FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 10. maj 2001 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende præjudicielle sag har Diikitiko Protodikio, Athen (forvaltningsdomstol i første instans) (Grækenland), anmodet Domstolen om at fortolke artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater [2]. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om der efter denne bestemmelse er tale om ulovlig kildeskat, når der i henhold til græsk indkomstskatteret ved udlodning af overskud til et moderselskab (der ikke er hjemmehørende i Grækenland) bortfalder visse skattefradrag, som ville have været aktuelle, hvis overskuddet var blevet i det selskab, der udlodder overskud, således at skattebyrden i den virksomhed, der udlodder overskud, øges som følge af udlodningen.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 225, s. 6 (herefter »direktivet«).

II — De relevante retsregler

A — *Direktivet*

2. De relevante bestemmelser i direktivet lyder således:

»*Artikel 1*

1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.

2. [...]

[...]

Artikel 5

1. Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.

2. til 4. [...]

[...]

Artikel 7

1. [...] udtrykket 'kildeskat', således som det anvendes i dette direktiv [...] omfatter [ikke] den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet.

2. [...] direktivet [...] berører [ikke] anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne.«

B — *Græsk ret*

3. Artikel 106 i lov nr. 2238/1994 om indkomstskat lyder således:

»1. Når juridiske personer [...] har indtægter, der indeholder dividende eller udbytte fra deltagelse i andre selskaber, som allerede er beskattet i henhold til nærværende bestemmelse eller i henhold til artikel 10, fratrækkes disse indtægter ved beregning af den juridiske persons skattepligtige over-

skud fra det samlede nettooverskud. I de tilfælde, hvor et græsk [...] selskab har et nettooverskud, hvori også, ud over dividende og gevinst fra deltagelse i sådanne selskaber, som er nævnt ovenfor, indgår skattefrie indtægter eller indtægter, som er underlagt en særlig beskatning, som medfører, at skattetilsvar bortfalder, *og hvor der desuden foretages en udlodning af overskud* [min egen fremhævelse] skal der ved fastsættelsen af det overskud, der skal udloddes, og som svarer til de indtægter, der omhandles i stk. 2 og 3 i nærværende artikel, medtages det nettooverskud, som fremgår af de juridiske personers regnskaber.

2. Hvis et nettooverskud, som fremgår af et græsk aktieselskabs [...] regnskaber [...] også omfatter skattefrie beløb, forøges den juridiske persons skattepligtige indtægter med det beløb, som svarer til det udloddede overskud uanset i hvilken form, efter at det der fremkomne beløb omdannes til et bruttobeløb ved medregning af det tilsvarende skattebeløb [...]

3. Bestemmelserne i det foregående stykke finder også anvendelse på overskud, der udloddes af græske [...] aktieselskaber [...] i hvis overskud der også indgår indtægter, der er beregnet eller beskattet efter særlige regler.«

C — *Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Hellenske Republik og Kongeriget Nederlandene, undertegnet i Athen den 16. juli 1981*

4. Artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten har følgende ordlyd:

»1. Dividende, der betales af et selskab med hjemsted i den ene stat til en indbygger i den anden stat, kan beskattes i sidstnævnte stat.

2. En sådan dividende kan imidlertid også beskattes i den stat, hvori det selskab, der betaler dividenden, har hjemsted, og i henhold til de regler, der gælder dér, men hvis modtageren er den dividendeberettigede, så må skatten ikke overstige følgende andel:

a) [...]

b) Hvad angår dividende, som betales af et selskab med hjemsted i Grækenland til en indbygger i Nederlandene: 35% af dividendebruttobeløbet.

3. til 5. [...]«

III — De faktiske omstændigheder

5. Sagsøgeren, aktieselskabet Athinaïki Zithopiïa AE, producerer og handler med øl. Det har hjemsted i Aigaleo (Attika). 92,17% af selskabets kapital ejes af det nederlandske selskab Amstel International.

6. I 1996 oppebar Athinaïki Zithopiïa indtægter, der i princippet var fritaget for græsk indkomstskat, men som alligevel blev underlagt denne, fordi selskabet udloddede udbytte til Amstel International.

