότι τα φυσικά πρόσωπα που είναι μέτοχοι αλλοδαπών μητρικών εταιριών έπρεπε να λαμβάνουν την ίδια πίστωση φόρου που δικαιούνταν τα φυσικά πρόσωπα μέτοχοι ημεδαπών μητρικών εταιριών. Επομένως, το ερώτημα αφορά την παροχή σε φυσικό πρόσωπο μέτοχο ημεδαπής εταιρίας πίστωσης ισόποσης με τον φόρο εταιριών επί των μερισμάτων, το ποσό της οποίας μπορεί είτε να συμψηφίσει με τον φόρο εισοδήματος που οφείλει στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε να το εισπράξει αν υπερβαίνει το ποσό του φόρου. (δηλαδή, το δεύτερο «επίπεδο» απαλλαγής από την οικονομική διπλή φορολογία στο σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου).

76. Με άλλα λόγια, οι Test Claimants υποστηρίζουν ότι στα φυσικά πρόσωπα μέτοχοι αλλοδαπής μητρικής εταιρίας —στα οποία δεν δόθηκε πίστωση φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο (πλην ορισμένων περιπτώσεων που υπόκεινται σε ΣΑΔΦ)— έπρεπε να δοθεί η πίστωση για τον φόρο εταιριών που καταβλήθηκε επί των κερδών των ημεδαπών θυγατρικών, την οποίαν δικαιούνταν τα φυσικά πρόσωπα μέτοχοι ημεδαπής μητρικής εταιρίας — και με την οποία ουσιαστικά εξουδετερωνόταν η φορολογική τους υποχρέωση στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο ισχυρισμός στηρίζεται στη σύγκριση

ημεδαπών και αλλοδαπών μητρικών εταιριών σε σχέση με τη φορολογική μεταχείριση στο Ηνωμένο Βασίλειο των φυσικών προσώπων που είναι μέτοχοί τους.

εγκατάστασης της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας⁸⁶, η συνολική φορολογική επιβάρυνση των κερδών που διανέμει η ημεδαπή θυγατρική μέσω αλλοδαπής μητρικής ενδέχεται να είναι μεγαλύτερη από τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των κερδών που διανέμει η ημεδαπή θυγατρική μέσω ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

77. Οι Test Claimants υποστηρίζουν ότι η διαφορετική μεταχείριση των φυσικών προσώπων που είναι μέτοχοί τους θέτει τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που έχουν θυγατρική εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τις ημεδαπές αντίστοιχες. Προβάλλουν το επιχείρημα ότι, ενώ το σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου διασφαλίζει, μέσω της άρσης ή του μετριασμού της οικονομικής διπλής φορολογίας, συνολικά μικρότερη φορολογική επιβάρυνση των κερδών που διανέμονται από ημεδαπή μητρική εταιρία, δεν παρέχει αντίστοιχη διασφάλιση ως προς τα (προερχόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο) κέρδη που διανέμονται μέσω αλλοδαπής μητρικής εταιρίας. Φρονούν ότι η διαφοροποίηση αυτή καθιστά τις επενδύσεις σε ημεδαπή μητρική εταιρία περισσότερο ελκυστικές απ' ό,τι σε αλλοδαπή, ελλείψει «ενισχύσεως» του μερίσματος από τη μητρική εταιρία προκειμένου να αντισταθμίσει την υψηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση στη δεύτερη περίπτωση. Υποστηρίζουν ότι, εν συνεχεία, το μειονέκτημα αυτό των αλλοδαπών μητρικών εταιριών αποτρέπει τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες από το να συστήσουν θυγατρική στο Ηνωμένο Βασίλειο.

79. Ωστόσο, το κρίσιμο στο πλαίσιο της αναλύσεως αυτής ζήτημα είναι αν η μειονεκτική, ενδεχομένως, θέση των αλλοδαπών μητρικών εταιριών προκαλείται από διατάξεις της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου που συνιστούν γνήσιο περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ.

