

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PHILIPPE LÉGER

της 2ας Μαΐου 2006¹

1. Η παρούσα προδικαστική διαδικασία έχει ως σκοπό να εκτιμήσει τη συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο μιας εθνικής νομοθεσίας όπως αυτήν του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας σχετικά με τις «ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες»².

2. Σκοπός της νομοθεσίας αυτής είναι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Πράγματι, αποσκοπεί στην πάταξη της πρακτικής που συνίσταται, όσον αφορά μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία, να μεταφέρει τα φορολογητέα κέρδη της σε εταιρία υπό τον έλεγχό της εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους, το οποίο έχει φορολογικό συντελεστή πολύ χαμηλότερο από εκείνον που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο.

3. Συνεπώς, η νομοθεσία αυτή προορίζεται να έχει εφαρμογή όταν τα κέρδη που λαμβάνει μια ΕΑΕ από μια εταιρία εδρεύουσα, όσον αφορά τη φορολόγησή της, στο Ηνωμένο Βασίλειο επιβαρύνονται με πολύ χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με αυτήν που ισχύει εντός του εν λόγω κράτους

μέλους. Η ως άνω νομοθεσία προβλέπει ότι, κατά παρέκκλιση από το σύστημα του κοινού δικαίου και εκτός αν ισχύει κάποια από τις προβλεπόμενες εξαιρέσεις, τα κέρδη αυτά περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου της μητρικής εταιρίας μόλις πραγματοποιηθούν.

4. Όπως σημείωσαν τα πολυάριθμα κράτη μέλη που παρενέβησαν στο πλαίσιο της υπό κρίση διαδικασίας, πολλά από αυτά έχουν θεσπίσει μια τέτοιου είδους νομοθεσία. Η θέσπιση μια τέτοιας νομοθεσίας προτάθηκε από τον ΟΟΣΑ (Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης — OECD) με σκοπό, ιδίως, την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού³. Σύμφωνα με μια μελέτη την οποία δημοσίευσε ο ως άνω οργανισμός το 1996, να μεν οι νομοθεσίες περί των ΕΑΕ που ισχύουν εντός των κρατών που είναι μέλη του οργανισμού ποικίλλουν ως προς το περιεχόμενό τους, έχουν όμως ως κοινό σημείο την πρόβλεψη της φορολογήσεως των κατοικούντων στην ημεδαπή μετόχων όσον αφορά το σύνολο ή το μέρος των κερδών από την ΕΑΕ όταν αυτά δεν διανέμονται⁴.

5. Το Δικαστήριο καλείται για πρώτη φορά να εξετάσει τη συμφωνία μιας τέτοιας νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Στο εξής: ΕΑΕ.

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, OECD, Παρίσι, 1998, σ. 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Παρίσι, 1996, σ. 19.

6. Πιστεύω ότι ούτε το παράγωγο δίκαιο περιλαμβάνει χρήσιμες για την εν λόγω εξέταση διατάξεις. Όσον αφορά, αφενός, την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, η αναληφθείσα σε κοινοτικό επίπεδο δράση στον τομέα αυτό εξακολουθεί να είναι πολύ περιορισμένη. Δεδομένου ότι η άμεση φορολογία εξακολουθεί να υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών και, κατά συνέπεια, τα φορολογικά συστήματα διαφέρουν εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι εύλογο τα μέτρα που προορίζονται για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής να διαφέρουν επίσης ανάλογα με το κάθε κράτος. Το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ναι μεν, με την απόφασή του της 10ης Φεβρουαρίου 1975⁵, εξέφρασε την πρόθεσή του να καταπολεμήσει τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή, περιόρισε όμως τις σχεδιαζόμενες σε κοινοτικό επίπεδο δράσεις στη βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των διοικητικών αρχών των διαφόρων κρατών μελών προκειμένου να καθιστάται δυνατή η ορθή βεβαίωση του φόρου⁶.

7. Όσον αφορά, εξάλλου, τις διατάξεις 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 μελών⁷, αυτές δεν έχουν σημασία εν προκειμένω, διότι σκοπούν αποκλειστικά στη θέσπιση ενός κοινού συστήματος για τη φορολόγηση των κερδών που διανέμουν οι θυγατρικές. Οι εν λόγω διατάξεις δεν αφορούν ένα σύστημα όπως το προβλεπόμενο από τη νομοθεσία του Ηνω-

μένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ, που συνίσταται στην παροχή στη μητρική εταιρία των κερδών της αλλοδαπής θυγατρικής της μόλις αυτά πραγματοποιούνται.

8. Επομένως, οι Special Commissioners (Ηνωμένο Βασίλειο) ζητούν από το Δικαστήριο να εξετάσει τη συμφωνία της ως άνω νομοθεσίας προς τους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας. Έτσι, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η προεκτεθείσα νομοθεσία αποτελεί δυσμενή διάκριση ή περιορισμό στην άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας και, ενδεχομένως, αν δικαιολογείται με βάση την καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

9. Πριν προχωρήσω στη σχετική ανάλυση πρέπει να παραθέσω το περιεχόμενο της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας και το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης.

I — Η εθνική νομοθεσία

10. Κατά τη φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, μια εγκατεστημένη εντός του εν λόγω κράτους μέλους εταιρία (ημεδαπή εταιρία) υπό την έννοια της νομοθεσίας αυτής, δηλαδή μια εταιρία βρετανικού δικαίου ή μια εταιρία της οποίας τα κεντρικά όργανα διοίκησης ή ελέγχου βρίσκονται εντός του κράτους αυτού, υπό-

5 — Απόφαση σχετικά με τα μέτρα που πρέπει να λάβει η Κοινότητα στον τομέα της καταπολέμησης της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (JO L 35, σ. 1).

6 — Η συνεργασία αυτή θεσπίστηκε με την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

7 — ΕΕ L 225, σ. 6.

κεται σε φόρο εταιριών επί των κερδών της σε παγκόσμια κλίμακα. Έτσι, φορολογείται για τα κέρδη που αποκομίζει εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου μέσω κάποιας μόνιμης εγκαταστάσεως, όπως είναι ένα υποκατάστημα ή ένα πρακτορείο. Επίσης, φορολογείται επί των μερισμάτων που της διανέμει αλλοδαπή εταιρία, στο κεφάλαιο της οποίας η ίδια έχει συμμετοχή.

11. Προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση των κερδών από αλλοδαπή πηγή, η φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου προβλέπει ότι η ημεδαπή εταιρία λαμβάνει μια λεγόμενη πίστωση φόρου για ποσό ίσο προς τον αλλοδαπό καταβληθέντα φόρο.

12. Μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν φορολογείται επί των κερδών των θυγατρικών της όταν αυτά πραγματοποιούνται. Όσον αφορά τα κέρδη που προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, ούτε αυτά φορολογούνται όταν διανέμονται με τη μορφή μερισμάτων σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού.

13. Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ προβλέπει μια εξαίρεση από τον κανόνα κατά τον οποίο μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του εν λόγω κράτους μέλους δεν φορολογείται για τα κέρδη που αποκομίζει από θυγατρική εγκατεστημένη στο εξωτερικό, όταν αυτά πραγματοποιούνται.

14. Η σχετική νομοθετική ρύθμιση περιλαμβάνεται στα άρθρα 747 έως 756 και στα παραρτήματα 24 έως 26 του νόμου του 1988

περί φόρου εισοδήματος και περί φόρου εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988). Δυνάμει της ρυθμίσεως αυτής, μια αλλοδαπή θυγατρική, στο κεφάλαιο της οποίας, σύμφωνα με το κείμενο της σχετικής διατάξεως που ίσχυε κατά την περίοδο των πραγματικών περιστατικών, η μητρική εταιρία κατέχει μερίδιο άνω του 50%, θεωρείται ως «διαφανής οντότητα». Έτσι, τα κέρδη που πραγματοποιεί η εν λόγω αλλοδαπή θυγατρική συνυπολογίζονται ως κέρδη της μητρικής εταιρίας στο Ηνωμένο Βασίλειο και περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου της εταιρίας αυτής, μολονότι αυτή δεν τα έχει εισπράξει. Τα ως άνω κέρδη φορολογούνται με πίστωση φόρου («tax credit») ποσού ίσου προς τον φόρο που καταβλήθηκε εκ μέρους της θυγατρικής εντός του κράτους εγκαταστάσεως. Αν τα ίδια αυτά κέρδη καταβάλλονται στη συνέχεια με τη μορφή μερισμάτων στη μητρική εταιρία, ο φόρος που αυτή κατέβαλε εντός του Ηνωμένου Βασιλείου για τα κέρδη της θυγατρικής της εξομοιώνεται προς πρόσθετο φόρο καταβληθέντα από τη θυγατρική στο κράτος εγκαταστάσεως και δίδει δικαίωμα για πίστωση του φόρου που επιβάλλεται επί των μερισμάτων.

15. Η νομοθεσία περί των ΕΑΕ προορίζεται να έχει εφαρμογή όταν η εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου θυγατρική επιβαρύνεται εντός του άλλου αυτού κράτους με «χαμηλότερη φορολογία». Υφίσταται χαμηλότερη φορολογία για κάθε φορολογική χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος που καταβάλλει η αλλοδαπή θυγατρική είναι μικρότερος από τα δύο τρίτα του ποσού του φόρου με τον οποίο θα είχε επιβαρυνθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο αν τα κέρδη της θυγατρικής είχαν φορολογηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

16. Η νομοθεσία περί των ΕΑΕ προβλέπει εντούτοις ορισμένες εξαιρέσεις, οι οποίες μεταβάλλονταν ανάλογα με την οικεία

χρονική περίοδο. Σύμφωνα με τη νομοθετική ρύθμιση όπως αυτή είχε κατά την περίοδο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η ρύθμιση αυτή δεν εφαρμοζόταν εφόσον επληρούτο μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) Η αλλοδαπή θυγατρική εταιρία εφαρμόζει μια «αποδεκτή πολιτική διανομής κερδών». Τούτο σημαίνει ότι ένα συγκεκριμένο ποσοστό (το έτος 1996, το 90%) των κερδών της θυγατρικής διανέμεται εντός 18 μηνών και φορολογείται στο όνομα εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας.
- 2) Η αλλοδαπή θυγατρική ασκεί «απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες». Με τον όρο αυτό νοούνται δραστηριότητες περιγραφόμενες στην οικεία νομοθεσία, όπως ορισμένες εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται από μια επιχειρηματική εγκατάσταση.
- 3) Η αλλοδαπή θυγατρική εταιρία πληροί την «προϋπόθεση της διασποράς στο κοινό». Τούτο σημαίνει ότι 35% των δικαιωμάτων ψήφου ελέγχεται από το επενδυτικό κοινό, η εταιρία είναι εισηγμένη και οι μετοχές της αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο.
- 4) Τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας δεν υπερβαίνουν το ποσό των 50 000 λιρών Αγγλίας (GBP).
- 5) Η εγκατάσταση και η λειτουργία της αλλοδαπής θυγατρικής ανταποκρίνεται προς τον λεγόμενο «έλεγχο κινήτρων». Ο έλεγχος αυτός περιλαμβάνει δύο σκέλη, ο δε φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι πληροί τους όρους και των δύο.
 - Το πρώτο σκέλος αφορά τις συναλλαγές μεταξύ της ΕΑΕ και της μητρικής εταιρίας. Έτσι, αν οι συναλλαγές που αντιστοιχούν στα κέρδη της θυγατρικής για την οικεία χρήση οδηγούν σε μείωση της φορολογίας στο Ηνωμένο Βασίλειο (ήτοι σε μείωση σε σύγκριση με τον φόρο που θα οφειλόταν εντός του Ηνωμένου Βασιλείου αν οι ως άνω συναλλαγές δεν είχαν πραγματοποιηθεί) και η μείωση αυτή υπερβαίνει ένα ελάχιστο όριο, ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι η μείωση του οφειλομένου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου φόρου δεν αποτελούσε τον κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς των συναλλαγών αυτών.
 - Ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους λόγους της υπάρξεως της θυγατρικής δεν ήταν να επιτευχθεί, κατά τη συγκεκριμένη χρήση, μείωση του οφειλομένου φόρου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου διά της διοχетеύσεως των κερδών αλλού. Κατά τη σχετική νομοθεσία, συντρέχει περίπτωση διοχетеύσεως των κερδών αλλού αν μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι, αν δεν υφίστατο η θυγατρική ή άλλη συν-

δεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, τα οικεία εισοδήματα θα είχαν εισπραχθεί από επιχείρηση εγκατεστημένη στο ως άνω κράτος μέλος και θα είχαν φορολογηθεί στο όνομά της.

εταιριών Cadbury Schweppes plc⁸ και Cadbury Schweppes Overseas Ltd⁹ και, αφετέρου, των Commissioners of Inland Revenue, σχετικά με τη φορολόγηση της CSO από τις βρετανικές φορολογικές αρχές για τα κέρδη που αποκόμισε μία από τις θυγατρικές του ομίλου Cadbury στην Ιρλανδία.

17. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, αν δεν πληρούται καμία από τις τέσσερις πρώτες προϋποθέσεις, ο έλεγχος των κινήτρων παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να λάβει υπόψη τη συγκεκριμένη κατάσταση του φορολογουμένου υπό το πρίσμα του σκοπού της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ, ο οποίος είναι η φορολόγηση των κερδών που είτε συσσωρεύονται στο εξωτερικό είτε διοχετεύονται εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου.

18. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επίσης ότι, για τον σκοπό αυτό, η φορολογική αρχή δημοσίευσε το 1996 κατάλογο των χωρών στις οποίες, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μπορεί να ιδρυθεί θυγατρική η οποία μπορεί να θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να διαφεύγει της εφαρμογής του νόμου περί των ΕΑΕ.

II — Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης

19. Αφορμή για την παρούσα διαδικασία αποτέλεσε η διαφορά μεταξύ, αφενός, των

20. Η Cadbury είναι μια εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αποτελεί τη μητρική εταιρία ομίλου εταιριών ο οποίος περιλαμβάνει θυγατρικές εγκατεστημένες εντός του εν λόγω κράτους και εντός άλλων κρατών μελών, καθώς και εντός τρίτων χωρών, επικεφαλής των οποίων βρίσκεται η CSO. Έτσι, στον όμιλο υπάγονται δύο θυγατρικές τις οποίες κατέχει εμμέσως η Cadbury κατά 100%, η Cadbury Schweppes Treasury Services¹⁰ και η Cadbury Schweppes Treasury International¹¹, οι οποίες συστάθηκαν εντός της απολαύουσας ειδικού φορολογικού καθεστώτος περιφέρειας του «International Financial Services Centre» στο Δουβλίνο (Ιρλανδία).

21. Κατά την περίοδο των πραγματικών περιστατικών οι δύο αυτές θυγατρικές φορολογούνταν με φορολογικό συντελεστή 10%.

22. Οι δραστηριότητες της CSTS και της CSTI συνίστανται στην άντληση κεφαλαίων και στη χορήγησή τους στις θυγατρικές του ομίλου Cadbury.

8 — Στο εξής: Cadbury.

9 — Στο εξής: CSO.

10 — Στο εξής: CSTS.

11 — Στο εξής: CSTI.

23. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η Cadbury συνέστησε τη CSTS, η οποία υποκατέστησε το προηγούμενο οργανωτικό σχήμα, το οποίο περιελάμβανε μια εταιρία εδρεύουσα στο Jersey, με τρεις σκοπούς: πρώτον, για την αντιμετώπιση ενός φορολογικού προβλήματος στον Καναδά όσον αφορά τους κατοικούντες στη χώρα αυτή κατόχους προνομιούχων μετοχών της Cadbury, δεύτερον, για να αποφύγει την υποχρέωση εξασφάλισης αδειας από τις οικονομικές υπηρεσίες του Ηνωμένου Βασιλείου προκειμένου για την παροχή δανείων στο εξωτερικό και, τρίτον, για να μειώσει τον φόρο στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται εντός του ομίλου, υπαγόμενη στις ευνοϊκές διατάξεις της οδηγίας 90/435. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι οι σκοποί αυτοί θα επιτυγχάνονταν αν η CSTS ήταν εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο.

24. Εκθέτει επίσης ότι η Cadbury συνέστησε τις εταιρίες CSTS και CSTI ως έμμεσες θυγατρικές, εδρεύουσες από φορολογικής απόψεως στην Ιρλανδία, με αποκλειστικό σκοπό την υπαγωγή των δραστηριοτήτων χορηγήσεως δανείων εντός του ομίλου στο καθεστώς του International Financial Services Centre όσον αφορά τις εταιρίες χρηματοδοτήσεως του ομίλου στην Ιρλανδία και την αποφυγή της φορολογησεώς τους στο Ηνωμένο Βασίλειο.

25. Λαμβανομένου υπόψη του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τις εταιρίες τής ως άνω ειδικής φορολογικής περιφέρειας, τα κέρδη της CSTS και της CSTI επιβαρύνονταν με χαμηλότερη φορολογία υπό την έννοια του νόμου περί των ΕΑΕ. Οι βρετανικές φορολογικές αρχές θεώρησαν επίσης ότι, για τη χρήση 1996, δεν επληρούτο καμία από τις προϋποθέσεις για τη μη εφαρμογή του νόμου αυτού. Οι αρχές αυτές ζήτησαν

από τη CSO, την πρώτη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία στο πλαίσιο της αλυσίδας του ομίλου, ποσό 8 638 633,54 GBP ως φόρο εταιριών επί των κερδών της CSTI για τη χρήση που έληξε στις 28 Δεκεμβρίου 1996. Η πράξη επιβολής του φόρου αφορά μόνον τα κέρδη της CSTI διότι, όσον αφορά την εν λόγω χρήση, η CSTS είχε ζημίες.

26. Η Cadbury και η CSO άσκησαν προσφυγή κατά της ως άνω πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον των Special Commissioners, που αποτελούν το δικαστήριο εκδικάσεως προσφυγών κατά των αποφάσεων των φορολογικών αρχών. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού υποστήριξαν ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ αντιβαίνει προς την ελευθερία εγκαταστάσεως που προβλέπει το άρθρο 43 ΕΚ, προς την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 49 ΕΚ και προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 56 ΕΚ.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

27. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι υφίσταται αβεβαιότητα επί των τριων ακόλουθων ζητημάτων:

«[...] η [Cadbury], ιδρύοντας εταιρίες σε άλλο κράτος μέλος και χορηγώντας τους κεφάλαια μόνον επειδή στο εν λόγω κράτος μέλος ισχύει ευνοϊκότερο φορολογικό καθε-

στώς (σε σύγκριση με το φορολογικό καθεστώς του Ηνωμένου Βασιλείου), ασκει κάποια θεμελιώδη ελευθερία ή [...] η ενέργειά της αυτή συνιστά καταχρηστική άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών;

[Cadbury] και των θυγατρικών της που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο (τέτοιος συμψηφισμός και μείωση του φόρου θα μπορούσε να υπάρξει αν η CSTS και η CSTI ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο και όχι στην Ιρλανδία);

Στην περίπτωση που [η Cadbury] άσκησε κάποια θεμελιώδη ελευθερία, μπορεί να θεωρηθεί υπό τις συνθήκες της υπό κρίση υποθέσεως ότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των [ΕΑΕ] συνεπάγεται περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών ή την επιβολή δυσμενών διακρίσεων;

Όσον αφορά την υπόθεση ότι η επίμαχη νομοθεσία συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις, [...] τι είδους σύγκριση πρέπει να γίνει και [...] είναι δυνατή κάποια σύγκριση; Ειδικότερα, [...] τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως πρέπει να συγκριθούν με την υποθετική περίπτωση της ιδρύσεως από την [Cadbury] θυγατρικών της στο Ηνωμένο Βασίλειο (γινόμενου δεκτού ότι στα κέρδη της [Cadbury] δεν είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται τα κέρδη των θυγατρικών της στο Ηνωμένο Βασίλειο) ή σε κράτος μέλος όπου δεν ισχύει χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής;

Αν επίμαχη νομοθεσία πρέπει να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται τέτοιο περιορισμό, [...] το γεγονός ότι η [Cadbury] δεν καταβάλλει υψηλότερο φόρο απ' ό,τι θα κατέβαλλαν η CSTS και η CSTI αν ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο σημαίνει ότι δεν υφίσταται τέτοιος περιορισμός και [...] ασκούν επιρροή τα ακόλουθα στοιχεία:

Αν συντρέχει περίπτωση είτε περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως είτε επιβολής διακρίσεων, [...] η επίμαχη νομοθεσία μπορεί να δικαιολογηθεί ως συνιστώσα μέσο αποτροπής της φοροαποφυγής, λαμβανομένου υπόψη του ότι επιδιώκει να αποτρέψει τον περιορισμό ή τη διοχέτευση αλλού κερδών που πρέπει να φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο; Αν μπορεί να δικαιολογηθεί η ως άνω νομοθεσία με τον τρόπο αυτό, κατά πόσον αυτή συνιστά όντως μέτρο ανάλογο προς τον επιδιωκόμενο θεμιτό σκοπό, σε συνάρτηση με τον σκοπό της νομοθεσίας και των σχετικών φοροαπαλλαγών, ιδίως σε συνάρτηση με τη δυνατότητα που προσφέρει στην [Cadbury] ο έλεγχος των κινήτρων προκειμένου να αποδείξει, ανταποκρινόμενη με επιτυχία στις προϋποθέσεις και των δύο σκελών του ελέγχου των κινήτρων, ότι σκοπός της δεν ήταν η φοροαποφυγή, πράγμα που η [Cadbury] αδυνατεί να πράξει;»

- a) οι κανόνες υπολογισμού της φορολογικής οφειλής που απορρέει από τα εισοδήματα της CSTS και της CSTI διαφέρουν σε μερικά σημεία από τους κοινούς κανόνες που διέπουν συνήθως τις θυγατρικές της [Cadbury] στο Ηνωμένο Βασίλειο και
- b) δεν μπορεί να γίνει συμψηφισμός των ζημιών μιας θυγατρικής εταιρίας με τα κέρδη μιας άλλης ή με τα κέρδη της

28. Λαμβάνοντας υπόψη τις αβεβαιότητες αυτές οι Special Commissioners αποφάσισαν να αναστείλουν τη διαδικασία και να υποβάλουν στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν τα άρθρα 43 [ΕΚ], 49 [ΕΚ] και 56 ΕΚ την εφαρμογή εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη η οποία προβλέπει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, την επιβολή σε εταιρία εδρεύουσα στο εν λόγω κράτος μέλος φορολογικής επιβαρύνσεως για τα κέρδη θυγατρικής εταιρίας της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος και υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία;»

IV — Ανάλυση

29. Κατά πάγια νομολογία, μολοντί ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει, αυτός καθαυτός, στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, στον τομέα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που διατηρούν¹². Ο εν λόγω περιορισμός στην εκ μέρους των κρατών μελών άσκηση των αρμοδιοτήτων που διατηρούν έχει επίσης εφαρμογή στα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαπο-

φυγής. Ναι μεν τόσο η Συνθήκη¹³ όσο οι πράξεις του παραγώγου δικαίου¹⁴ υπενθυμίζουν ρητά την αρμοδιότητα των κρατών μελών προς λήψη τέτοιων μέτρων, ωστόσο τα εν λόγω μέτρα δεν πρέπει να παραβιάζουν τις υποχρεώσεις που έχουν αναλάβει τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της συνθήκης αυτής και, ιδίως, την ελεύθερη κυκλοφορία που θεσπίζει η εν λόγω συνθήκη.

30. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, εν προκειμένω, αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ είναι σύμφωνη προς την ελευθερία εγκαταστάσεως, την ελευθερία παροχής υπηρεσιών και προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

31. Πιστεύω, όπως και πολλοί από τους παρεμβαίνοντες διάδικους, ότι η συμφωνία της επίμαχης νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα την ελευθερία εγκαταστάσεως.

13 — Το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΕΚ ορίζει ότι το άρθρο 56 ΕΚ, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας.

14 — Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1), ορίζει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να εφαρμόσει το σύνολο ή μέρος των διατάξεων της όταν η οικεία πράξη έχει ως σκοπό τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Βλ. επίσης το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, κατά το οποίο η ως άνω οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις, καθώς και το άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουλίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 157, σ. 49), κατά το οποίο τα κράτη μέλη, σε περιπτώσεις συναλλαγών που έχουν ως κύριο κίνητρο ή ως ένα από τα κύρια κίνητρα τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή ή την κατάχρηση, μπορούν να άρουν το ευεργέτημα της οδηγίας αυτής ή να αρνηθούν την εφαρμογή της.

12 — Αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 12), και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 44, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32. Από τη νομολογία προκύπτει ότι, όταν υπήκοος κράτους μέλους κατέχει μια τέτοια συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να ασκεί επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, τότε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως και όχι εκείνες που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων¹⁵. Επιπλέον, το άρθρο 48 ΕΚ επεκτείνει τα δικαιώματα που παρέχει το άρθρο 43 ΕΚ στις εταιρίες που συστήνονται σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και εδρεύουν κατά το κατασταστικό τους, έχουν το κύριο διοικητικό όργανό τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας.

33. Επομένως, από τα στοιχεία αυτά μπορεί να συναχθεί ότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ, η οποία καθορίζει τους κανόνες της φορολογίας των κερδών μιας αλλοδαπής θυγατρικής της οποίας η σχέση με την ημεδαπή μητρική εταιρία δεν περιορίζεται σε μια απλή συμμετοχή, αλλά συνίσταται σε έλεγχο εκ μέρους της τελευταίας, δεν εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων αλλά στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

34. Οι προσφεύγουσες υποστηρίζουν ότι οι διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών πρέπει επίσης να έχουν εφαρμογή εν προκειμένω. Ισχυρίζονται ότι η επίδικη νομοθεσία καθιστά δυσχερότερη την παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών εκ μέρους της CSTS και

της CSTI στη μητρική εταιρία τους που είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Παραθέτουν ως παραδείγματα τις αποφάσεις Safir¹⁶ και Eurowings Luftverkehr¹⁷.

35. Η επιχειρηματολογία των προσφευγουσών δεν με πείθει. Η υπό κρίση διαδικασία αφορά τη συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο μιας νομοθεσίας κράτους μέλους που προβλέπει τον συνυπολογισμό στα κέρδη μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας των κερδών της θυγατρικής που συστάθηκε εντός άλλου κράτους μέλους όταν η εν λόγω θυγατρική υπόκειται σε πολύ χαμηλότερη φορολογία. Η νομοθεσία αυτή δεν αφορά ειδικά τη φύση της δραστηριότητας της CSTS και της CSTI. Επομένως, η κατάσταση είναι διαφορετική από εκείνη των υποθέσεων που οδήγησαν στην έκδοση των προαναφερθεισών αποφάσεων Safir και Eurowings Luftverkehr¹⁸.

36. Είναι ακριβές ότι ναι μεν η επίμαχη νομοθεσία έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει μια ημεδαπή εταιρία να συστήσει θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους, καταλήγει όμως ταυτόχρονα στην παρεμπόδιση της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους μιας τέτοιας θυγατρικής με βάση το κράτος μέλος αυτό. Εντούτοις, ο τελευταίος αυτός περιο-

16 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96 (Συλλογή 1998, σ. I-1897).

17 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97 (Συλλογή 1999, σ. I-7447).

18 — Η προαναφερθείσα απόφαση Safir αφορούσε ένα διαφορετικό φορολογικό σύστημα για τις ασφάλειες ζωής διά κεφαλαιοποιήσεως ανάλογα με το αν συνάπτονταν με εταιρίες εγκατεστημένες ή μη εγκατεστημένες στο κράτος μέλος. Στην επίσης προαναφερθείσα απόφαση Eurowings Luftverkehr, η επίμαχη εθνική ρύθμιση επιφύλασσε ένα φορολογικό προνόμιο, που συνίστατο σε έλλειψη υποχρέωσης συνυπολογισμού στη φορολογική βάση του μισθώματος αγαθών στις επιχειρήσεις που μισθώνουν τα αγαθά αυτά από εκμισθωτές εγκατεστημένους στην εθνική επικράτεια.

15 — Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2002, C 436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 37, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

ρισμός αποτελεί συνέπεια του εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Στην υπό κρίση περίπτωση, επίκεντρο της διαφοράς αποτελεί η ελευθερία συστάσεως θυγατρικής εντός του ως άνω κράτους μέλους¹⁹. Επομένως, δεν βλέπω τον λόγο της επικλήσεως και των κανόνων σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Έν πάση περιπτώσει, δεν πιστεύω ότι μπορεί να επηρεάσει το αποτέλεσμα της αναλύσεώς μου η εξέταση της επίμαχης νομοθεσίας σε σχέση με την εν λόγω ελευθερία επιπλέον της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

37. Κατά συνέπεια, προτείνω να περιοριστεί η εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος στο ζήτημα σχετικά με το αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής φορολογικής νομοθεσίας που προβλέπει ότι συμπεριλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής μητρικής εταιρίας τα κέρδη μιας ΕΑΕ εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους όταν τα κέρδη αυτά υπόκεινται εντός του άλλου αυτού κράτους σε φορολογία πολύ χαμηλότερη από την ισχύουσα εντός του κράτους εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας.

38. Η ανάλυση που θα καταλήξει στην απάντηση στο εν λόγω ερώτημα θα με οδηγήσει στη διαδοχική εξέταση των τριών κύριων ζητημάτων για τα οποία υφίσταται κάποια αβεβαιότητα και τα οποία δήλωσε ότι αντιμετώπισε το αιτούν δικαστήριο. Θα μελετήσω, καταρχάς, αν το γεγονός ότι μια μητρική εταιρία συστήνει θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους με σκοπό να επωφεληθεί από την υπαγωγή σε ευνοϊκότερο φορολογικό σύστημα έναντι του ισχύοντος εντός του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη αποτελεί καθαυτό κατάχρηση της

ελευθερίας εγκαταστάσεως. Στη συνέχεια, θα εξετάσω, ενδεχομένως, αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ αποτελεί εμπόδιο στην άσκηση της εν λόγω ελευθερίας. Τέλος, θα εξετάσω αν το εμπόδιο αυτό μπορεί να δικαιολογηθεί.