7. Athinaïki Zithopiïa har erklæret, at der var tale om følgende beløb:

1) Skattefrie indtægter på 2 391 600 073 GRD, som hidrørte fra:

   a) en gevinst ved køb og salg af andele i investeringsfonde (artikel 48, stk. 3, i lov nr. 1969/1991) på 2 082 270 518 GRD, hvortil svarede et skattebeløb på 540 405 967 GRD og

   b) en nedsættelse på 5%, som selskabet havde fået på grund af betaling på én gang af indkomstskatten for 1996 på 309 329 555 GRD, som svarede til et skattebeløb på 80 279 452 GRD, og

2) indkomst, der er underlagt en særlig beskatning, og som hidrørte fra renter på indskud i kreditinstitutter (artikel 12, stk. 1 og 2, i lov nr. 2238/1994), som svarede til et skattebeløb på 173 606 134 GRD.

8. Athinaïki Zithopiïa har derfor gjort gældende, at af det skattebeløb på i alt 794 291 553 GRD, der således blev opkrævet ekstra, og som ifølge selskabet svarer til de skattefrie indtægter og den indkomst, der er underlagt en særlig beskatning, som selskabet havde i 1997, blev et beløb på 738 384 406 GRD betalt med urette. Dette beløb er sammensat af de 92,17% af overskudsudlodningen, som Amstel modtog, og det samlede beløb på 80 279 452 GRD, som nedsættelsen på 5% svarer til [jf. ovenfor under b)].

9. Selskabet har fremført, at det skal have tilbagebetalt beløbet på 738 384 406 GRD, da bestemmelserne i artikel 106, stk. 2 og 3, i lov nr. 2238/1994 fastsætter en skat, der allerede som følge af, at den hænger sammen med udlodning af udbytte, er udtryk for »kildeskat« og strider mod direktivets artikel 5, stk. 1. I henhold til den græske regulering er det udloddede overskud blevet beskattet i fuldt omfang, uanset at en del af det hidrører fra kilder, der, hvis overskuddet ikke var blevet udloddet, ville bevirke, at overskuddet opfattes som ikke-skattepligtige indtægter eller som indkomst, som er underlagt en særlig beskatning.

IV — Det præjudicielle spørgsmål

10. Diikitiko Protodikio, Athen, har derfor i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) anmodet Domstolen om at besvare følgende præjudicielle spørgsmål:

»Foreligger der 'kildeskat' som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990, når det i en national retsforskrift er fastsat, at der ved udlodning af overskud fra et datterselskab — et aktieselskab eller tilsvarende selskab — til moderselskabet ved beregningen af datterselskabets skattepligtige overskud skal tages hensyn til den samlede nettofortjeneste, der omfatter indtægter, som er underlagt en særlig beskatning, som medfører, at skattetilsvar bortfalder, og som også omfatter skattefrie indtægter, idet disse to kategorier af indtægter efter nationale regler ikke ville blive beskattet, hvis de blev i datterselskabet og ikke blev udloddet til moderselskabet?«

V — Stillingtagen

A — *Vedrørende fortolkningen af direktivets artikel 5, stk. 1*

Parternes anbringender

11. Den græske regering har gjort gældende, at direktivet modificerer princippet om territorial beskatning med det formål for det første at forhindre, at man stilles ringere ved en selskabsdeltagelse på tværs af grænserne end ved en indenlandsk deltagelse, og for det andet at indføre konkurrenceneutrale beskatningsregler. Formålet med direktivet er at forhindre dobbeltbeskatning. Enten beskattes udloddet overskud derfor i moderselskabet, eller moderselskabet kan trække den skat, som datterselskabet har betalt, fra sin egen skat.

12. Det bestemmes ikke i direktivet, at der sker en fritagelse for skat. Det forudsættes nemlig i direktivets artikel 4, at datterselskabet beskattes, og artikel 5, stk. 1, udelukker kun, at der foretages en kildebeskatning på det tidspunkt, hvor overskuddet udloddes.

13. Den græske regering har videre påpeget, at den pågældende regulering ikke udgør nogen kildeskat, men henhører under beskatning af datterselskabets indkomst. Den har henvist til, at loven udtrykkeligt udelukker kildeskat ved udlodning af overskud. Det er helt udelukket at opfatte de pågældende indkomstskatteretlige regler som kildeskat ved udlodning af overskud.

14. Athinaïki Zithopiïa og Kommissionen har i vidt omfang med samstemmende begrundelse fremført, at de omhandlede skatteregler medfører ulovlig kildeskat.

15. Direktivet har efter deres opfattelse det sigte at indføre skatteneutralitet for at mindske den skattemæssige byrde ved samarbejde på tværs af grænserne og således fremme etableringsfriheden og den frie bevægelighed for kapital.