80. Θεωρώ ότι, προφανώς, δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο. Το εν λόγω μειονέκτημα, όποτε ανέκυπτε, αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτού που ονόμασα ανωτέρω εν δυνάμει περιορισμό και είναι αποτέλεσμα των αποκλίσεων της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ εθνικών φορολογικών συστημάτων. Δεν οφείλεται στο ότι το Ηνωμένο Βασίλειο εφάρμοζε τους φορολογικούς κανόνες του κατά τρόπο που να προκαλεί δυσμενείς διακρίσεις σε φορολογουμένους υπαγόμενους στην αρμοδιότητά του. Αφενός, στην περίπτωση των κερδών που διανέμει μια θυγατρική μέσω της ημεδαπής μητρικής της εταιρίας σε μετόχους που είναι κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου, το Ηνωμένο Βασίλειο ασκεί

78. Είναι αληθές ότι, ανάλογα με το φορολογικό σύστημα που ισχύει στη χώρα

86 — Αν, π.χ., το κράτος έχει επιλέξει να μην εξαλείψει (πλήρως) την οικονομική διπλή φορολογία των μερισμάτων, η συνολική φορολογική επιβάρυνση επί των κερδών που διανέμει η ημεδαπή θυγατρική στην αλλοδαπή μητρική εταιρία θα ήταν μεγαλύτερη από την αντίστοιχη επιβάρυνση των κερδών που διανέμει η ημεδαπή θυγατρική στην ημεδαπή μητρική.

(γενική) φορολογική σε καθένα από τα τρία αυτά στάδια. Κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, το Ηνωμένο Βασίλειο έχει επιλέξει, όπως περιέγραψα, την εξάλειψη της οικονομικής διπλής φορολογίας των διανεμομένων από θυγατρική εταιρία κερδών, μέσω (α) της παροχής πίστωσης φόρου στην ημεδαπή μητρική εταιρία, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο ACT επί των κερδών αυτών καταβάλλεται μόνον άπαξ, (β) της παροχής πίστωσης φόρου προς συμψηφισμό στον μέτοχο που είναι κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, ώστε να αποσβέσει εν όλω ή εν μέρει την οφειλή του φόρου εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αφετέρου, σε περίπτωση που τα κέρδη διανέμονται από ημεδαπή θυγατρική μέσω αλλοδαπής μητρικής εταιρίας σε μέτοχο φυσικό πρόσωπο, το Ηνωμένο Βασίλειο ασκεί καταρχήν (χωρική) αρμοδιότητα ως κράτος προέλευσης.

81. Η διαφορά αυτή ως προς την ιδιότητα υπό την οποία ασκούν τη φορολογική αρμοδιότητα είναι απόρροια του τρόπου με τον οποίον τα κράτη μέλη έχουν επιλέξει να επιμερίσουν (κατανείμουν) τη φορολογική εξουσία, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς τους και σύμφωνα με το διεθνές φορολογικό δίκαιο.

82. Στη δεύτερη περίπτωση, το Ηνωμένο Βασίλειο, στην πράξη, φορολογούσε μόνον άπαξ τα ημεδαπής προέλευσης κέρδη: δηλαδή, μέσω της επιβολής ACT στην ημεδαπή θυγατρική κατά τη διανομή των κερδών. Το αποτέλεσμα της λειτουργίας του συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου ήταν ότι τα καταβαλλόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα, εφόσον η διανομή τους δεν γεννούσε δικαίωμα πίστωσης φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεν υπόκεινται, σε δεύ-

τερο επίπεδο, σε φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο.

83. Επομένως, κατά το μέτρο που ενέπιπταν στην αρμοδιότητα του Ηνωμένου Βασιλείου, τα καταβαλλόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα υφίσταντο ακριβώς την ίδια μεταχείριση με τα καταβαλλόμενα στην ημεδαπή. Καταρχάς, η καταβολή αμφοτέρων γεννούσε υποχρέωση καταβολής ACT. Για τα καταβαλλόμενα στην ημεδαπή μερίσματα, ο μέτοχος είχε υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το Ηνωμένο Βασίλειο παρέσχε πίστωση φόρου προς συμψηφισμό, με συνέπεια την εν μέρει ή εν όλω απόσβεση της υποχρέωσης καταβολής φόρου εισοδήματος, ωστόσο, ελλείψει ΣΑΔΦ που να ορίζει διαφορετικά, δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, δεν υπήρχε καμία τέτοια υποχρέωση δυνάμενη να αποσβεστεί μέσω πίστωσης φόρου.