A — Επί της υπάρξεως καταχρήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως

39. Πρώτον, πρέπει λοιπόν να προσδιοριστεί αν το γεγονός ότι μια μητρική εταιρία συστήνει θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους με σκοπό να επωφεληθεί από την υπαγωγή σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς σ' αυτό το άλλο κράτος αποτελεί, καθαυτό, κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι διερωτήθηκε επ' αυτού διότι η Cadbury συνέστησε τη CSTS και τη CSTI ως έμμεσες θυγατρικές, εγκατεστημένες από φορολογικής απόψεως στην Ιρλανδία, αποκλειστικά με σκοπό την υπαγωγή των εντός του ομίλου δανειοδοτικών δραστηριοτήτων στο καθεστώς του International Financial Services Centre.

40. Δεν πιστεύω ότι το γεγονός ότι μια μητρική εταιρία συνέστησε θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους με ομολογούμενο σκοπό την υπαγωγή στο ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που ισχύει εντός του κράτους αυτού αποτελεί, καθαυτό, κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, πράγμα το οποίο θα στερούσε την εταιρία αυτή από τη δυνατότητα να ασκήσει δικαιώματα τα οποία παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ. Θα στηρίξω την ανάλυση αυτή στο περιεχόμενο των ως άνω διατάξεων, όπως τούτο έχει διευκρινιστεί από τη νομολογία.

¹⁹ — Βλ. επ' αυτού την απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2004, C-36/02, Omega (Συλλογή 2004, σ. I-9609, σέψη 26).

41. Πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ παρέχουν σε κάθε εταιρία η οποία πληροί τις προϋποθέσεις του τελευταίου αυτού άρθρου το δικαίωμα δημιουργίας πρακτορείου, υποκαταστήματος ή, ακόμη, θυγατρικής, εντός άλλου κράτους μέλους, υπό τους όρους που θέτει η νομοθεσία του κράτους αυτού για τους δικούς του υπηκόους. Έτσι, η εν λόγω θεμελιώδης ελευθερία, την οποία αναγνωρίζουν οι ως άνω διατάξεις, που έχουν άμεσο αποτέλεσμα μετά το πέρας της μεταβατικής περιόδου²⁰, έχει ως σκοπό να παράσχει σε μια τέτοια εταιρία τη δυνατότητα δημιουργίας δευτερεύουσας εγκαταστάσεως εντός οποιουδήποτε κράτους μέλους. Κάθε εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους μπορεί, επομένως, να συστήσει θυγατρική σε τόπο της επιλογής της εντός της Κοινότητας.

42. Στη συνέχεια, έχει σημασία να υπογραμμιστεί στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως ότι η έννοια της «εγκαταστάσεως» ενέχει τη δυνατότητα ενός κοινοτικού υπηκόου να μετέχει σταθερά και διαρκώς στην οικονομική ζωή οιαδήποτε άλλου κράτους μέλους πέραν του κράτους προελεύσεώς του και να επωφελείται της συμμετοχής αυτής²¹. Έτσι, η ελευθερία εγκαταστάσεως αποσκοπεί στην πραγματική και ουσιαστική άσκηση μιας οικονομικής δραστηριότητας εντός του κράτους υποδοχής²². Όπως εξέθεσε ο γενικός εισαγγελέας Darmon στο σημείο 3 των

προτάσεών του στην υπόθεση Daily Mail and General Trust²³, «εγκατάσταση σημαίνει “ενσωμάτωση σε μια εθνική οικονομία”». Επομένως, η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας εντός του κράτους μέλους υποδοχής αποτελεί τον λόγο υπάρξεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

43. Τέλος, από τη νομολογία προκύπτει ότι, όταν ο σκοπός ο οποίος επιδιώκεται με την ελευθερία εγκαταστάσεως επιτυγχάνεται, οι λόγοι για τους οποίους ο κοινοτικός υπήκοος ή η οικεία εταιρία θέλησαν να ασκήσουν την ελευθερία αυτή δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την προστασία την οποία αυτοί αρύονται από τη Συνθήκη.

44. Έτσι, στην απόφαση Centros²⁴, το προς επίλυση ζήτημα ήταν αν οι αρμόδιες δανικές αρχές μπορούσαν να αρνηθούν την καταχώρηση υποκαταστήματος εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) νομίμως συσταθείσας στο Ηνωμένο Βασίλειο με την αιτιολογία ότι η εταιρία αυτή δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα εντός του εν λόγω κράτους μέλους και ότι, σε τελική ανάλυση, επεδίωκε αποκλειστικά να καταστρατηγήσει τους δανικούς κανόνες σχετικά με τη σύσταση ΕΠΕ²⁵.

45. Έπρεπε λοιπόν να προσδιοριστεί αν το κράτος υποδοχής μπορούσε να αρνηθεί σε εταιρία πληρούσα τις απαιτούμενες από το

20 — Απόφασεις της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, Reyners (Συλλογή τόμος 1974, σ. 317, σκέψη 25) και της 5ης Νοεμβρίου 2002, C-208/00, Überseering (Συλλογή 2002, σ. I-9919, σκέψη 60).

21 — Βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις Reyners, προαναφερθείσα (σκέψη 21), και της 30ης Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard (Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 25).

22 — Απόφασεις της 25ης Ιουλίου 1991, C-221/89, Factorateme κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-3905, σκέψη 20), και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, προαναφερθείσα, σκέψη 21).

23 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87 (Συλλογή 1988, σ. 5483).

24 — Απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97 (Συλλογή 1999, σ. I-1459).

25 — Οι δανικοί κανόνες προέβλεπαν για τη σύσταση ΕΠΕ ελάχιστο κεφάλαιο 200 000 δανικών κορωνών (DKK) ενώ η εφαρμοστέα νομοθεσία στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν εξαρτούσε τη σύσταση τέτοιου είδους εταιρίας από καμία προϋπόθεση σχετικά με κάποιο ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο.

άρθρο 48 ΕΚ προϋποθέσεις προς σύσταση δευτερεύουσας εγκαταστάσεως στο έδαφος του στηριζόμενο στους λόγους που οδήγησαν τους εταίρους να προτιμήσουν να συστήσουν την εταιρία εντός άλλου κράτους μέλους. Με άλλα λόγια, αν οι λόγοι οι οποίοι προσδιόρισαν τον τρόπο ενεργείας των εταιριών μπορούσαν να τους εμποδίσουν να ασκήσουν τα δικαιώματα που παρέχει το άρθρο 43 ΕΚ, ενώ γινόταν επίκληση της διατάξεως αυτής σύμφωνα μάλιστα με τον σκοπό της, που είναι η παροχή σε εταιρία νομίμως συσταθείσα βάσει των κανόνων κράτους μέλους της δυνατότητας να ασκεί τις δραστηριότητές της μέσω δευτερεύουσας εγκαταστάσεως εντός άλλου κράτους μέλους.

46. Το Δικαστήριο θεώρησε ως υπερέχοντα τον σκοπό του παρεχόμενου από τη Συνθήκη δικαιώματος εγκαταστάσεως. Έτσι, δέχθηκε με την προαναφερθείσα απόφαση Centros ότι το δικαίωμα συστάσεως εταιρίας σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και ιδρύσεως υποκαταστημάτων σε άλλα κράτη μέλη είναι συμφυές προς την άσκηση, εντός μιας ενιαίας αγοράς, της ελευθερίας εγκαταστάσεως που εγγυάται η Συνθήκη. Έκρινε ότι το γεγονός ότι υπήκοος κράτους μέλους που επιθυμεί να συστήσει εταιρία επιλέγει να τη συστήσει εντός του κράτους μέλους του οποίου τη νομοθεσία περί εταιριών θεωρεί ως λιγότερο αυστηρή και να ιδρύσει υποκαταστήματα εντός άλλων κρατών μελών δεν μπορεί να αποτελεί αυτό καθαυτό καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος εγκαταστάσεως.²⁶

47. Η λύση αυτή, στην οποία κατέληξε η ολομέλεια του Δικαστηρίου, δεν αποτελεί

μια μεμονωμένη περίπτωση. Επιβεβαιώθηκε με την απόφαση Inspire Art²⁷, με την οποία η λύση αυτή ακολουθήθηκε και όσον αφορά την ολλανδική νομοθεσία η οποία, υπό συνθήκες παρόμοιες προς εκείνες της προαναφερθείσας υποθέσεως Centros, δεν εμπόδιζε μεν την καταχώρηση υποκαταστήματος αλλά εξάρτούσε τη σύσταση της εν λόγω δευτερεύουσας εγκαταστάσεως από ορισμένες προϋποθέσεις που προβλέπει το εσωτερικό δίκαιο περί συστάσεως εταιριών.

48. Με την προαναφερθείσα απόφαση Inspire Art το Δικαστήριο δέχθηκε ρητά ότι οι λόγοι για τους οποίους μια εταιρία επιλέγει να συσταθεί εντός ενός κράτους μέλους είναι, πλην της περιπτώσεως απάτης, άνευ σημασίας ως προς την εφαρμογή των κανόνων περί ελευθερίας εγκαταστάσεως²⁸. Επιβεβαίωσε ότι το γεγονός ότι η εταιρία που επικαλείται τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ συστάθηκε σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία δεν συνιστά κατάχρηση, τούτο δε ακόμα και στην περίπτωση που η εταιρία αυτή αναπτύσσει κυρίως ή και αποκλειστικώς τις δραστηριότητές της στο κράτος συστάσεως της εν λόγω δευτερεύουσας εγκαταστάσεως²⁹.

49. Από τη νομολογία αυτή μπορεί να συναχθεί, για την υπό κρίση υπόθεση, ότι, αφ' ής στιγμής η ελεγχόμενη θυγατρική ασκεί πραγματική και ουσιαστική δραστηριότητα εντός του κράτους μέλους συστά-

27 — Απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-167/01, Inspire Art (Συλλογή 2003, σ. I-10155).

28 — Απόφαση Inspire Art, προαναφερθείσα, σκέψη 95.

29 — Ό.π., σκέψη 96.

26 — Προαναφερθείσα απόφαση Centros (σκέψη 27).

σεώς της, οι λόγοι για τους οποίους η μητρική εταιρία επέλεξε να συστήσει τη θυγατρική αυτή εντός του κράτους υποδοχής δεν μπορούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση τα δικαιώματα τα οποία η εν λόγω εταιρία αντλεί από τη Συνθήκη³⁰.

50. Επομένως, το δικαίωμα της Cadbury να επικαλεστεί την προστασία που παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ εξαρτάται εν προκειμένω από το αν η CSTS και η CSTI όντως ασκούν πραγματικές και ουσιαστικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, που αποτελεί το αντικείμενο έντονων αμφισβητήσεων μεταξύ των προσφευγουσών και του Ηνωμένου Βασιλείου. Ωστόσο, στο στάδιο αυτό, πιστεύω ότι μπορώ να δεχθώ ότι το γεγονός ότι η Cadbury αποφάσισε να συστήσει τις θυγατρικές της στην Ιρλανδία με αποκλειστικό σκοπό την υπαγωγή τους στο πολύ ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που ισχύει στο πλαίσιο του International Financial Services Centre, δεν αποτελεί καθαυτό κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

30 — Αντιστρόφως, όταν οι σκοποί της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν επιτυγχάνονται, η εταιρία δεν μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 43 ΕΚ. Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Daily Mail and General Trust. Στην εν λόγω υπόθεση, η εταιρία Daily Mail, ασταθιστά σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, ήθελε να μεταφέρει την κεντρική της διοίκηση και το κέντρο ελέγχου της εκτός του ως άνω κράτους μέλους χωρίς να απολέσει τη νομική της προσωπικότητα ή την ιδιότητα της εταιρίας βρετανικού δικαίου, όπως προβλέπει το δικαίωμα του κράτους μέλους αυτού. Ενόψει, αμφισβήτησε ότι έπρεπε να ικανοποιήσει την προϋπόθεση που προβλέπει η ως άνω νομοθεσία, περί χορηγώσεως σχετικής άδειας εκ μέρους του βρετανικού Δημοσίου Ταμείου (Treasury). Η εταιρία Daily Mail ήθελε να μεταφέρει την έδρα της διοικήσεώς της στις Κάτω Χώρες, έτσι ώστε, εγκαθιστάμενη από φορολογικής απόψεως εντός του κράτους μέλους αυτού, να είναι σε θέση να πωλήσει σημαντικό μέρος του μη παγίου ενεργητικού της και να χρησιμοποιήσει το προϊόν της πωλήσεως αυτής για την εξαγορά μέρους των δικών της μετοχών, χωρίς να χρειάζεται να καταβάλει το φόρο στον οποίο θα υπέκειντο οι μεταβιβάσεις αυτές κατά τη φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν εμποδίζει την εφαρμογή νομοθεσίας όπως η επίμαχη επειδή αυτή δεν παρέχει σε ημεδαπή εταιρία το δικαίωμα να μεταφέρει την κεντρική της διοίκηση και το κέντρο ελέγχου της σε άλλο κράτος μέλος, διατηρώντας παράλληλα την ιδιότητα της εταιρίας του κράτους μέλους με βάση τη νομοθεσία του οποίου έχει συσταθεί.

51. Το ύψος της φορολογίας αποτελεί ένα στοιχείο το οποίο νομίμως μπορεί να λάβει υπόψη μια εταιρία για την επιλογή του κράτους υποδοχής εντός του οποίου προτίθεται να συστήσει θυγατρική. Χωρίς να παραβαίνει το γράμμα και το πνεύμα του άρθρου 43 ΕΚ, μια εταιρία μπορεί να αποφασίσει να ασκήσει τις δραστηριότητές της μέσω μιας δευτερεύουσας εγκαταστάσεως εντός άλλου κράτους μέλους, προκειμένου να επωφεληθεί του ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος που εν λόγω άλλου κράτους σχετικά με τη φορολόγηση δραστηριοτήτων οι οποίες υπόκεινται στον φόρο εντός αυτού.

52. Η ανάλυση αυτή επιβεβαιώνεται από πάγια νομολογία, κατά την οποία ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εμποδίσει μια εταιρία να ασκήσει το δικαίωμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως εντός άλλου κράτους μέλους με την αιτιολογία ότι μια τέτοια ενέργεια θα οδηγούσε σε απώλεια φορολογικών εσόδων σε βάρος του όσον αφορά τους φόρους που θα καθίσταντο απαιτητοί βάσει μιας μελλοντικής δραστηριότητας αν η εταιρία αυτή ασκούσε την εν λόγω δραστηριότητα εντός του κράτους προελεύσεώς της³¹.

53. Στο ίδιο πλαίσιο, κατά επίσης πάγια νομολογία, απλώς και μόνον η περίπτωση ότι μια ημεδαπή εταιρία δημιουργεί μια δευτερεύουσα εγκατάσταση εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να στηρίξει ένα γενικό τεκμήριο περί φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που

31 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 28) De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα (σκέψη 60), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 44).

θίγει την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας την οποία διασφαλίζει η Συνθήκη³². Όπως έχει επανειλημμένα δεχθεί το Δικαστήριο, η σύσταση εταιρίας εντός άλλου κράτους μέλους δεν συνεπάγεται, αυτή καθαυτή, φοροαποφυγή, δεδομένου ότι, εν πάση περιπτώσει, η εταιρία αυτή υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους αυτού³³.

54. Τέλος, από τη νομολογία μπορεί επίσης να συναχθεί ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να παρεμποδίζουν την άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός άλλου κράτους μέλους προβάλλοντας ως δικαιολογία το χαμηλό επίπεδο της φορολογίας εντός αυτού³⁴.

55. Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων αυτών, ελλείπει σχετικής κοινοτικής εναρμονίσεως επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων κρατών μελών μπορούν με τον τρόπο αυτό να βρίσκονται σε κατάσταση ανταγωνισμού μεταξύ τους. Ο ανταγωνισμός αυτός, που έχει ως αποτέλεσμα ιδίως μεγάλες διαφορές του φορολογικού συντελεστή επί των κερδών των εταιριών μεταξύ των κρατών μελών,

μπορεί να ασκεί σημαντική επιρροή όσον αφορά την εκ μέρους των εταιριών επιλογή του τόπου ασκήσεως των δραστηριοτήτων τους εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως³⁵. Είναι λυπηρό το ότι είναι δυνατός ο ανταγωνισμός των κρατών μελών στον τομέα αυτό χωρίς κανέναν περιορισμό. Πρόκειται ωστόσο για ζήτημα πολιτικής φύσεως.

56. Πρέπει να υπομνησθεί, συναφώς, ότι το Συμβούλιο «Οικονομικές και δημοσιονομικές υποθέσεις» (Συμβούλιο Ecofin) θέσπισε έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων³⁶, ο οποίος αφορά «τα μέτρα που έχουν ή μπορούν να έχουν αισθητές επιπτώσεις στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Κοινότητα» και κατά τον οποίο τα κράτη μέλη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να αποφεύγουν τέτοια μέτρα και να προχωρούν στην κατάργησή τους. Χρήσιμο είναι να υπογραμμιστεί στο σημείο αυτό ότι, όσον αφορά το ιρλανδικό φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο International Financial Services Centre, έχει γίνει σχετική μνεία στην έκθεση της ομάδας «Κώδικα δεοντολογίας», επιφορτισμένης με την εκτίμηση των εθνικών μέτρων που ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω κώδικα ως επιζήμια. Το εν λόγω φορολογικό καθεστώς, λοιπόν, όφειλε να καταργηθεί σταδιακά³⁷.

32 — Βλ. επί αυτού την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-478/98 (Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45). Βλ. επίσης την απόφαση X και Y, προαναφερθείσα (σκέψη 62).

33 — Αποφάσεις ICI, προαναφερθείσα (σκέψη 26): της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 57), και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 37).

34 — Απόφαση Eurowings Luftverkehr, προαναφερθείσα (σκέψη 44). Βλ. επίσης επί αυτού τις αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt (Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 52), και της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier (Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 71).

35 — Βλ. συναφώς τις εργασίες της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων περί της φορολογίας των επιχειρήσεων εντός της Ενώσεως, ιδίως την ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στην Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, *Προς μία εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια* [COM (2001) 582 τελικό], και την έκθεση των υπηρεσιών της Επιτροπής επί της φορολογίας των επιχειρήσεων εντός της εσωτερικής αγοράς [SEC (2001) 1681 τελικό].

36 — Ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών συνεργόμενων στα πλαίσια του Συμβουλίου, της 1ης Δεκεμβρίου 1997, σχετικά με έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων (EE 1998, C 2, σ. 2).

37 — Η έκθεση αυτή είναι διαθέσιμη στον δικτυακό τόπο: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.09.html.

57. Εντούτοις, τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να ασκούν επιρροή επί του περιεχομένου των δικαιωμάτων τα οποία τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ παρέχουν στους επιχειρηματίες. Όπως προκύπτει από το προοίμιό του, ο κώδικας δεοντολογίας αποτελεί ανάληψη υποχρεώσεων πολιτικής φύσεως, οπότε δεν επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών ούτε τις αρμοδιότητες των κρατών μελών και της Κοινότητας, όπως απορρέουν από τη Συνθήκη. Επομένως, η θέσπιση του κώδικα δεοντολογίας και η μνεία του επίμαχου ιρλανδικού φορολογικού καθεστώτος μεταξύ των επιζήμιων για την ενιαία αγορά εθνικών φορολογικών μέτρων δεν μπορούν να συρρικνώσουν ούτε *a fortiori* να περιορίσουν αναδρομικά το δικαίωμα που παρέχει η Συνθήκη σε κάθε σύμφωνη προς το άρθρο 48 ΕΚ εταιρία να δημιουργήσει δευτερεύουσα εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους επιλογής της, ακόμα και εντός κράτους στο οποίο ισχύει φορολογικό καθεστώς θεωρούμενο ως επιζήμιο για την ενιαία αγορά.

58. Το γεγονός ότι το φορολογικό καθεστώς αυτό μπορεί να θεωρηθεί επίσης ως κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη προς την κοινή αγορά³⁸ δεν μεταβάλλει την εκτίμηση αυτή. Όπως εξέθεσε η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, η Συνθήκη περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις, στα άρθρα 87 ΕΚ και 88 ΕΚ, οι οποίες αποσκοπούν στην εξασφάλιση του ελέγχου της συμφωνίας τέτοιων μέτρων προς την κοινή αγορά και στην εξαφάνιση των επιζήμιων σε βάρος της αποτελεσμαμάτων. Επομένως, λόγω του γεγονότος ότι ένα τέτοιο φορολογικό καθεστώς δεν είναι σύμ-

φωνο προς τους κανόνες της Συνθήκης δεν μπορεί να επιτρέπεται σε κράτος μέλος να λαμβάνει μονόπλευρα μέτρα προοριζόμενα προς καταπολέμηση των αποτελεσμάτων αυτών θίγοντας παράλληλα την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας.

59. Στην ως άνω ανάλυση μπορεί να αντιτείνει κανείς ότι το πρόβλημα εξακολουθεί να υφίσταται όσον αφορά τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών βάσει των νομοθεσιών των κρατών μελών που έχουν γενική ισχύ. Πράγματι, αφενός, η εκτίμηση των φορολογικών μέτρων που θεωρούνται επιζήμια, στην οποία πρόβη η ως άνω ομάδα «Κώδικας δεοντολογίας», η κατάργηση των οποίων είναι προγραμματισμένη, περιορίστηκε στα ιδιαίτερα ή ειδικά συστήματα. Αφετέρου, δυνάμει του άρθρου 94 ΕΚ, η προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές εξακολουθεί να απαιτεί ομοφωνία στο πλαίσιο του Συμβουλίου. Όμως, ως σήμερα δεν έχει ληφθεί κανένα τέτοιο μέτρο αλλ' ούτε και φαίνεται ότι θα ληφθεί στο άμεσο μέλλον, όπως εξέθεσαν ορισμένα κράτη μέλη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

60. Εντούτοις, τα επιζήμια αποτελέσματα της πλήρους ανυπαρξίας εναρμονίσεως των φορολογικών συντελεστών των κερδών των εταιριών απορρέουν, όπως προανέφερα, από μια λύση πολιτικής φύσεως και δεν πιστεύω ότι δικαιολογούν την αμφισβήτηση του περιεχομένου των δικαιωμάτων που παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, όπως αυτό έχει προσδιοριστεί από τη νομολογία. Επομένως, έχω τη γνώμη ότι το γεγονός ότι μια

38 — Από την έκθεση της ομάδας «Κώδικας δεοντολογίας» προκύπτει ότι η Επιτροπή είχε εγκρίνει το 1987 τη δημιουργία του International Financial Services Centre, ότι στη συνέχεια εκτίμησε ότι οι προτιμησιακοί φορολογικοί συντελεστές που ίσχυαν στο πλαίσιο του συνιστούσαν ενισχύσεις λειτουργίας αντίθετες προς τους κανόνες της Συνθήκης και, τέλος, ότι κατέληξε σε συμφωνία με τις ιρλανδικές αρχές σχετικά με τη σταδιακή κατάργηση του καθεστώτος αυτού.

εταιρία που είναι εγκατεστημένη και φορολογείται εντός κράτους μέλους συστήνει θυγατρική στο International Financial Services Centre, με ομολογούμενο σκοπό να επαφεληθεί του ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος που ισχύει εκεί, δεν αποτελεί, καθαυτό, κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

61. Θα εξετάσω τώρα αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

B — Επί της υπάρξεως εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως

62. Πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι το άρθρο 43 ΕΚ δεν απαγορεύει μόνο τους περιορισμούς στη σύσταση θυγατρικής εντός άλλου κράτους μέλους οι οποίοι προέρχονται από το κράτος υποδοχής, αλλά και εκείνους που προέρχονται από το κράτος προελεύσεως. Έτσι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, έστω και αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως αποσκοπούν ιδίως, σύμφωνα με το γράμμα τους, στην εξασφάλιση, εντός του κράτους μέλους υποδοχής, της ίδιας μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται για τους ημεδαπούς, εμποδίζουν παράλληλα το κράτος προελεύσεως να παρεμβάλλει προσκόμματα στην εντός άλλου κράτους μέλους εγκατάσταση υπηκόου του ή εταιρίας συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία του³⁹. Η ως άνω

απαγόρευση παρεμβολής προσκομμάτων «στην έξοδο» έχει εφαρμογή και όσον αφορά τα φορολογικά μέτρα⁴⁰.

63. Επίσης από τη νομολογία προκύπτει ότι οι απαγορευόμενοι από το άρθρο 43 ΕΚ περιορισμοί μπορούν να έχουν διάφορες μορφές. Μπορεί να πρόκειται για εμφανείς δυσμενείς διακρίσεις με βάση την ιθαγένεια ή, όσον αφορά τις εταιρίες, την έδρα τους. Μπορούν επίσης να λάβουν τη μορφή «έμμεσων δυσμενών διακρίσεων», δηλαδή μέτρων τα οποία, χωρίς να συνδέονται με την έδρα ή το κράτος εγκαταστάσεως, στηρίζονται σε αδιακρίτως ισχύουσες προϋποθέσεις οι οποίες θέτουν κυρίως τους υπηκόους των άλλων κρατών μελών σε δυσμενέστερη θέση, όπως είναι το κριτήριο της φορολογικής κατοικίας⁴¹. Τέλος, στην πλέον πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο δεν ερευνά αν το οικείο μέτρο πρέπει να θεωρηθεί ως άμεση ή έμμεση δυσμενής διάκριση. Περιορίζεται μόνο να διαπιστώσει την ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών μεταχειρίσεως, η οποία δημιουργεί μειονεκτήματα σε βάρος του επιχειρηματία που άσκησε τα παρεχόμενα από το άρθρο 43 ΕΚ δικαιώματα και η οποία ενδέχεται να αποθαρρύνει την άσκηση των δικαιωμάτων αυτών⁴².

40 — Η απαγόρευση παρεμβολής προσκομμάτων στην έξοδο με την επιβολή φορολογικού μέτρου εφαρμόστηκε για πρώτη φορά με την προαναφερθείσα απόφαση ICI, σχετικά με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου η οποία επιφύλασσε μια φορολογική ελάφρυνση μόνο στις ημεδαπές εταιρίες που ήλεγχαν αποκλειστικά ή κυρίως θυγατρικές εδρευούσες στην ημεδαπή. Μετά από την έκδοση της αποφάσεως αυτής υπήρξαν και πολλά άλλα σχετικά παραδείγματα [βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-200/98, X και Y (Συλλογή 1999, σ. I-8261) και De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα, καθώς και, ως πρόσφατη περίπτωση σχετικής εφαρμογής, την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding (Συλλογή 2006, σ. I-2107)].

41 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψεις 14 και 15).

42 — Βλ., ιδίως τις αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID (Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψεις 22 και 23) της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y, προαναφερθείσα (σκέψεις 36 έως 39) Lankhorst-Hohorst, προαναφερθείσα (σκέψεις 27 έως 32) της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal (Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψη 27), καθώς και τις προαναφερθείσες αποφάσεις Marks & Spencer (σκέψεις 32 έως 34) και Keller Holding (σκέψεις 31 έως 35).

39 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Daily Mail and General Trust (σκέψη 16) και Marks & Spencer (σκέψη 31).

64. Το τελευταίο στοιχείο το οποίο στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο να υπογραμμίσω όσον αφορά τη νομολογία σχετικά με την εξέταση των εθνικών φορολογικών καθεστώτων με γνώμονα την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας συνδέεται με τις ενδεχόμενες δικαιολογίες κάποιου επιβαλλόμενου περιορισμού. Καταρχήν, οι εμφανείς δυσμενείς διακρίσεις που στηρίζονται στην ιθαγένεια δεν μπορούν να δικαιολογούνται παρά μόνον βάσει κάποιου λόγου μνημονευόμενου στο άρθρο 46, παράγραφος 1, ΕΚ, σχετικά με τη δημόσια τάξη, τη δημόσια ασφάλεια και τη δημόσια υγεία. Μόνον τα αδιακρίτως εφαρμοζόμενα μέτρα μπορούν επίσης να δικαιολογούνται από επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος, δηλαδή με βάση κάποιο λόγο ο οποίος δεν μνημονεύεται μεν στη διάταξη αυτή αλλά τον οποίο η νομολογία αναγνωρίζει ως εξυπηρετούντα νόμιμο συμφέρον. Εξάλλου, στο πλαίσιο των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, η έδρα των εταιριών χρησιμεύει για τον προσδιορισμό του δεσμού τους με την έννομη τάξη κράτους μέλους, όπως είναι η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα⁴³. Ωστόσο, στον τομέα της φορολογίας, η διαπίστωση της υπάρξεως διαφορετικής μεταχείρισης με βάση την έδρα των εταιριών δεν αποκλείει τη δυνατότητα να δικαιολογείται η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση από επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος⁴⁴.

65. Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων αυτών θα εξετάσω αν η επίδικη νομοθεσία αποτελεί εμπόδιο στην ελευθερία

εγκαταστάσεως. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, συναφώς, αν η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να θεωρηθεί ως περιορισμός στην άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή ως δυσμενής διάκριση.

66. Στην πρώτη περίπτωση, διερωτάται αν επηρεάζει την αναγνώριση της υπάρξεως περιορισμού το ενδεχόμενο να μην καταβάλει η Cadbury φόρο υψηλότερο από εκείνον τον οποίο θα κατέβαλλαν οι CSTS και CSTI αν ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο ή, ακόμα, το γεγονός ότι οι ζημιές των εν λόγω αλλοδαπών θυγατρικών δεν μπορούν να οδηγήσουν σε μείωση των φορολογητέων κερδών στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ μια τέτοια μείωση θα ήταν δυνατή αν οι θυγατρικές αυτές ήταν εγκατεστημένες εντός του ως άνω κράτους μέλους.

67. Στη δεύτερη περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικά με τη σύγκριση στην οποία πρέπει να προβεί προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως. Έτσι, διερωτάται αν η κατάσταση της Cadbury πρέπει να συγκριθεί με εκείνη μιας ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει συστήσει θυγατρική στο Ηνωμένο Βασίλειο ή με εκείνη μιας ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει συστήσει μια τέτοια δευτερεύουσα εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, εντός του οποίου ο οικείος φορολογικός συντελεστής δεν είναι επαρκώς ευνοϊκός ώστε να εφαρμόζεται η νομοθεσία περί των ΕΑΕ.