16. Begrebet »kildeskat« er ikke defineret. Det fremgår kun af direktivets artikel 7, stk. 1, hvad der ikke omfattes af udtrykket. Men da direktivets artikel 5, stk. 1, indrømmer Fællesskabets borgere en rettighed, skal denne bestemmelse fortolkes vidt; undtagelser til reglen skal derimod fortolkes strengt. Det er ikke afgørende, hvorledes beskatningen kvalificeres i henhold til national ret. Det skal udelukkende undersøges, om beskatningen opfylder betingelserne for at kunne defineres som »kildeskat«.

17. De anfører videre, at de pågældende skatteretlige bestemmelser har ført til, at der foretages en særlig beskatning, når der udloddes overskud. Beskatningen foretages i anledning af udlodningen. Selv om beskatningen indordnes som en del af indkomstbeskatningen af det selskab, der udlodder overskud, er der derfor tale om kildeskat.

18. Undtagelsen i direktivets artikel 7, stk. 1, kan ikke anvendes i det foreliggende tilfælde, da der ikke er tale om en forskudsbetaling eller forudbetaling, men derimod om en endelig beskatning.

19. Endelig har de anført, at medlemsstaternes ret til at opkræve skat ikke er til

hinder for anvendelse af direktivets artikel 5, stk. 1, da denne ret skal udøves i overensstemmelse med fællesskabsretten.

20. Under de mundtlige forhandlinger har Kommissionens repræsentant som et yderligere argument for at kvalificere skatten som skat på udlodning af overskud, fremført, at der i forbindelse med beskatningen ikke tages hensyn til tabsoverførsel i det selskab, der udlodder overskud.

Bedømmelse

21. Betingelserne for at anvende direktivet er opfyldt. Athinaïki Zithopiïa og Amstel er selskaber i artikel 2's forstand. Athinaïki Zithopiïa er datterselskab af Amstel, idet Amstel har en kapitalandel i Athinaïki Zithopiïa på over 25% [artikel 3, stk. 1, litra a) og b)]. Athinaïki Zithopiïa udlodder overskud til Amstel (artikel 1, anden tankestreg).

22. Den undtagelsesbestemmelse, der er fastsat for Den Hellenske Republiks vedkommende i direktivets artikel 5, stk. 2, er ikke længere relevant.

23. Det skal følgelig undersøges, om den pågældende regulering udgør »kildeskat« som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1. Udtrykket »kildeskat« defineres ikke i direktivet. Men Domstolen havde allerede i Epson-sagen anledning til at fortolke direktivet i så henseende:

»[...] direktivet [har], som det især fremgår af tredje betragtning hertil [...] til formål at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indførelse af en fælles beskatningsordning og således at lette sammenslutning af selskaber på fællesskabsplan. For at undgå dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, således en bestemmelse, hvorefter der ved udlodning af udbytte sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende [...]

[...]

Ved vurderingen af, om beskatningen af udloddet afkast [...] henhører under direktivets artikel 5, stk. 1, skal der navnlig henvises til denne bestemmelses ordlyd. Udtrykket 'kildeskat', som er anført heri, er ikke begrænset til bestemte nærmere præciserede former for beskatning. Navnlig opregner direktivets artikel 2, litra c), der angiver de selskaber i medlemsstaterne, som anses for henhørende under direktivets

anvendelsesområde, de nationale skatter, som disse selskaber normalt er underlagt [...] Det kan imidlertid ikke udledes heraf, at andre former for beskatning, der har samme virkning, er tilladt, så meget des mere som artikel 2, in fine, udtrykkeligt henviser til enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat« [3].

24. Ved anvendelsen af direktivets artikel 5, stk. 1, er det følgelig ikke afgørende, hvordan de nationale skatteretlige bestemmelser betegnes, eller hvilket skattesystem de indordnes under, men udelukkende hvilken effekt de har.

25. Det bliver endnu tydeligere, hvordan udtrykket »kildeskat« skal forstås, når man tager hensyn til, at det efter internationale skattelovvalgsregler typisk udgør modsætningen til princippet om global beskatning. Udtrykket »kildeskat« betegner her de lokale skatter på de lokale indtægter, som udefrakommende oppebærer. Når der udloddes overskud i et selskab til udefrakommende (eller lokale personer), opkræves skatten ved kilden, idet den virksomhed, der udlodder overskud, trækker skatten fra udlodningsbeløbet og indbetaler den direkte. Såfremt de, der modtager udlodning, beskattes i indlandet af hele deres indkomst, så tages der som regel hensyn til fradrag af kildeskat i forbindelse med den samlede skatteansættelse.