84. Συνοψίζοντας, η φορολογική αρμοδιότητα του Ηνωμένου Βασιλείου επί των εν λόγω μερισμάτων συνίστατο στην επιβολή ACT και ασκούσαν κατά τρόπο μη προκαλούντα δυσμενείς διακρίσεις και, επομένως, κατά τρόπο συμβατό με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει το άρθρο 43 ΕΚ.

85. Βέβαια, είναι πιθανό τα εν λόγω κέρδη που προέκυψαν στην ημεδαπή να φορολογηθούν εκ νέου στο κράτος εγκατάστασης

της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας (οικονομική διπλή φορολογία) και στο κράτος κατοικίας του μετόχου (τριπλή οικονομική φορολογία). Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τους κανόνες προτεραιότητας της φορολογικής εξουσίας που ισχύουν στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, το Ηνωμένο Βασίλειο έχει, καταρχήν, προτεραιότητα στη φορολόγηση των κερδών που προκύπτουν στην ημεδαπή.

86. Αντιθέτως, το κράτος εγκατάστασης της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας έχει, π.χ., την ευχέρεια να εξαλείψει την οικονομική διπλή φορολογία των προερχομένων από το Ηνωμένο Βασίλειο κερδών, εφόσον το επιθυμεί. Όπως επισήμανα ανωτέρω, το άρθρο 43 ΕΚ υποχρεώνει το εν λόγω κράτος, όταν ασκεί την αρμοδιότητά του ως κράτος εγκατάστασης, να μην εισάγει δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ εισοδήματος αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης. Ομοίως, στο επίπεδο του μετόχου, απόκειται στο κράτος κατοικίας του μετόχου, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Manninen⁸⁷, να απαλλάξει, εφόσον το αποφασίσει, τα διανεμόμενα μερίσματα από τη διπλή (ή την τριπλή) φορολόγηση. Όπως επισημάνθηκε, το άρθρο 43 ΕΚ υποχρεώνει το κράτος αυτό, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, να μην εισάγει δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ εισοδήματος αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης. Στην υπό κρίση υπόθεση, αν τα φυσικά πρόσωπα μέτοχοι των αλλοδαπών εταιριών είναι κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου, το Ηνωμένο Βασίλειο υπέχει βεβαίως, σύμφωνα με την απόφαση Manni-

nen, την υποχρέωση αυτή αποφυγής των δυσμενών διακρίσεων. Αυτό δεν αμφισβητείται και δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

87. Ωστόσο, όσον αφορά τα καταβαλλόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα επί των οποίων έχει εφαρμογή ΣΑΔΦ, προκύπτει σαφώς από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις το Ηνωμένο Βασίλειο διατήρησε, βάσει ΣΑΔΦ, το δικαίωμα να φορολογεί τα μερίσματα αυτά με (μειωμένο) συντελεστή φόρου εισοδήματος. Ομοίως, σε ορισμένες περιπτώσεις, παρεχόταν πλήρης ή μερική πίστωση φόρου στο φυσικό πρόσωπο δικαιούχο των μερισμάτων. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συντελεστή φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων αυτών και (του ύψους) της πίστωσης φόρου.

88. Θα επαναλάβω, συναφώς, ότι, όπως εξήγησα ανωτέρω, το Ηνωμένο Βασίλειο, όταν ενεργεί ως κράτος προέλευσης σχετικά με τα καταβαλλόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα, υποχρεούται να μεταχειρίζεται το εισόδημα των κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί του εισοδήματος αυτού, όπως το εισόδημα των κατοίκων ημεδαπής. Εφόσον, δηλαδή, το Ηνωμένο Βασίλειο ασκεί φορολογική αρμοδιότητα, επιβάλλοντας φόρο εισοδήματος στα μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής, πρέπει να διασφαλίζει ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής θα έχουν την ίδια μεταχείριση —των φορολογικών πλεονεκτημάτων περιλαμβανομένων— με τους κατοίκους ημεδαπής που υπόκεινται στη φορο-

87 — Βλ. υποσημείωση 2.