43 — Απόφαση ICI, προαναφερθείσα (σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

44 — Βλ. ιδίως τις προαναφερθείσες αποφάσεις ICI, σχετικά με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου που επιφύλασσε φορολογική ελάφρυνση στις ημεδαπές εταιρίες ενός consortium που ελέγχουν αποκλειστικά ή κυρίως θυγατρικές εδρεύουσες στην ημεδαπή (σκέψεις 23 και 24), και Lankhorst-Hohorst, σχετικά με το γερμανικό σύστημα φορολογίας των τόκων που καταβάλλουν οι θυγατρικές στη μητρική τους εταιρία, το οποίο προέβλεπε διαφορετικές μεταχειρίσεις σε συνάρτηση με τον τόπο της έδρας της, ανάλογα με το αν αυτός βρισκόταν ή όχι στην ημεδαπή.

68. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η επίμαχη νομοθεσία δεν αποτελεί εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως συνεπαγό-

μενο δυσμενείς διακρίσεις. Ισχυρίζεται, καταρχάς, ότι η κατάσταση της Cadbury πρέπει να συγκριθεί αποκλειστικά με εκείνη μιας ημεδαπής εταιρίας της οποίας η θυγατρική συστάθηκε στην ημεδαπή. Εκθέτει στη συνέχεια, υποστηριζόμενο επ' αυτού από τη Δανική, τη Γερμανική, τη Γαλλική, την Πορτογαλική, τη Φινλανδική και τη Σουηδική Κυβέρνηση, ότι η εν λόγω νομοθεσία δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις διότι ο φόρος που ζητείται να καταβάλει η Cadbury δεν είναι μεγαλύτερος από εκείνον που θα επιβάρυνε συνολικά την εν λόγω εταιρία και τις θυγατρικές της αν οι τελευταίες ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, το οικονομικό αποτέλεσμα επί των στοιχείων ενεργητικού της Cadbury θα είναι το ίδιο και στις δύο αυτές περιπτώσεις.

72. Όπως είδαμε, η επίμαχη νομοθεσία θεσπίζει ένα ειδικό σύστημα, που προορίζεται να έχει εφαρμογή αποκλειστικά στις ημεδαπές εταιρίες που έχουν συστήσει θυγατρική εντός κράτους μέλους το οποίο προβλέπει φορολογικό συντελεστή για τα κέρδη των εταιριών πολύ χαμηλότερο από εκείνον που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Υπενθυμίζω ότι η νομοθεσία περί των ΕΑΕ δεν έχει εφαρμογή αν η θυγατρική είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο ή αν είναι εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους του οποίου το φορολογικό σύστημα δεν καταλήγει σε φορολογική επιβάρυνση των κερδών τής εν λόγω θυγατρικής μικρότερη από τα τρία τέταρτα του φόρου που θα οφειλόταν γι' αυτά τα ίδια κέρδη στο Ηνωμένο Βασίλειο.

69. Κατά τα ως άνω κράτη μέλη, σκοπός της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ είναι η φορολογική ουδετερότητα, έτσι ώστε η συνολική φορολογική επιβάρυνση επί του οικονομικού συνόλου που αποτελούν μια βρετανική μητρική εταιρία και οι θυγατρικές της να είναι η ίδια, ανεξάρτητα από το αν οι θυγατρικές είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο ή εντός άλλου κράτους μέλους.

73. Η επίμαχη νομοθεσία προβλέπει ότι τα κέρδη της ελεγχόμενης θυγατρικής μπορούν να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου της μητρικής εταιρίας, μόλις αυτά πραγματοποιούνται.

70. Τέλος, η Γαλλική και η Γερμανική Κυβέρνηση εκθέτουν ότι η διαφορετική μεταχείριση που προβλέπει η ως άνω νομοθεσία σε συνάρτηση με τον τόπο εγκατάστασης των θυγατρικών δικαιολογείται αντικειμενικά από τη διαφορά μεταξύ των φορολογικών συντελεστών που θα ίσχυαν για τις θυγατρικές αυτές εντός του κράτους εγκαταστάσεως καθεμιάς από αυτές.

74. Επομένως, αυτή αποτελεί μειονέκτημα για τη μητρική εταιρία στην οποία έχει εφαρμογή σε σχέση, αφενός, με μια ημεδαπή εταιρία η οποία έχει συστήσει τη θυγατρική της στο Ηνωμένο Βασίλειο και, αφετέρου, με μια ημεδαπή εταιρία η οποία έχει συστήσει μια τέτοια θυγατρική εντός κράτους μέλους του οποίου το φορολογικό σύστημα δεν είναι επαρκώς ευνοϊκό ώστε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της. Στην πρώτη περίπτωση, πράγματι, η ημεδαπή εταιρία ουδέποτε φορολογείται επί των κερδών της ημεδαπής θυγατρικής της. Στη δεύτερη περίπτωση, η ημεδαπή εταιρία δεν φορολογείται επί των κερδών της αλλοδαπής θυγατρικής της όταν αυτά πραγματοποιούνται. Μπορεί να φορολογηθεί μόνον όταν τα κέρδη αυτά της διανέμονται με τη μορφή μερισμάτων.

71. Δεν συμμερίζομαι την ανάλυση αυτή για τους ακόλουθους λόγους.

75. Συνεπώς, πρόκειται για μια διαφορετική φορολογική μεταχείριση, η οποία θέτει σε μειονεκτική θέση τις εταιρίες οι οποίες, όπως η Cadbury, έχουν συστήσει θυγατρική στην Ιρλανδία, στο International Financial Services Centre, αυτή δε η διαφορετική μεταχείριση είναι τέτοιας φύσεως ώστε να αποθαρρύνει μια ημεδαπή εταιρία να ασκήσει το δικαίωμά της να εγκατασταθεί εκεί.

76. Το γεγονός ότι ο φόρος που ζητείται να καταβάλει η Cadbury δεν υπερβαίνει το συνολικό ποσό του φόρου που θα βάρυνε το οικονομικό σύνολο που αποτελούν η μητρική εταιρία και οι θυγατρικές της αν οι τελευταίες ήταν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν κλονίζει την ανάλυση αυτή. Πράγματι, το γεγονός αυτό δεν αίρει την άνιση μεταχείριση σε επίπεδο μητρικών εταιριών.

77. Πάντως, και αν ακόμα υποθεθεί ότι η επίμαχη νομοθεσία είναι φορολογικώς ουδέτερη σε σχέση με μια κατάσταση καθαρά εσωτερική, τούτο δεν επηρεάζει την ύπαρξη μιας άνισης μεταχειρίσεως και το μειονέκτημα σε βάρος της Cadbury σε σχέση με την κατάσταση μιας ημεδαπής εταιρίας που συνέστησε θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους του οποίου η φορολογία είναι λιγότερο ευνοϊκή έναντι της ισχύουσας στο International Financial Services Centre.

78. Σε αντίθεση με το Ηνωμένο Βασίλειο, δεν βλέπω γιατί η κατάσταση της Cadbury δεν θα έπρεπε να συγκριθεί με εκείνη μιας τέτοιας εταιρίας. Πιστεύω ότι η εκτίμηση της συμφωνίας της επίμαχης νομοθεσίας προς το

κοινοτικό δίκαιο θα παράσχει τη δυνατότητα εξετάσεώς της από κάθε πτυχή. Όπως γνωρίζουμε, δυσμενής διάκριση είναι η εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρόμοιες καταστάσεις ή η εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις⁴⁵. Το μόνο ζήτημα που ανακύπτει προκειμένου να προσδιοριστεί αν η διαφορετική μεταχείριση των δύο καταστάσεων αποτελεί δυσμενή διάκριση είναι επομένως αν οι δύο αυτές καταστάσεις είναι παρόμοιες. Πιστεύω ότι ακριβώς τούτο συμβαίνει μεταξύ της καταστάσεως της Cadbury και εκείνης μιας ημεδαπής εταιρίας που συνέστησε θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους του οποίου η φορολογία είναι λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη που ισχύει στο International Financial Services Centre, διότι, στις εν λόγω δύο περιπτώσεις, μια εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο έχει συστήσει μια θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους.

79. Κατά της απόψεώς μου αυτής προβάλλεται ότι το διαφορετικό ύψος των φορολογικών συντελεστών επί των κερδών των εταιριών οι οποίοι ισχύουν εντός της Ενώσεως αποτελεί αντικειμενική διαφορετική κατάσταση η οποία δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση που προβλέπει η επίμαχη νομοθεσία.

80. Αν ίσχυε το επιχειρημα αυτό, το αποτέλεσμα θα ήταν να γίνεται αποδεκτό ότι ένα κράτος μέλος, χωρίς να παραβαίνει τους κανόνες της Συνθήκης, δικαιούται να επιλέγει τα άλλα κράτη μέλη εντός των οποίων οι

45 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland (Σύλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 26, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

εθνικές εταιρίες του μπορούν να συστήσουν θυγατρικές επωφελούμενες του φορολογικού συστήματος που ισχύει εντός του κράτους υποδοχής. Όμως, όπως υποστήριξαν οι προσφεύγουσες και η Ιρλανδία, μια τέτοια λύση θα οδηγούσε προφανώς σε αποτέλεσμα αντίθετο προς την ίδια την έννοια της «ενιαίας αγοράς».

81. Όπως είδαμε, ο προσδιορισμός του φορολογικού συντελεστή των κερδών των εταιριών υπάγεται στην κυρίαρχη αρμοδιότητα κάθε κράτους μέλους, τα δε άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ παρέχουν σε κάθε εταιρία σύμφωνη προς το τελευταίο αυτό άρθρο το δικαίωμα να συστήσει θυγατρική στον τόπο της επιλογής της εντός της Ενώσεως. Επομένως, κανένα κράτος μέλος δεν μπορεί να προβλέπει διαφορετική μεταχείριση των εγκατεστημένων στο εσωτερικό του εταιριών που συστήνουν θυγατρικές εντός άλλων κρατών μελών με γνώμονα τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει στο κράτος υποδοχής.

82. Η ως άνω λύση θα ήταν επίσης αντίθετη προς τη θέση που έλαβε το Δικαστήριο στις προαναφερθείσες αποφάσεις *Eurowings Luftverkehr* και *Barbier*, όπου έκρινε ότι η χαμηλή φορολογία που ισχύει εντός ενός κράτους μέλους δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη δυσμενή φορολογική μεταχείριση εκ μέρους άλλου κράτους μέλους⁴⁶ και ότι ένας κοινοτικός υπήκοος δεν μπορεί να στερείται από τη δυνατότητα επικλήσεως των διατάξεων της Συνθήκης με τη δικαιολογία ότι επωφελείται από φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία νομίμως παρέχονται βάσει κανόνων ισχυόντων εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο εντός του οποίου αυτός κατοικεί⁴⁷.

83. Η διαφορετική μεταχείριση που προβλέπει η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ σε συνάρτηση με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεως αρκεί, κατά τη γνώμη μου, για να μπορεί να θεωρηθεί ότι το ως άνω φορολογικό καθεστώς αποτελεί εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως και για να πρέπει οπωσδήποτε να υπαχθεί στον έλεγχο του Δικαστηρίου η συμφωνία του προς τους κανόνες της Συνθήκης.

84. Θα εξετάσω τώρα αν το εν λόγω εμπόδιο μπορεί να δικαιολογηθεί.

Γ — Επί της δικαιολογίας που στηρίζεται στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής

85. Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ θεσπίστηκε προς καταπολέμηση ενός ειδικού τρόπου φοροαποφυγής, που πραγματοποιείται με την τεχνητή διοχέτευση αλλού των κερδών που αποκομίζει μια εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά το ως άνω κράτος μέλος, πρόκειται για την καταπολέμηση της διοχετεύσεως αλλού των κερδών τα οποία αποκομίζει μια ημεδαπή εταιρία, με τη δημιουργία θυγατρικής σε χώρα με χαμηλή φορολογία και με συναλλαγές στο πλαίσιο ενός ομίλου, έχοντας ως κύριο σκοπό τη μεταφορά των κερδών αυτών στην εν λόγω θυγατρική. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η επίμαχη εθνική νομοθεσία μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση τον σκοπό αυτό.

46 — Απόφαση *Eurowings Luftverkehr*, προαναφερθείσα (σκέψη 44).

47 — Απόφαση *Barbier*, προαναφερθείσα (σκέψη 71).

86. Η καταπολέμηση της φοροαποφυγής περιλαμβάνεται μεταξύ των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν ένα εμπόδιο στην άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας. Το Δικαστήριο έχει αποδεχθεί επανειλημμένα τον λόγο αυτό, δεχόμενο να εξετάσει αν περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως επιβαλλόμενος από εθνική νομοθεσία μπορεί να δικαιολογείται με βάση τον λόγο αυτό⁴⁸. Ανέφερα επίσης ότι, στην προαναφερθείσα απόφαση ICI, το Δικαστήριο προέβη σε μια τέτοια εξέταση σχετικά με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου η οποία στηριζόταν στο κριτήριο της έδρας των ελεγχόμενων θυγατρικών για να προβλέψει διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εταιριών consortium που ήταν εγκατεστημένες εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

87. Εντούτοις, η δυνατότητα να γίνει πράγματι δεκτή μια τέτοια δικαιολογία εξαρτήθηκε από αρκετά αυστηρές προϋποθέσεις. Έτσι, σύμφωνα με μια συχνά χρησιμοποιούμενη στη νομολογία διατύπωση, ένα εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία την οποία εγγυάται η Συνθήκη δεν μπορεί να δικαιολογείται με βάση την καταπολέμηση της φοροαποφυγής παρά μόνον αν η οικεία νομοθεσία έχει ως ειδικό σκοπό να αποκλείσει την παροχή ενός φορολογικού πλεονεκτήματος σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις που έχουν ως σκοπό την καταστρατήγηση του εθνικού δικαίου⁴⁹.

88. Με την προσφυγή στη διατύπωση αυτή, η οποία δανείζεται τη φρασεολογία που αφορά τον ορισμό της έννοιας της «καταχρήσεως δικαιώματος»⁵⁰, μπορεί να θεωρη-

θεί ότι επιχειρείται να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να χρησιμοποιείται η καταπολέμηση της φοροαποφυγής ως πρόσχημα για την τήρηση προστατευτικής πολιτικής. Η μη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να γίνεται δεκτή παρά μόνον όταν κάποια εταιρία το επικαλείται καταχρηστικά, προβάλλοντας μια τεχνητή κατάσταση την οποία δημιούργησε η ίδια προκειμένου να αποφύγει τον φόρο.

89. Συναφώς, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε ότι ένα εθνικό μέτρο μπορεί να δικαιολογείται με βάση την καταπολέμηση της φοροαποφυγής όταν η σχετική νομοθεσία καλύπτει μια κατάσταση η οποία ορίζεται πολύ γενικά. Έτσι, κατά το Δικαστήριο, για να μπορεί να χρησιμοποιείται βασίμως η εν λόγω δικαιολογία, η επίμαχη εθνική νομοθεσία δεν πρέπει να αφορά, «γενικά, κάθε περίπτωση στην οποία η πλειονότητα των θυγατρικών εταιριών ενός ομίλου είναι εγκατεστημένες για οποιοδήποτε λόγο εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου»⁵¹ ούτε, «γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία, για οποιοδήποτε λόγο, η μεταβίβαση επί ζημία πραγματοποιείται προς εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους, στην οποία ο μεταβιβάζων κατέχει συμμετοχή, ή προς μια θυγατρική εταιρία η οποία έχει δημιουργηθεί στο Βασίλειο της Σουηδίας από μια τέτοια εταιρία»⁵².