26. Er modtagerne derimod ikke hjemmehørende, og beskattes de derfor kun på deres hjemsted af alle deres »globale« indtægter, så tages der som regel ikke et sådant hensyn. Udbyttemodtagerne beskattes så i praksis dobbelt af de samme indtægter. For at undgå eller i det mindste begrænse kumulering af kildeskat og global skat, indgår staterne ofte dobbeltbeskatningsoverenskomster. Direktivet har netop det samme formål. Den brede fortolkning af udtrykket »kildeskat«, som Domstolen forlanger, omfatter derfor enhver form for skatteretlige bestemmelser, der medfører, at et indenlandsk datterselskabs udlodning af overskud til et udenlandsk moderselskab beskattes. Det er ikke afgørende, hvordan skatten rent konkret betegnes eller udformes.

27. Der må derimod sondres mellem »kildeskat« og beskatning af det indenlandske datterselskabs aktiviteter. Denne beskatning er i princippet ikke omfattet af direktivet. En medlemsstat er dog heller ikke berettiget til inden for denne beskatning at indføre bestemmelser, der i praksis svarer til »kildeskat«. Inden for direktivets anvendelsesområde er derfor sådanne skattereg-

3 — Dom af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 20 ff. med yderligere henvisninger.

ler forbudt, der forbinder udlodning af overskud med særlige skattebyrder, som ellers ikke ville opstå. Udlodning af overskud ligestilles således i praksis med den situation, at overskuddet forbliver i selskabet [4].

28. I Epson-dommen lagde Domstolen derfor vægt på,

— at den udløsende faktor er udbetaling af dividende eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer

— at beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af værdipapirerne, og

— at den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne [5].

29. I den foreliggende sag øges skattebyrden kun, fordi sagsøgeren udlodder sit overskud. Der foreligger derfor en tilsvarende udløsende faktor.

30. Beregningsgrundlaget for den øgede skattebyrde er det udloddede overskud, idet de beløb, der skal inddrages som skattelettelse, mindskes i relation til den udloddede del af overskuddet.

31. I det foreliggende tilfælde er den skattepligtige imidlertid ikke indehaver af andelen i det selskab, der udlodder overskud. Skatteforhøjelsen rammer formelt set det selskab, der udlodder overskud, idet dettes indkomstskat forhøjes. I modsætning til Epson-sagen er sagsøger her således ikke moderselskabet, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, men derimod datterselskabet, der er hjemmehørende i den medlemsstat, der opkræver skatten.

32. Men det kan ikke være afgørende, at skattebyrden henføres til datterselskabet. Den økonomiske effekt af, at datterselskabet beskattes, svarer til, at moderselskabet var blevet beskattet, eftersom skatten — således som det typisk er tilfældet ved kildeskat — tilbageholdes og indbetales direkte af det selskab, der udlodder overskud.

33. Denne bedømmelse bekræftes af Kommissionens argument om, at der ved de relevante regler ikke tages hensyn til overført underskud fra tidligere år, hvorimod

4 — Jf. Jutta Förster og Andres Schollmeier, »Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung«, Dieter Birk, *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, § 30, nr. 131.

5 — Jf. Epson-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 23.

dette normalt sker i forbindelse med selskabsbeskatning.

34. De bestemmelser, der fører til denne skatteforhøjelse, må derfor sidestilles med kildeskat, og de er således uforenelige med direktivets artikel 5, stk. 1.

B — *Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Hellenske Republik og Kongeriget Nederlandene*

Parternes anbringender

35. Den græske regering har påberåbt sig dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Hellenske Republik og Kongeriget Nederlandene, hvorefter det afkast, der betales som følge af, at udenlandske selskaber har andel i græske selskaber, beskattes i Grækenland. Dette er ifølge regeringen tilladt i henhold til direktivets artikel 7, stk. 2.

36. Under de mundtlige forhandlinger har en repræsentant fra Athinaïki Zithopiïa argumenteret for, at direktivets artikel 7, stk. 2, skal fortolkes snævert, da der er tale om en undtagelse fra direktivets almindelige principper.

37. Under henvisning til det verserende præjudicielle søgsmål Océ van der Grinten [6] har repræsentanten anført, at der er tvivl om, hvorvidt direktivets artikel 7, stk. 2, er gyldig, da Parlamentet ikke er blevet hørt i forbindelse med denne bestemmelse, og den ikke omtales i betragtningerne til direktivet.