λογική αρμοδιότητά του. Με άλλα λόγια, το εύρος της υποχρεώσεως του Ηνωμένου Βασιλείου θα πρέπει να συνάδει προς την κατανομή αρμοδιότητας και φορολογικής βάσεως που έχει συμφωνηθεί στο πλαίσιο της εφαρμοστέας διμερούς ΣΑΔΦ. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Bouanich*, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί, για την κάθε περίπτωση και με βάση τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ, αν τηρείται αυτή η υποχρέωση⁸⁸.

δικαιολογηθεί με το επιχείρημα ότι το κράτος εγκατάστασης παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από ΣΑΔΦ επειδή δεν ήρε την οικονομική διπλή φορολογία.

90. Όπως επισημάνθηκε, η συλλογιστική αυτή ισχύει και οδηγεί στο ίδιο συμπέρασμα και ως προς την ανάλυση της συμβατότητας της επίμαχης νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου προς το άρθρο 56 ΕΚ.

89. Θα προσέθετα ότι, αν το Ηνωμένο Βασίλειο μπορεί να αποδείξει ότι η οικεία ΣΑΔΦ υποχρεώνει το κράτος εγκατάστασης του μετόχου, φυσικού ή νομικού προσώπου, να αίρει την οικονομική διπλή φορολογία που συνεπάγεται η επιβολή ACT και φόρου εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο, αυτό αρκεί για να θεωρηθεί ότι το Ηνωμένο Βασίλειο τηρεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 43 ΕΚ. Όπως παρατήρησα ανωτέρω, αυτό απορρέει από την ελευθερία των κρατών μελών να κατανέμουν μεταξύ τους τη φορολογική αρμοδιότητα και προτεραιότητα, καθώς από την ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα εντός της οποίας ο φορολογούμενος πραγματοποιεί τις διασυννοριακές του δραστηριότητες. Όπως προανέφερα, η διασφάλιση του αποτελέσματος αυτού καταλέγεται στις υποχρεώσεις που υπέχει το Ηνωμένο Βασίλειο από το άρθρο 43 ΕΚ, τυχόν δε παραβίασή τους δεν μπορεί να

91. Για τους λόγους αυτούς, στο ερώτημα 1α' πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, αν, βάσει νομοθεσίας όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχει πλήρη πίστωση φόρου για τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ημεδαπές εταιρίες σε μετόχους φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου, δεν υποχρεούται από τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ να επεκτείνει το δικαίωμα πλήρους ή μερικής πίστωσης φόρου και στα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή θυγατρική σε αλλοδαπή μητρική εταιρία, εφόσον για τα μερίσματα αυτά δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ωστόσο, το Ηνωμένο Βασίλειο, αν ασκεί, βάσει ΣΑΔΦ, την αρμοδιότητά του και επιβάλλει φόρο εισοδήματος στα μερίσματα που καταβάλλονται σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή, πρέπει να διασφαλίζει ότι τα πρόσωπα αυτά θα έχουν την ίδια μεταχείριση —των φορολογικών πλεονεκτημάτων περιλαμβανομένων— με τα εγκατεστημένα στην ημεδαπή πρόσωπα που υπόκεινται στη

88 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 77 απόφαση *Bouanich*, σκέψεις 54 και 55.

φορολογική αρμοδιότητα του Ηνωμένου Βασιλείου.

κράτους» στους κατοίκους άλλων κρατών μελών.

B — Ερώτημα 1β'

92. Με το ερώτημα 1β', το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο, να εφαρμόζει διάταξη ΣΑΔΦ που παρέχει σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος (όπως είναι οι Κάτω Χώρες) δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου ως προς τα μερίσματα, αλλά να μην παρέχει τέτοιο δικαίωμα σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (όπως είναι η Γερμανία), όταν δεν υφίσταται διάταξη περί μερικής πίστωσης φόρου στη ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Γερμανίας.