90. Επίσης, η νομοθεσία αυτή δεν πρέπει να αφορά, «γενικώς, κάθε κατάσταση στην οποία η μητρική εταιρία έχει την έδρα της, για οποιονδήποτε λόγο, εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας»⁵³

48 — Προαναφερθείσες αποφάσεις ICI (σκέψη 26) της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y (σκέψεις 60 και 61), Lankhorst-Hohorst (σκέψη 37), και De Lasteyrie du Saillant (σκέψη 50).

49 — Οπ.π.

50 — Βλ., ιδίως, την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke (Συλλογή 2000, σ. I-11569, σκέψη 56).

51 — Απόφαση ICI, προαναφερθείσα (σκέψη 26).

52 — Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y, προαναφερθείσα (σκέψη 61).

53 — Απόφαση Lankhorst-Hohorst, προαναφερθείσα (σκέψη 37).

ούτε, «γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία ένας φορολογούμενος, ο οποίος κατέχει σημαντικό μερίδιο συμμετοχής σε εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών, μεταφέρει, για οποιοδήποτε λόγο, εκτός Γαλλίας τη φορολογική του κατοικία»⁵⁴.

91. Αντιθέτως, τα εθνικά δικαστήρια, στηριζόμενα σε αντικειμενικά στοιχεία, μπορούν να λαμβάνουν υπόψη κατά περίπτωση την καταχρηστική ή απατηλή συμπεριφορά των ενδιαφερομένων ώστε να μην εφαρμόζουν, ενδεχομένως, υπέρ αυτών τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου τις οποίες αυτοί επικαλούνται⁵⁵.

92. Επομένως, για να μπορεί να δικαιολογείται με βάση την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, η εθνική νομοθεσία δεν πρέπει να περιορίζεται στην κάλυψη μιας γενικά προσδιοριζόμενης καταστάσεως, αλλά πρέπει να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να μην εφαρμόζει το κοινοτικό δίκαιο κατά περίπτωση υπέρ ορισμένων φορολογουμένων ή ορισμένων εταιριών που δημιούργησαν μια τεχνητή κατάσταση με σκοπό να αποφύγουν τον φόρο.

93. Στην προαναφερθείσα απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη ευρύτερα, για πρώτη φορά απ' όσο γνωρίζω, τη δικαιολογία που στηρίζεται στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Τούτο συ-

νήβη στο πλαίσιο μια ιδιαίτερης καταστάσεως, σχετικά με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου που αφορά τη «φορολογική ελάφρυνση εντός του ομίλου». Κατά την εν λόγω νομοθεσία, οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες ενός ομίλου μπορούν να προβαίνουν σε συμψηφισμό των κερδών και των ζημιών μεταξύ τους. Εντούτοις, η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται σε ημεδαπή μητρική εταιρία για τις ζημίες των θυγατρικών της οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός άλλου κράτους μέλους. Η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των θυγατρικών σε συνάρτηση με τον τόπο εγκαταστάσεώς τους θεωρήθηκε κατά τρόπο δυνάμενο να προβλεφθεί ως εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

94. Προς δικαιολόγηση της ως άνω διαφορετικής μεταχειρίσεως έγινε επίκληση τριών λόγων. Πρώτον, υποστηρίχθηκε ότι τα κέρδη και οι ζημίες έπρεπε να αντιμετωπίζονται συμμετρικά στο πλαίσιο του ίδιου φορολογικού συστήματος προκειμένου να διαφυλάσσεται η ισορροπημένη κατανομή της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών. Δεύτερον, επιδιωκόταν η αποφυγή του ενδεχομένου να λαμβάνονται υπόψη οι ζημίες δύο φορές. Ο τρίτος λόγος που είχε προβληθεί σχετικά ήταν η αντιμετώπιση του κινδύνου της φοροαποφυγής.

95. Η εξέταση των ως άνω δικαιολογιών στην οποία προέβη το Δικαστήριο παρέχει ενδείξεις οι οποίες θεωρώ ότι μπορούν να ισχύσουν και στην υπό κρίση υπόθεση. Στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο να τις υπενθυμίσω.

54 — Απόφαση De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα (σκέψη 50).

55 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Centros (σκέψη 25) και της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y (σκέψη 42).

96. Όσον αφορά την πρώτη δικαιολογία, το Δικαστήριο υπενθύμισε την πάγια νομολογία του, κατά την οποία η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί για τη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία⁵⁶.

97. Όμως το Δικαστήριο προέβη στην ακόλουθη διευκρίνιση. Προσέθεσε ότι, εντούτοις, η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών θα μπορούσε να καταστήσει αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των εγκατεστημένων εντός ενός από τα κράτη αυτά εταιριών, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες. Πράγματι, κατά το Δικαστήριο, «το να δοθεί στις εταιρίες η ευχέρεια να επιλέγουν τον συνυπολογισμό των ζημιών τους εντός του κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους ή εντός άλλου κράτους μέλους θα διακύβευε αισθητά την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου θα αυξανόταν εντός του πρώτου κράτους και θα μειωνόταν εντός του δεύτερου κράτους, μέχρι του ποσού των ζημιών που μεταβιβάστηκαν»⁵⁷.

98. Όσον αφορά τον κίνδυνο να λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη δύο φορές, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι τα κράτη μέλη πρέπει να μπορούν να λαμβάνουν μέτρα προς αντιμετώπισή του⁵⁸.

99. Όσον αφορά, τέλος, τον κίνδυνο φοροαποφυγής, το Δικαστήριο δέχεται ότι η δυνατότητα μεταφοράς των ζημιών μιας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή θυγατρικής σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία συνεπάγεται τον κίνδυνο να οργανώνονται οι μεταφορές των ζημιών στο πλαίσιο ενός ομίλου εταιριών προς τις εταιρίες εκείνες που είναι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη τα οποία εφαρμόζουν τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές και στα οποία, κατά συνέπεια, η φορολογική αξία των ζημιών είναι υψηλότερη. Έκρινε ότι η απαγόρευση της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου για τις ζημίες που υπέστησαν οι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές εμποδίζει τις πρακτικές αυτές, οι οποίες μπορεί να στηρίζονται στις αισθητές διαφορές μεταξύ των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη⁵⁹.

100. Λαμβάνοντας υπόψη τις τρεις αυτές δικαιολογίες, εξεταζόμενες συνολικά, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο εν λόγω περιορισμός επιδίωκε θεμιτούς σκοπούς και ότι ήταν πρόσφορος προς επίτευξή τους. Προέβη στη συνέχεια σε εξέτασή του σε σχέση με την αρχή της αναλογικότητας και προσδιόρισε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες αυτός θα μπορούσε να δικαιολογείται.

101. Από τη σχετική αιτιολογία μπορώ να συναγάγω δύο παρατηρήσεις που μπορούν να ισχύσουν στην υπό κρίση υπόθεση.

56 — Απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα (σκέψη 44).

57 — Οπ.π., σκέψεις 45 και 46.

58 — Οπ.π., σκέψεις 47 και 48.

59 — Οπ.π., σκέψεις 49 και 50.

102. Η πρώτη από αυτές συνδέεται με το γεγονός ότι οι αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας που θεσπίζει η Συνθήκη δεν αποσκοπούν να παρέχουν στις εταιρίες τη δυνατότητα να μεταφέρουν τις ζημιές ή τα κέρδη τους από το ένα κράτος μέλος στο άλλο προς διευκόλυνσή τους. Με άλλα λόγια, το Δικαστήριο επιβεβαιώνει ότι οι κανόνες αυτοί δεν προορίζονται να θίξουν την εξουσία των κρατών μελών προς επιβολή φόρων ούτε το δικαίωμα κάθε κράτους να φορολογεί τις οικονομικές δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο έδαφός του. Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν να εμποδίζουν τέτοιες μεταφορές, με τις οποίες οι εταιρίες αποσκοπούν να επωφεληθούν από τη διαφορά των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν για τη φορολόγηση των κερδών που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί.

103. Η δεύτερη παρατήρηση που συνάγεται από την προαναφερθείσα απόφαση Marks & Spencer συνδέεται με το γεγονός ότι η πρώτη δεν πρέπει να θέσει υπό αμφισβήτηση το περιεχόμενο των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ το οποίο περιέγραψα στο πρώτο μέρος της αναλύσεώς μου. Πράγματι, στη σκέψη 44 της εν λόγω αποφάσεως το Δικαστήριο επιβεβαιώνει την πάγια νομολογία του, κατά την οποία η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που να μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη. Επομένως, το κράτος μέλος εντός του οποίου είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία δεν μπορεί να την εμποδίσει να συστήσει θυγατρική εντός άλλου κράτους μέλους με την πρόφαση, για παράδειγμα, ότι οι δραστηριότητες που αυτή ασκεί εκεί θα μπορούσαν να ασκηθούν στο δικό του έδαφος και να υπαχθούν στη δική του φορολογική αρμοδιότητα.

104. Το ζήτημα σχετικά με το αν αποτελούν φοροαποφυγή —και σε ποιο βαθμό— οι οικονομικές συναλλαγές μεταξύ μιας ΕΑΕ και της μητρικής της εταιρίας οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της τελευταίας αυτής εταιρίας συνδέεται με την αναζήτηση της ορθής ισορροπίας μεταξύ των δύο αυτών αρχών.

105. Η αναζήτηση αυτή πραγματοποιείται, κατά τη γνώμη μου, έχοντας ως βάση το κριτήριο που λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση της υπέρβρεξ καταχρηστικής πρακτικής, που είναι το αν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η διάταξη του κοινοτικού δικαίου της οποίας γίνεται επίκληση⁶⁰. Πρέπει λοιπόν να εξεταστεί αν η εγκατάσταση της ΕΑΕ εντός κράτους με χαμηλή φορολογία και οι οικονομικές συναλλαγές μεταξύ αυτής και της μητρικής της που έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου που βαρύνει την τελευταία αυτή εταιρία εντός του κράτους προελεύσεως αποτελούν ενέργειες οι οποίες όντως καλύπτονται από τον σκοπό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

106. Είδαμε ότι η έννοια της «εγκαταστάσεως», κατά τα άρθρα 43 ΕΚ επ. της Συνθήκης, περιλαμβάνει την ουσιαστική άσκηση μιας οικονομικής δραστηριότητας εντός του κράτους υποδοχής. Αν η θυγατρική ασκεί πραγματικά μια τέτοια δραστη-

60 — Αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-206/94, Paletta (Συλλογή 1996, σ. I-2357, σκέψη 25) της 23ης Μαρτίου 2000, C-373/97, Διαμαντής (Συλλογή 2000, σ. I-1705, σκέψη 34), και Emsland-Stärke, προαναφερθείσα (σκέψη 52).

ριότητα εντός του εν λόγω κράτους και, στο πλαίσιο αυτό, προβαίνει σε πραγματική και ουσιαστική παροχή υπηρεσιών προς τη μητρική της εταιρία δεν πιστεύω ότι η κατάσταση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί, αυτή καθαυτήν, φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, τούτο δε έστω και αν η πληρωμή έναντι της παροχής των σχετικών υπηρεσιών οδηγεί σε μείωση των φορολογητέων κερδών της μητρικής εταιρίας εντός του κράτους προελεύσεως.

107. Όσον αφορά τον σκοπό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, άπαξ και η θυγατρική ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα εντός του κράτους υποδοχής, δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ της παροχής υπηρεσιών σε τρίτους και της παροχής των ίδιων υπηρεσιών σε εταιρίες ανήκουσες στον ίδιο όμιλο με εκείνον της θυγατρικής.

108. Εξάλλου, η παροχή υπηρεσιών από τη θυγατρική στη μητρική της εταιρία αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, η οποία οδηγεί σε οικονομικές συναλλαγές μεταξύ διαφορετικών νομικών προσώπων. Το γεγονός ότι οι εν λόγω εταιρίες συνδέονται μεταξύ τους δεν εμποδίζει τον καθορισμό της τιμής των συναλλαγών αυτών υπό κανονικές συνθήκες ανταγωνισμού⁶¹. Επομένως, ο κίνδυνος

61 — Σχετικά με το ως άνω είδος συναλλαγών εντός ομίλου εταιριών, ο ΟΟΣΑ έχει καταρτίσει κατάλογο των αρχών που ισχύουν όσον αφορά την αξία των σχετικών μεταφορών, οι οποίες προβλέπουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να υπολογίζονται την τιμή των συναλλαγών αυτών οι εθνικές αρχές προκειμένου να προσδιορίζουν ορθά τον οφειλόμενο φόρο εντός κάθε χώρας και για να αποφεύγεται η διπλή φορολογία (βλ. ιδίως *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables — Note d'application consolidée — Indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels* [Σχέδιο του ΟΟΣΑ περί των επίσημων φορολογικών πρακτικών — Σημείωμα ολοκληρωμένης εφαρμογής — Ενδείξεις για την εφαρμογή της εκθέσεως του 1998 στα προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα ελεύθερη μετάφραση], σ. 30 επ., που είναι διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).

φοροαποφυγής στο πλαίσιο τέτοιων συναλλαγών δεν είναι συγκρίσιμος με εκείνον που δημιουργεί η μεταφορά των ζημιών των αλλοδαπών θυγατρικών σε μια ημεδαπή μητρική εταιρία, όπως συνέβαινε στην προαναφερθείσα υπόθεση *Marks & Spencer*, διότι μια τέτοια μεταφορά ζημιών πραγματοποιείται απλώς με λογιστικές εγγραφές. Συνεπώς, συναλλαγές μεταξύ μιας ΕΑΕ και της μητρικής της εταιρίας που έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της τελευταίας δεν μπορούν να θεωρούνται ως φοροαποφυγή παρά μόνον αν η σύσταση της εν λόγω θυγατρικής και οι συναλλαγές αυτές αποτελούν, κατά τη νομολογία που υπενθυμίστηκε ανωτέρω, μια καθαρά τεχνητή κατάσταση με μοναδικό σκοπό την καταστρατήγηση του εθνικού δικαίου.

109. Ομοίως, δεν νομίζω ότι αποτελεί καταχρηστική πρακτική αυτό καθαυτό το γεγονός ότι μια εταιρία συγκεντρώνει εντός ενός άλλου κράτους μέλους με χαμηλό φορολογικό συντελεστή την άσκηση ορισμένων δραστηριοτήτων που είναι χρήσιμες για το σύνολο του ομίλου και επιδιώκει με τον τρόπο αυτό να μειώσει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ως άνω ομίλου. Στην περίπτωση αυτή, όταν η θυγατρική που προβαίνει στις σχετικές παροχές εντός του ομίλου ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα εντός του κράτους υποδοχής, στη φορολογική αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται, δεν υφίσταται αργισιό προσβολή της μεταξύ των κρατών μελών κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων. Πράγματι, η απώλεια φορολογητέων κερδών όσον αφορά το κράτος προελεύσεως είναι αποτέλεσμα της οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιείται εντός του κράτους υποδοχής και φορολογείται εντός αυτού.

110. Εξ αυτών μπορώ λοιπόν να συναγάγω ότι για την εκτίμηση της υπάρξεως μιας καθαρά τεχνητής καταστάσεως προς καταστράτηγηση του εθνικού φορολογικού δικαίου στο πλαίσιο των σχέσεων μεταξύ μιας μητρικής εταιρίας και μιας ΕΑΕ απαιτείται οπωσδήποτε εξέταση, κατά περίπτωση, του ουσιαστικού χαρακτήρα της εγκαταστάσεως της θυγατρικής εντός του κράτους υποδοχής και της ουσίας των δραστηριοτήτων της εντός του κράτους αυτού σε σχέση με τις υπηρεσίες προς τη μητρική εταιρία, η πληρωμή των οποίων είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου που αυτή οφείλει εντός του κράτους προελεύσεως.

111. Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή παρέθεσαν συναφώς τρία κριτήρια, τα οποία θεωρώ ότι μπορούν να έχουν εφαρμογή εν προκειμένω. Αυτά είναι, καταρχάς, ο βαθμός της ουσιαστικής παρουσίας της θυγατρικής εντός του κράτους υποδοχής, κατόπιν, το υποστατό των δραστηριοτήτων της θυγατρικής και, τέλος, η οικονομική αξία των δραστηριοτήτων αυτών σε σχέση με τη μητρική εταιρία και με το σύνολο του ομίλου.

112. Το πρώτο από τα κριτήρια αυτά αφορά το κατά πόσον είναι αληθής η εγκατάσταση της θυγατρικής εντός του κράτους υποδοχής. Τούτο οδηγεί στην εξέταση του αν η θυγατρική διαθέτει κτίρια, προσωπικό και τον απαραίτητο εξοπλισμό για την παροχή των υπηρεσιών εκείνων στη μητρική εταιρία οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του οφειλομένου φόρου εντός του κράτους προελεύσεως. Αν δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο, η υπαγωγή της παροχής των υπηρεσιών αυτών στη φορολογική αρμοδιότητα του εν λόγω του κράτους αποκαλύπτεται όντως ως

μια καθαρά τεχνητή κατάσταση προς αποφυγή του φόρου.

113. Το δεύτερο από τα κριτήρια αυτά αφορά το υποστατό των παροχών της θυγατρικής. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξεταστεί η ικανότητα του προσωπικού της θυγατρικής σε σχέση με τις παροχές, καθώς και το επίπεδο της λήψεως των αποφάσεων σχετικά με την πραγματοποίησή τους. Αν για παράδειγμα η θυγατρική αποκαλύπτεται ότι αποτελεί απλώς ένα εκτελεστικό όργανο, διότι οι αναγκαίες αποφάσεις σχετικά με τις παροχές για τις οποίες της καταβάλλεται το ανάλογο τίμημα λαμβάνονται αλλού, δικαιολογείται επίσης η εκτίμηση ότι η υπαγωγή των παροχών αυτών στη φορολογική αρμοδιότητα του κράτους υποδοχής αποτελεί μια καθαρά τεχνητή κατάσταση.

114. Το τρίτο κριτήριο, που συνδέεται με την προστιθεμένη αξία της δραστηριότητας της θυγατρικής, είναι κατά πάσα πιθανότητα δυσκολότερο στην εφαρμογή του αν οι παροχές της θυγατρικής αντιστοιχούν όντως στην άσκηση πραγματικών δραστηριοτήτων εντός του κράτους υποδοχής. Εντούτοις, θεωρώ ότι το κριτήριο αυτό μπορεί να χρησιμοποιείται, καθόσον χάρη σ' αυτό θα μπορεί να λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική κατάσταση στο πλαίσιο της οποίας οι παροχές εκ μέρους της θυγατρικής στερούνται οικονομικού ενδιαφέροντος σε σχέση με τη δραστηριότητα της μητρικής εταιρίας. Αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, πιστεύω ότι θα μπορεί να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για μια καθαρά τεχνητή κατάσταση, διότι οι σχετικές πληρωμές εκ μέρους της μητρικής εταιρίας κατά κάποιο τρόπο στερούνται αντιπαροχής. Επομένως, η πληρωμή τέτοιων υπηρεσιών

μπορεί να θεωρείται απλώς ως μεταφορά κερδών της μητρικής εταιρίας προς τη θυγατρική.

115. Αντίθετως, όπως και η Επιτροπή και σε αντίθεση με το Ηνωμένο Βασίλειο δεν πιστεύω ότι το κίνητρο για τη σύσταση της θυγατρικής και για την επιλογή της χώρας εγκαταστάσεως της μπορεί να αποτελεί χρήσιμο κριτήριο. Με άλλα λόγια, η ύπαρξη μιας καθαρά τεχνητής καταστάσεως δεν μπορεί να συνάγεται από τον ομολογούμενο σκοπό της μητρικής εταιρίας να επιτύχει την ελάφρυνση της φορολογίας της εντός του κράτους προελεύσεως.

116. Όπως είδαμε, οι αντικειμενικοί λόγοι για τους οποίους ένας επιχειρηματίας ασκεί τα βάσει της Συνθήκης δικαιώματα της ελεύθερης κυκλοφορίας δεν μπορούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση την προστασία που παρέχουν τα ως άνω δικαιώματα όταν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο αυτά επιδιώκουν. Αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το γεγονός ότι μια μητρική εταιρία αποφάσισε να μεταφέρει ορισμένες αναγκαίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων της υπηρεσίες εντός κράτους με χαμηλή φορολογία, με σκοπό τη μείωση της φορολογικής της επιβαρύνσεως, δεν αποτελεί στοιχείο ικανό να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη φοροαποφυγής.

117. Επομένως, η ύπαρξη μιας καθαρά τεχνητής καταστάσεως προς αποφυγή της εφαρμογής του εθνικού φορολογικού δικαίου μπορεί να αποδεικνύεται μόνο βάσει αντικειμενικών στοιχείων.

118. Στο ίδιο ακριβώς συμπέρασμα καταλήγω εξετάζοντας και πάλι τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την έννοια της «καταχρήσεως δικαιώματος». Κατά τη νομολογία αυτή, μια καταχρηστική πρακτική πρέπει να αποδεικνύεται με βάση αντικειμενικά στοιχεία⁶². Όπως έκρινε πρόσφατα το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., για τη διαπίστωση της υπάρξεως μιας τέτοιας καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται να προκύπτει «από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων» ότι ο κύριος σκοπός των επιμάχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε προς τον επιδιωκόμενο από τη νομοθεσία αυτή σκοπό⁶³.

119. Επομένως, οι αρμόδιες εθνικές αρχές, στις οποίες εναπόκειται η διαπίστωση αυτή, δεν καλούνται να ερευνήσουν ποια ήταν η υποκειμενική πρόθεση των μερών, η απόδειξη της οποίας θα ήταν πολύ δυσχερής και η οποία θα αποτελούσε αιτία νομικής ανασφάλειας. Οι αρχές αυτές οφείλουν να στηριχθούν σε στοιχεία όπως είναι η συμπαιγνία μεταξύ ενός εξαγωγέα και ενός εισαγωγέα⁶⁴, ή ο καθαρά επίπλαστος χαρα-

62 — Βλ. την απόφαση Emsland-Stärke, προαναφερθείσα (σκέψεις 52 και 53), και την ανάλυση των κριτηρίων περί των οποίων έγινε λόγος στην απόφαση αυτή, στην οποία προέβη ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro στις προτάσεις του επί της υποθέσεως, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609).

63 — Απόφαση Halifax κ.λπ., προαναφερθείσα (σκέψεις 74 και 75).

64 — Απόφαση Emsland-Stärke, προαναφερθείσα (σκέψη 53). Η εταιρία Emsland-Stärke είχε εξαγάγει σε τρίτη χώρα εμπορεύματα τα οποία είχαν επανεισραχθεί αμέσως μετά στην Κοινότητα, με καταβολή των αντίστοιχων εισαγωγικών δασμών, το ποσό των οποίων όμως ήταν μικρότερο από τις επιστροφές κατά την εξαγωγή που είχαν καταβληθεί στον εξαγωγέα. Το ανακύναν ζήτημα ήταν αν σε μια τέτοια περίπτωση ο εξαγωγέας μπορούσε να λάβει τις επιστροφές κατά την εξαγωγή.

κτήρας των επίμαχων πράξεων, καθώς και οι δεσμοί νομικής, οικονομικής ή/και προσωπικής φύσεως μεταξύ των επιχειρηματιών που μετέχουν στο σχέδιο της μείωσης της φορολογικής επιβαρύνσεως⁶⁵.

120. Μεταφέροντας την ανάλυση αυτή στο πλαίσιο της υποθέσεώς μας βρίσκουμε τα ίδια αντικειμενικά κριτήρια που πρότειναν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή. Πράγματι, αντιμετωπίζουμε μια κατάσταση στην οποία μια ημεδαπή εταιρία συνέστησε μια θυγατρική υπό τον έλεγχό της εντός κράτους μέλους με ευνοϊκότερη για την ίδια φορολογία έναντι εκείνης του κράτους προελεύσεως και συνήψε με την εν λόγω θυγατρική δικαιοπραξίες με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής της επιβαρύνσεως εντός του εν λόγω κράτους.

121. Σε μια τέτοια περίπτωση, για να αποδειχθεί ότι η εγκατάσταση της ως άνω θυγατρικής και οι επίμαχες δικαιοπραξίες δεν μπορούσαν να έχουν άλλο σκοπό παρά μόνον τη μείωση του φόρου, πράγμα το οποίο θα ήταν αντίθετο προς τον σκοπό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, πρέπει να εξε-

ταστεί, όπως προανέφερα, ο ουσιαστικός χαρακτήρας της εγκαταστάσεως της θυγατρικής εντός του κράτους υποδοχής και η ουσία των δραστηριοτήτων της, χωρίς να αναζητούνται τα κίνητρα ή η υποκειμενική πρόθεση των εταίρων.

122. Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων αυτών θα εξετάσω αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ είναι πρόσφορη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και αν βαίνει πέραν των ορίων που θέτει ο σκοπός αυτός⁶⁶.

123. Η επίμαχη νομοθεσία έχει ως σκοπό, όπως προανέφερα, να καταπολεμήσει τη συγκάλυψη των κερδών την οποία πραγματοποιεί μια εταιρία που εδρεύει από φορολογικής απόψεως στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήνοντας μια θυγατρική εντός χώρας με χαμηλή φορολογία και προβαίνοντας σε οικονομικές συναλλαγές εντός του σχετικού ομίλου, με κύριο σκοπό τη μεταφορά των εν λόγω κερδών στη θυγατρική αυτή.

124. Συνεπώς, η επίμαχη μέθοδος συνίσταται στη μείωση των φορολογητέων κερδών της μητρικής εταιρίας με την πληρωμή έναντι της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους της θυγατρικής της, υπολογίζοντας στο γεγονός ότι τα κέρδη της θυγατρικής αυτής θα φορολογηθούν εντός του κράτους υποδοχής με πολύ χαμηλότερο συντελεστή έναντι εκείνου που ισχύει εντός του κράτους προελεύσεως.

65 — Απόφαση Halifax κ.λπ., προαναφερθείσα (σκέψη 81). Η υπόθεση αυτή αφορούσε πρακτικές εκ μέρους υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι προέβιαναν σε φοροαπαλλασσόμενες δραστηριότητες και οι οποίοι, επομένως, δεν μπορούσαν να εκπέσουν, ή μπορούσαν να εκπέσουν μόνον εν μέρει, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που είχε καταβληθεί στο πλαίσιο εργασιών ανεγέρσεως ακινήτου. Οι πρακτικές αυτές συνίσταντο στη μεταφορά της μισθωτικής σχέσεως σχετικά με το ανεγερθέν ακίνητο σε νομικό πρόσωπο το οποίο ήλεγχαν, το οποίο είχε το δικαίωμα να επιλέξει την υπαγωγή της μισθώσεως του ακινήτου αυτού στον φόρο, έτσι ώστε με τον τρόπο αυτό να έχουν τη δυνατότητα εκπτώσεως καθ' ολοκληρίαν του ΦΠΑ επί των εισροών που είχε καταβληθεί επί των δαπανών ανεγέρσεως.

66 — Απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και προαναφερθείσες αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y (σκέψη 49), και De Lasteyrie du Saillant (σκέψη 49).

125. Συνυπολογίζοντας τα κέρδη που πραγματοποιεί η ΕΑΕ στη βάση επιβολής του φόρου της μητρικής εταιρίας, αναμφισβήτητα η ως άνω νομοθεσία αναιρεί τα αποτελέσματα μιας τέτοιας πρακτικής. Επομένως, η εν λόγω νομοθεσία είναι πρόσφορη προς επίτευξη του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε.

126. Απομένει να εξεταστεί αν η ως άνω νομοθεσία βγαίνει πέραν των ορίων που θέτει ο σκοπός αυτός.

127. Όπως προανέφερα, η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ προορίζεται να έχει εφαρμογή όταν μια θυγατρική ημεδαπής εταιρίας, ελεγχόμενη από την τελευταία αυτή εταιρία, είναι εγκατεστημένη σε κράτος εντός του οποίου τα κέρδη της φορολογούνται με συντελεστή που είναι χαμηλότερος κατά τα τρία τέταρτα του ποσού του φόρου που θα καταβαλλόταν αν τα κέρδη αυτά φορολογούνταν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

128. Η ως άνω νομοθεσία προβλέπει επίσης πέντε εξαιρέσεις, οπότε στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζεται. Οι εξαιρέσεις αυτές, το υπενθυμίζω, έχουν εφαρμογή αν η θυγατρική διανέμει σημαντικό μέρος των κερδών της στη μητρική εταιρία, ή αν ασκεί ορισμένες δραστηριότητες όπως είναι, ιδίως, οι εμπορικές δραστηριότητες, ή αν τηρεί την «προϋπόθεση της διασποράς στο κοινό», ή

ακόμα αν τα φορολογητέα κέρδη της ΕΑΕ δεν υπερβαίνουν ορισμένο ποσό. Αν δεν συντρέχει καμία από τις τέσσερις πρώτες εξαιρέσεις, η μη εφαρμογή του νόμου περί των ΕΑΕ είναι δυνατή μόνον αν η ημεδαπή εταιρία πληροί το κριτήριο «του ελέγχου των κινήτρων».

129. Ο εν λόγω έλεγχος περιλαμβάνει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις, που αφορούν η μιν πρώτη τις οικονομικές συναλλαγές μεταξύ της ΕΑΕ και της μητρικής της εταιρίας, η δε δεύτερη τη σύσταση της θυγατρικής.

130. Πρώτον, αν οι συναλλαγές που αντιστοιχούν στα κέρδη της θυγατρικής για την οικεία χρήση οδηγούν σε μείωση της φορολογίας στο Ηνωμένο Βασίλειο σε σύγκριση με τον φόρο που θα οφειλόταν αν οι ως άνω συναλλαγές δεν είχαν πραγματοποιηθεί και η μείωση αυτή υπερβαίνει ένα ορισμένο ποσό, ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι η μείωση του οφειλομένου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου φόρου δεν αποτελούσε τον κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς των συναλλαγών αυτών.

131. Δεύτερον, ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους λόγους της υπέρθεως της θυγατρικής δεν ήταν να επιτευχθεί, κατά τη συγκεκριμένη χρήση, μείωση του οφειλομένου φόρου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου διά της διοχετεύσεως των κερδών στο κράτος μέλος αυτό.

132. Υπάρχει επίσης ένας κατάλογος των χωρών σχετικά με τις οποίες αποκλείεται η εφαρμογή της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ, με την επιφύλαξη ορισμένων προϋποθέσεων.

133. Τέλος, πρέπει να υπομνησθεί επίσης ότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ περιλαμβάνει ένα σύστημα συνυπολογισμού του φόρου που καταβλήθηκε από τη θυγατρική εντός του κράτους υποδοχής, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία των κερδών, λόγω της φορολογήσεώς τους ως εάν αυτά ήταν κέρδη της μητρικής.

134. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η εν λόγω νομοθεσία μπορεί να επιτευχθεί με μέτρα λιγότερο περιοριστικά, όπως είναι η ανταλλαγή πληροφοριών στο πλαίσιο της οδηγίας 77/799. Εκθέτει επίσης ότι οι ανταλλαγές αυτές μπορούν να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της συμβάσεως που συνήφθη στις 2 Ιουνίου 1976 μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και της Ιρλανδίας προς εξάλειψη της διπλής φορολογίας και προς αποτροπή της φοροαποφυγής όσον αφορά τη φορολόγηση εισοδημάτων και κεφαλαιουχικών κερδών. Τέλος, υποστηρίζει ότι η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής επιβάλλει στις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρικές εταιρίες που έχουν θυγατρική στην Ιρλανδία ένα σημαντικό βάρος που είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

135. Η ως άνω εκτίμηση της Ιρλανδίας δεν με πείθει. Ναι μεν η ανταλλαγή πληροφοριών στο πλαίσιο της οδηγίας 77/799 προο-

ρίζεται να καταστήσει δυνατή την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και το Δικαστήριο έχει αναφερθεί πολλές φορές στην εν λόγω οδηγία, δεχόμενο ότι αυτή παρέχει στα κράτη μέλη επαρκείς δυνατότητες προς αντιμετώπιση των διοικητικών δυσχερειών που συνδέονται με την ενημέρωση επί της καταστάσεως των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή φορολογουμένων⁶⁷. Παράλληλα όμως η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ επιβάλλει ένα τεκμήριο. Έτσι, όταν δεν έχει εφαρμογή καμία από τις τέσσερις πρώτες προϋποθέσεις και οι οικονομικές συναλλαγές μεταξύ της θυγατρικής και της μητρικής της εταιρίας είχαν ως αποτέλεσμα μείωση, μεγαλύτερη από ένα ελάχιστο ποσό, του φόρου που θα έπρεπε αυτή να καταβάλει αν οι εν λόγω συναλλαγές δεν είχαν πραγματοποιηθεί, εναπόκειται στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι δεν υπήρξε φοροαποφυγή.

136. Εντούτοις, σε σχέση με την ιδιαίτερη κατάσταση που αφορά η επίμαχη νομοθεσία, δεν είμαι πεπεισμένος ότι η ανταλλαγή πληροφοριών στο πλαίσιο της οδηγίας 77/799 μπορεί να έχει αποτελεσματικότητα παρόμοια προς αυτή της ως άνω νομοθεσίας. Ομοίως, δεν συμμερίζομαι την άποψη κατά την οποία η ως άνω νομοθεσία θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι επιβάλλει ένα παράλογο βάρος στις εταιρίες στις οποίες έχει εφαρμογή, εξαιτίας του τεκμηρίου που προβλέπει.

67 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 45), και της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard (Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 26). Βλ., ως πρόσφατο παράδειγμα, την απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 31).

137. Αφενός, πράγματι, η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ, σε σχέση με το σύνολο των προϋποθέσεων εφαρμογής της και των σχετικών εξαιρέσεων, προορίζεται να έχει εφαρμογή μόνο σε αυστηρά συγκεκριμένες καταστάσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις περιπτώσεις στις οποίες εμφανίζεται με μεγάλη πιθανότητα κίνδυνος φοροαποφυγής.

138. Συναφώς, όπως εξέθεσε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, είναι πολύ ευκολότερη η σύσταση μιας τεχνητής ΕΑΕ όταν προορίζεται να παρέχει υπηρεσίες παρά όταν αυτή πρέπει να ασκεί μια δραστηριότητα παραγωγής κάποιου καταναλωτικού προϊόντος. Έτσι, όταν οι εν λόγω υπηρεσίες συνίστανται, όπως εν προκειμένω, στην άντληση κεφαλαίων και στην παροχή τους στις ανά τον κόσμο θυγατρικές του ομίλου Cadbury, χάρη στα σύγχρονα μέσα επικοινωνίας οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να παρέχονται στο όνομα της ΕΑΕ από προσωπικό και με μέσα πληροφορικής που δεν βρίσκονται πραγματικά στην Ιρλανδία. Σε περίπτωση τέτοιων υπηρεσιών, η εταιρία που έχει συσταθεί τύποις στο Δουβλίνο μπορεί να μην έχει εκεί καμία ουσιαστική παρουσία και να είναι αποκλειστικά μια «γραμματοθυρίδα», όπως αποκαλείται η κατάσταση αυτή.

139. Επιπλέον, υπάρχει μεγαλύτερος κίνδυνος χρησιμοποίησης τέτοιων τεχνασμάτων όταν η ΕΑΕ συστήνεται εντός κράτους με πολύ χαμηλή φορολογία. Τέλος, η διαπίστωση ότι οι συναλλαγές μεταξύ της

εταιρίας αυτής και της μητρικής της είχαν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου μεγαλύτερη από ένα ελάχιστο ποσό που θα οφειλόταν εντός του Ηνωμένου Βασιλείου και η μη διανομή φορολογητέων μερισμάτων εντός του κράτους προελεύσεως αποτελούν αντικειμενικά στοιχεία τα οποία μπορούν να επιβεβαιώσουν την ύπαρξη φοροαποφυγής.

140. Σε μια τέτοια περίπτωση, λάμβανομένης υπόψη της ευκολίας με την οποία μπορεί να μεταβάλλεται η χώρα που αποτελεί τη βάση παροχής τέτοιων υπηρεσιών, δεν θεωρώ υπερβολικό να επιβάλλει ένα κράτος μέλος ένα τεκμήριο διαπράξεως φοροαποφυγής αντί να στηρίζεται σε μια a posteriori ανακοίνωση πληροφοριών.

141. Αφετέρου, μια τέτοια νομοθεσία έχει το προσόν ότι συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου των επιχειρηματιών. Πράγματι, τους παρέχει τη δυνατότητα να γνωρίζουν εκ των προτέρων ότι, στην προαναφερθείσα περίπτωση, υφίσταται ένα τεκμήριο φοροαποφυγής. Με τον τρόπο αυτό, οι εν λόγω επιχειρηματίες είναι ενημερωμένοι ότι θα πρέπει να μπορούν να δικαιολογήσουν το υποστατό της εγκαταστάσεως της θυγατρικής τους εντός του κράτους υποδοχής, καθώς και την ουσία των συναλλαγών τους με αυτήν.

142. Όμως, δεν πιστεύω ότι η προσκόμιση των δικαιολογιών αυτών αποτελεί ένα υπέρμετρο βάρος εργασίας. Μπορεί να υποθεθεί ότι τέτοιες δικαιολογίες θα πρέπει να παρέχονται στο πλαίσιο «συνήθων» φορολογικών ελέγχων, διενεργούμενων δυνάμει του εθνικού συστήματος του κοινού δικαίου

που αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής⁶⁸. Πιστεύω ότι η επίμαχη νομοθεσία, δεδομένου ότι καθορίζει εκ των προτέρων τις περιπτώσεις στις οποίες απαιτείται η προσκόμιση τέτοιων δικαιολογιών, λειτουργεί μάλλον υπέρ των επιχειρηματιών.

νομοθεσία. Επομένως, είναι σημαντικό να μπορεί να ανατραπεί το τεκμήριο που εισάγει η επίμαχη νομοθεσία και, επομένως, να μπορεί να περιορίζεται η εφαρμογή του νόμου αυτού στις καθαρά επίπλαστες πράξεις που έχουν ως μόνο σκοπό την καταστράτηγηση του εθνικού φορολογικού δικαίου.

143. Αντιθέτως, αυτό που έχει σημασία είναι ότι το τεκμήριο που προβλέπει η επίμαχη νομοθεσία πρέπει να μπορεί πράγματι να ανατραπεί. Όπως ορθά παρατήρησαν πολλά κράτη μέλη και η Επιτροπή, το ότι δεν συντρέχει καμία από τις τέσσερις πρώτες εξαιρέσεις και η περίπτωση ότι οι συναλλαγές μεταξύ της θυγατρικής και της μητρικής εταιρίας είχαν ως αποτέλεσμα μια σημαντική μείωση του φόρου που θα οφειλόταν εντός του Ηνωμένου Βασιλείου δεν αρκούν για να αποδειχθεί η ύπαρξη μιας καθαρά τεχνητής καταστάσεως.

145. Σύμφωνα με τη νομολογία, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει τα στοιχεία αυτά βάσει των κανόνων του εθνικού δικαίου περί αποδείξεων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θίγεται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου⁶⁹.

146. Στο σύστημα της επίμαχης νομοθεσίας, ο έλεγχος των κινήτρων είναι εκείνος που θα παρέχει στην εθνική διοίκηση τη δυνατότητα να λαμβάνει υπόψη την ιδιαίτερη κατάσταση κάθε φορολογούμενου.

144. Δεν αποκλείεται οι υπηρεσίες που αποτέλεσαν το αντικείμενο των σχετικών συναλλαγών να αντιστοιχούν σε πραγματικές δραστηριότητες της θυγατρικής εντός του κράτους υποδοχής. Ομοίως, μια θυγατρική μπορεί να έχει βάσιμους λόγους να μην προβεί σε διανομή κερδών ποσού ίσου προς εκείνο που προβλέπει η επίμαχη

147. Η Επιτροπή, υποστηριζόμενη επ' αυτού από τη Βελγική και την Κυπριακή Κυβέρνηση, υποστηρίζει ότι ο έλεγχος αυτός δεν είναι εντελώς ικανοποιητικός, διότι, αφενός, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι οι βρετανικές φορολογικές αρχές προβαίνουν σε κάποια εξέταση των πραγματικών δραστηριοτήτων της θυγατρικής και, αφετέρου, αποτέλεσμα του εν λόγω ελέγχου είναι να εξακολουθούν να εμπίπτουν στο πεδίο

68 — Το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε κάποια στοιχεία επ' αυτού. Μπορώ ωστόσο να υποθέσω ότι η σύσταση μιας τεχνητής ΕΑΕ προς αποφυγήν του εθνικού φόρου μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της αρχής που ανήγαγε το House of Lords στην υπόθεση *W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, κατά την οποία, σε περίπτωση που μια φορολογική πράξη συνίσταται σε μια σειρά επίπλαστων και κατασκευασμένων ενεργειών με μόνο σκοπό τη μείωση των φόρων, η ενδεικνυόμενη λύση είναι η φορολόγηση της πράξεως στο σύνολό της (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, Λονδίνο, 2005, vol. 7, παράγραφοι 12.203 έως 12.211).

69 — Βλ., επ' αυτού, την απόφαση *Emsland-Stärke*, προαναφερθείσα (σκέψεις 52 έως 54 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

εφαρμογής της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ οι εταιρίες που επιθυμούν να επωφεληθούν του χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή που ισχύει εντός του κράτους υποδοχής. Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι μια τέτοια επιλογή δεν συνιστά μια καθαρά τεχνητή κατάσταση.

148. Αν η εκ μέρους της Επιτροπής ερμηνεία του ελέγχου των κινήτρων είναι ορθή, θα υποστήριζα επίσης την άποψη ότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ υπερβαίνει τα όρια του αναγκαίου μέτρου προς καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Όπως είδαμε, το γεγονός ότι μια εταιρία αποφάσισε να προβαίνει στην παροχή υπηρεσιών με βάση ένα κράτος μέλος με πολύ ευνοϊκή γι' αυτήν φορολογία με σκοπό να μειώσει τη φορολογική της επιβάρυνση δεν αποδεικνύει την ύπαρξη μιας καθαρά τεχνητής καταστάσεως.

149. Εντούτοις, λαμβάνοντας υπόψη την περιγραφή του νομικού πλαισίου στην οποία προβαίνει το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι βέβαιο ότι ο έλεγχος των κινήτρων πρέπει να ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο. Έτσι, δεν γνωρίζουμε με βεβαιότητα αν το πρώτο στοιχείο του ελέγχου αυτού, που αφορά τις παροχές οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα σημαντική μείωση του φόρου που θα οφειλόταν εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, παρέχει ή όχι στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να απαλλαγεί δικαιολογώντας την ουσία των παροχών αυτών. Ομοίως, δεν προκύπτει σαφώς αν το δεύτερο στοιχείο συνδέεται με τα υποκειμενικά κίνητρα των εταίρων ή αν η σχετική προϋπόθεση μπορεί να πληρούται όταν ο φορολογούμενος αποδεικνύει το υποστατό της εγκαταστάσεως της θυγατρικής εντός του κράτους υποδοχής.

150. Κατά τη γνώμη μου, στο παρόν στάδιο το αιτούν δικαστήριο, στο οποίο εναπόκειται να εξακριβώσει τη συμφωνία της εθνικής του νομοθεσίας περί των ΕΑΕ προς το κοινοτικό δίκαιο, θα πρέπει να εκτιμήσει αν ο έλεγχος των κινήτρων μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε να παρέχει τη δυνατότητα περιορισμού της εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας στις τεχνητές μόνον καταστάσεις που αποσκοπούν στην καταστρατήγηση του εθνικού φορολογικού δικαίου.

151. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω παρατηρήσεων, έχω τη άποψη ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ δεν εμποδίζουν την εφαρμογή μιας εθνικής φορολογικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει ότι συμπεριλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους όταν τα κέρδη αυτά επιβαρύνονται εντός του κράτους αυτού με πολύ χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με την προβλεπόμενη εντός του κράτους εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας, αν η ως άνω νομοθεσία εφαρμόζεται μόνο στις καθαρά τεχνητές καταστάσεις με σκοπό την καταστρατήγηση του εθνικού δικαίου. Επομένως, μια τέτοια νομοθεσία πρέπει να παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να απαλλάσσεται δικαιολογώντας ότι η θυγατρική την οποία αυτός ελέγχει έχει πραγματική εγκατάσταση εντός του κράτους όπου έχει συσταθεί και ότι οι συναλλαγές που είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου της μητρικής εταιρίας αντιστοιχούν σε πράγματι παρασχεθείσες εντός του κράτους αυτού υπηρεσίες που δεν στερούνταν οικονομικού ενδιαφέροντος σε σχέση με τη δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας.

V — Πρόταση

152. Έχοντας υπόψη το σύνολο των παρατηρήσεων αυτών, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλαν οι Special Commissioners:

«Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι δεν εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικής φορολογικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει ότι περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους όταν τα κέρδη αυτά επιβαρύνονται εντός του κράτους αυτού με πολύ χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με την προβλεπόμενη εντός του κράτους εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας, αν η ως άνω νομοθεσία εφαρμόζεται μόνο στις καθαρά τεχνητές καταστάσεις που έχουν ως σκοπό την καταστράτηγηση του εθνικού δικαίου. Επομένως, μια τέτοια νομοθεσία πρέπει να παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να απαλλάσσεται δικαιολογώντας ότι η θυγατρική την οποία αυτός ελέγχει έχει πραγματική εγκατάσταση εντός του κράτους όπου έχει συσταθεί και ότι οι συναλλαγές που είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου της μητρικής εταιρίας αντιστοιχούν σε πράγματι παρασχεθείσες εντός του κράτους αυτού υπηρεσίες που δεν στερούνταν οικονομικού ενδιαφέροντος σε σχέση με τη δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας.»