93. Με το ερώτημα αυτό τίθεται, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας και, ιδίως, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να παρέχουν τα πλεονεκτήματα που δικαιούνται, βάσει ΣΑΔΦ, οι κάτοικοι ενός κράτους μέλους και στους κατοίκους άλλων κρατών μελών, δηλαδή αν ένα κράτος όπως το Ηνωμένο Βασίλειο υποχρεούται να επεκτείνει τη μεταχείριση του «πλέον ευνοούμενου

94. Το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αυτό πλέον πρόσφατα με την απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση D⁸⁹. Η υπόθεση αυτή αφορούσε κάτοικο Γερμανίας, τον D., του οποίου η περιουσία συνίστατο κατά το 10 % από ακίνητα στις Κάτω Χώρες. Για αυτό το 10 % οι Κάτω Χώρες επέβαλαν φόρο περιουσίας, χωρίς όμως να επιτρέψουν στον D. την έκπτωση από τον φόρο περιουσίας που δικαιούνται οι κάτοικοι Κάτω Χωρών, καθώς και οι κάτοικοι Βελγίου, βάσει της ΣΑΔΦ Βελγίου-Κάτω Χωρών. Ο D υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η διαφορετική μεταχείριση που επιφυλάσσουν οι Κάτω Χώρες στους κατοίκους Βελγίου σε σχέση με τους κατοίκους Γερμανίας συνιστά δυσμενή διάκριση αντίθετη στο άρθρο 56 ΕΚ και ότι, για τον λόγο αυτό, οι Κάτω Χώρες θα πρέπει να του επιτρέψουν παρόμοια έκπτωση. Απορρίπτοντας το επιχείρημα αυτό, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν είναι παρεμφερής η κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής που καλύπτονται από ΣΑΔΦ με την κατάσταση εκείνων που δεν καλύπτονται από τέτοια σύμβαση. Δεν τίθεται, επομένως, ζήτημα δυσμενούς διακρίσεως μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων. Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο προέβη σε τρεις κύριες επισημάνσεις. Πρώτον, η ΣΑΔΦ μεταξύ Βελγίου και Κάτω Χωρών αποσκοπεί στην κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών⁹⁰. Δεύτερον, αποτελεί «εγγενή συνέπεια των διμερών συμβάσεων για την [αποφυγή] της διπλής φορολογίας» τα «αμοιβαία δικαιώματα και οι αμοιβαίες υποχρεώσεις» που προβλέπονται στις συμβάσεις αυτές να έχουν εφαρμογή μόνο στα

89 — Βλ. υποσημείωση 48.

90 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48 απόφαση D, σκέψη 60.

πρόσωπα που κατοικούν εντός ενός από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μέλη. Τρίτον, ένας αμοιβαίος ισχύος κανόνας, όπως, στην περίπτωση εκείνη, η εκ μέρους των Κάτω Χωρών χορήγηση του δικαιώματος εκπτώσεως από τον φόρο περιουσίας στους κατοίκους Βελγίου, δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως πλεονέκτημα δυνάμενο να διαχωρισθεί από την υπόλοιπη ΣΑΔΦ μεταξύ Βελγίου και Κάτω Χωρών, αλλά «αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της και συμβάλλει στη γενική της ισορροπία».

95. Η συλλογιστική αυτή, με την οποία συμφωνώ απολύτως, ισχύει εξίσου και για την κατάσταση που αποτελεί αντικείμενο του υπό κρίση ερωτήματος. Στο παράδειγμα που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, η κατάσταση μιας εγκατεστημένης στις Κάτω Χώρες μητρικής εταιρίας που δικαιούται μερική πίστωση φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο βάσει της ΣΑΔΦ μεταξύ Κάτω Χωρών και Ηνωμένου Βασιλείου, δεν μπορεί να συγκριθεί προς αυτή μιας γερμανικής μητρικής εταιρίας, η οποία δεν δικαιούται πίστωση φόρου. Όπως το Δικαστήριο με την απόφαση D, τονίζω ότι η κάθε ΣΑΔΦ ορίζει ειδικά την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και της προτεραιότητας στη φορολόγηση μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών⁹¹. Η κατανομή αυτή είναι απόρροια μιας γενικότερης ισορροπίας, που επιτεύχθηκε στο πλαίσιο συνολικής διαπραγμάτευσης υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και με βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά των δύο εθνικών φορολογικών συστημάτων και οικονομιών, στο πλαίσιο της αρμοδιό-

τητας των κρατών μελών και σύμφωνα με όσα ρητώς ορίζει το άρθρο 293 ΕΚ. Η διαφοράς στην ισορροπία, ως αποτέλεσμα τέτοιων διμερών διαπραγματεύσεων, αντικατοπτρίζουν τις διαφορές των εθνικών φορολογικών συστημάτων και των οικονομικών συνθηκών — περιλαμβανομένων, όπως προανέφερα, των διαφορών στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση οι κάτοικοι αλλοδαπής οι οποίοι ευρίσκονται ενώπιον διαφορετικών ισορροπιών και διαφορετικών κανόνων προτεραιότητας, που έχουν επιτευχθεί στο πλαίσιο των διαφόρων ΣΑΔΦ. Όπως επισήμανα ανωτέρω, η διαφορετική μεταχείριση που είναι απόρροια της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας ή επιλογών στους κανόνες προτεραιότητας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ ή του άρθρου 56 ΕΚ. Αντιθέτως, ένα κράτος μέλος θεωρείται ότι πληροί τις υποχρεώσεις του έναντι των κατοίκων αλλοδαπής εφόσον, κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητάς του, τους μεταχειρίζεται όπως τους κατοίκους ημεδαπής.

96. Για τον λόγο αυτόν, θεωρώ ότι η απάντηση στο ερώτημα 1β' θα πρέπει να είναι ότι το άρθρο 43 ή το άρθρο 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο να εφαρμόζει διάταξη ΣΑΔΦ, η οποία παρέχει μερική πίστωση φόρου για τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος (όπως οι Κάτω Χώρες), χωρίς να παρέχει τέτοιο δικαίωμα σε μητρική

91 — Βλ., κατ' αναλογία, το σχόλιο του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην παρατιθέμενη στην υποσημείωση 47 υπόθεση Gilly, ότι «το αντικείμενο μιας διμερούς συμβάσεως περί διπλής φορολογίας συνίσταται στο να αποφευχθεί να φορολογούνται εκ νέου εντός ενός κράτους τα εισοδήματα που έχουν ήδη φορολογηθεί εντός του άλλου. Το αντικείμενο αυτό φυσικά δεν συνίσταται στο να εξασφαλίσει ότι, όπου και αν αποκτήθηκαν τα εισοδήματα και από οποιαδήποτε πηγή, η φορολογία που επιβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενός από τα κράτη δεν θα είναι μεγαλύτερη από εκείνη που θα υφίστατο εντός του άλλου» (σημείο 66).

εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (όπως η Γερμανία), ελλείπει προβλέψεως σχετικής με μερική πίστωση φόρου στη ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Γερμανίας.

Γ — Ερωτήματα 1γ' και 1δ'

97. Με το ερώτημα 1γ', το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ή στο άρθρο 56 ΕΚ το να μην παρέχει το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει διατάξεως ΣΑΔΦ που έχει συνάψει, μερική πίστωση φόρου σε εταιρίες των Κάτω Χωρών, αν ελέγχονται από εγκατεστημένες στη Γερμανία εταιρίες, αλλά να παρέχει τέτοιο δικαίωμα ως προς τα επίμαχα μερίσματα σε (i) εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία, αν ελέγχεται από άλλη ολλανδική εταιρία, (ii) σε εταιρία των Κάτω Χωρών, αν ελέγχεται από πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, όπως η Ιταλία, της οποίας η ΣΑΔΦ με τις Κάτω Χώρες προβλέπει μερική πίστωση φόρου, ή (iii) σε ιταλικές εταιρίες, ανεξαρτήτως του ποιος τις ελέγχει. Με το ερώτημα 1δ', το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η απάντηση στο ερώτημα 1γ' θα ήταν διαφορετική αν αφορούσε εταιρία των Κάτω Χωρών, την οποία ελέγχει όχι μια γερμανική εταιρία, αλλά μια εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.

98. Κατ' ουσίαν, το ζήτημα που τίθεται με τα τρία αυτά ερωτήματα είναι η συμβατότητα με το άρθρο 43 ΕΚ της λεγόμενης ρήτρας «περιορισμού του ευεργετήματος», την οποία περιέχουν οι ΣΑΔΦ που έχουν συνάψει ορισμένα κράτη μέλη και κατά την οποία το δικαίωμα σε φορολογικά ευεργετήματα για τις εγκατεστημένες στα συμβαλλόμενα κράτη εταιρίες περιορίζεται ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης αυτών που ελέγχουν τις εταιρίες αυτές. Στην υπό κρίση υπόθεση, π.χ., το ευεργέτημα της μερικής πίστωσης φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν παρέχεται στις εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες, αν τις ελέγχουν εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος μέλος, όπως η Γερμανία, με την οποία το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει ΣΑΔΦ μη παρέχουσα δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου.

99. Η απάντηση στα ερωτήματα αυτά είναι απόρροια συλλογιστικής παρόμοιας με αυτή που ανέπτυξα όσον αφορά το ερώτημα 1β'.

100. Όπως εξήγησα ανωτέρω, δεν είναι δυνατόν να συγκριθεί η κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής που υπόκεινται σε ΣΑΔΦ και αυτών που δεν υπόκεινται, διότι η κάθε ΣΑΔΦ αποκρυσταλλώνει συγκεκριμένη ισορροπία στην κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και της προτεραιότητας στη φορολόγηση μεταξύ των κρατών μελών. Η διαφορά στη μεταχείριση των εν λόγω κατοίκων αλλοδαπής δεν συνιστά δυσμενή διάκριση, διότι βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση. Το ζήτημα εν προκειμένω είναι αν επιτρέπεται να γίνει διάκριση μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής, οι οποίοι είναι κάτοικοι του ίδιου κράτους μέλους και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στην ίδια ΣΑΔΦ, ανά-

λογα με το αν η αλλοδαπή εταιρία ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (ή σε τρίτη χώρα), με την οποία το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει ΣΑΔΦ μη παρέχουσα μερική πίστωση φόρου. Είναι η κατάσταση των εν λόγω κατοίκων αλλοδαπής παρεμφερής υπό το πρίσμα της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων;

μερικής πίστωσης φόρου σε εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες, αν τις ελέγχει εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία ή σε τρίτη χώρα, αλλά να παρέχει τέτοιο δικαίωμα ως προς τα επίμαχα μερίσματα (i) σε εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία, αν ελέγχεται από άλλη ολλανδική εταιρία, (ii) σε εταιρία των Κάτω Χωρών, αν ελέγχεται από πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, όπως η Ιταλία, της οποίας η ΣΑΔΦ με τις Κάτω Χώρες προβλέπει μερική πίστωση φόρου, ή (iii) σε ιταλικές εταιρίες, ανεξαρτήτως του ποιος τις ελέγχει.

101. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό θεωρώ ότι πρέπει να είναι αρνητική. Η βάσει ΣΑΔΦ διάκριση μεταξύ των κατοίκων αλλοδαπής, ανάλογα με τη χώρα εγκατάστασης (και επομένως ανάλογα με την εφαρμοστέα ΣΑΔΦ) του μετόχου που ελέγχει την εταιρία, αποτελεί μέρος της ισορροπίας στην κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας και προτεραιότητας, την οποία έχουν επιτύχει τα συμβαλλόμενα μέρη κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους στην οποία έχω αναφερθεί. Κατά συνέπεια, η διερεύνηση των λόγων και των παραμέτρων που δικαιολογούν τη συγκεκριμένη επιλογή ισορροπίας —η οποία μπορεί να εκτιμηθεί μόνον υπό το πρίσμα της ευρύτερης ισορροπίας που έχει επιτευχθεί στο εκτεταμένο υφιστάμενο σύστημα διμερών ΣΑΔΦ— δεν εμπίπτει στο καθαυτό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας.

102. Επομένως, η απάντηση στα ερωτήματα 1γ' έως 1δ' πρέπει να είναι ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ ή στο άρθρο 56 ΕΚ το να μην παρέχει το Ηνωμένο Βασίλειο, στο πλαίσιο της εφαρμογής ΣΑΔΦ, δικαίωμα

Δ — Ερώτημα 2

103. Με το ερώτημα αυτό τίθεται το ζήτημα των δικαιωμάτων και των μέσων ένδικης προστασίας που το παρέχει το κοινοτικό δίκαιο σε περίπτωση παραβάσεως του άρθρου 43 ΕΚ ή του άρθρου 56 ΕΚ σε περιστάσεις όπως αυτές που περιγράφονται στο πρώτο ερώτημα. Όπως, όμως, προκύπτει από τα προεκτεθέντα, θεωρώ ότι η απάντηση στα ερωτήματα 1α' έως 1γ' πρέπει σαφώς να είναι αρνητική και, ως εκ τούτου, δεν θεωρώ λυσιτελές να δοθεί απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα. Επισημαίνω, ωστόσο, ότι παρόμοια ερωτήματα περί των μέσων ένδικης προστασίας έχουν τεθεί στο πλαίσιο της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως στην συναφή υπόθεση *Test Claimants in the FII Litigation*⁹², επί της οποίας ανέπτυξα σήμερα επίσης τις προτάσεις μου.

92 — Βλ. υποσημείωση 2.

V — Πρόταση

104. Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο πρέπει, κατά την άποψή μου, να δώσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το High Court of England and Wales (Chancery division) την εξής απάντηση:

- «Αν, βάσει νομοθεσίας όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχει πλήρη πίστωση φόρου για τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ημεδαπές εταιρίες σε μετόχους φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου, δεν υποχρεούται από τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ να επεκτείνει το δικαίωμα πλήρους ή μερικής πίστωσης φόρου και στα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή θυγατρική σε αλλοδαπή μητρική εταιρία, εφόσον για τα μερίσματα αυτά δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ωστόσο, το Ηνωμένο Βασίλειο, αν ασκεί, βάσει ΣΑΔΦ, την αρμοδιότητά του και επιβάλλει φόρο εισοδήματος στα μερίσματα που καταβάλλονται σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή, πρέπει να διασφαλίζει ότι τα πρόσωπα αυτά θα έχουν την ίδια μεταχείριση —των φορολογικών πλεονεκτημάτων περιλαμβανομένων— με τα εγκατεστημένα στην ημεδαπή πρόσωπα που υπόκεινται στη φορολογική αρμοδιότητα του Ηνωμένου Βασιλείου.

- Το άρθρο 43 ή το άρθρο 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο να εφαρμόζει διάταξη ΣΑΔΦ, η οποία παρέχει μερική πίστωση φόρου για τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος (όπως οι Κάτω Χώρες), χωρίς να παρέχει τέτοιο δικαίωμα σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (όπως η Γερμανία), ελλείψει προβλέψεως σχετικής με μερική πίστωση φόρου στη ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Γερμανίας.

- Δεν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ ή στο άρθρο 56 ΕΚ το να μην παρέχει το Ηνωμένο Βασίλειο, στο πλαίσιο της εφαρμογής ΣΑΔΦ, δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου σε εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες, αν τις ελέγχει εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία ή σε τρίτη χώρα, αλλά να παρέχει τέτοιο δικαίωμα ως προς τα επίμαχα μερίσματα (i) σε εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία, αν ελέγχεται από άλλη ολλανδική εταιρία, (ii) σε εταιρία των Κάτω Χωρών, αν ελέγχεται από πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, όπως η Ιταλία, της οποίας η ΣΑΔΦ με τις Κάτω Χώρες προβλέπει μερική πίστωση φόρου, ή (iii) σε ιταλικές εταιρίες, ανεξαρτήτως του ποιος τις ελέγχει.»