38. Kommissionens repræsentant har under de mundtlige forhandlinger påberåbt sig, at fællesskabsretten har forrang for overenskomster mellem medlemsstaterne. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan derfor ikke indskrænke virkningerne af forbuddet mod kildeskat.

Bedømmelse

39. I henhold til direktivets artikel 7, stk. 2, berører direktivet ikke anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter.

6 — Sag C-58/01.

40. Denne bestemmelse omfatter både interne bestemmelser og folkeretlige aftaler. Det er klart, at ikke alle nationale bestemmelser kan henhøre under denne undtagelsesregels anvendelsesområde, da forbuddet mod kildeskat ellers ikke ville have nogen form for effekt i praksis. Det er derimod afgørende, hvilken konkret retsvirkning de interne bestemmelser har. Det er således kun bestemmelser, som umiddelbart medfører, at dobbeltbeskatning undgås, der henhører under undtagelsesreglen.

41. Heraf følger, at det heller ikke er enhver regel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem medlemsstater i Fællesskabet, som ikke berøres af direktivet, men derimod kun de bestemmelser, der konkret skal forhindre dobbeltbeskatning. Regler, der udelukkende udgør en del af de berørte staters interesseudligning i forbindelse med spørgsmålet om, hvor de pågældende skatteindtægter skal henføres, men som ikke umiddelbart forhindrer dobbeltbeskatning, henhører derimod ikke under anvendelsesområdet for direktivets artikel 7, stk. 2.

42. Ifølge den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som man har nævnt fra Den Hellenske Republiks side, er det tilladt, at man beskatter udbytte fra græske selskaber, der betales til indbyggere i Nederlandene, med op til 35% af bruttobeløbet. Det er muligt, at denne bestemmelse var en betingelse for, at Den Hellenske Republik overhovedet ville indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Kongeriget Nederlandene. Reglen bidrager imidlertid ikke på nogen måde til at forhindre dobbeltbeskatning. Direktivets artikel 7, stk. 2, skal derfor ikke anvendes her.

43. Da direktivets artikel 7, stk. 2, således ikke har nogen betydning for, hvordan det præjudicielle spørgsmål skal besvares, er det ikke nødvendigt at foregribe behandlingen af Océ van der Grinten-sagen og tage stilling til, om direktivets artikel 7, stk. 2, er gyldig.

C — *Anvendelsen af de grundlæggende friheder*

44. Da svaret på det præjudicielle spørgsmål allerede fremgår af den direkte virkning af direktivets artikel 5, stk. 1, og spørgsmålet om, hvilke virkninger de grundlæggende frihedsrettigheder har, heller ikke optræder i det præjudicielle spørgsmål, er det i det foreliggende tilfælde ikke nødvendigt at tage stilling til anvendelsen af disse rettigheder.

VI — Tidsmæssig begrænsning af dommens virkning

Parternes anbringender

45. Under de mundtlige forhandlinger har den græske regerings repræsentant anmodet om, at dommen ikke får nogen tilbagevirkende kraft i det tilfælde, at det fastslås, at fællesskabsretten er til hinder for en beskatning som den, der er baggrund for hovedsagen. Repræsentanten begrundede dette med de høje omkostninger, der må frygtes at opstå ved tilbagebetaling af de opkrævede skatter.

46. Athinaïki Zithopiïa har afvist en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger. Ifølge selskabet er der ikke nogen grund til, at den græske stat skal kunne beholde skatteindtægter, der er blevet opkrævet uretmæssigt. En begrænsning af de tidsmæssige virkninger må absolut ikke omfatte sager, der verserer ved retterne eller er indbragt for administrative myndigheder, eller tilfælde, hvor det endnu er muligt at tage sådanne retlige skridt.

Bedømmelse

47. Den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til traktatens artikel 177, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af domstolene endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt [7].

48. Men Domstolen begrænser den tilbagevirkende kraft af domme i præjudicielle sager, når retsstillingen før domsafsigelsen i det mindste var uklar, og der er fare for, at der opstår alvorlige — først og fremmest økonomiske — følger i forbindelse med retsforhold, der i god tro er blevet stiftet i fortiden [8]. Hvad angår de økonomiske følger drejer det sig ofte om de berørte medlemsstaters budgetter, men det lader til,

7 — Dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 47; jf. også dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 57, med yderligere henvisninger.

8 — Dom af 8.4.1976, sag 43/75, Defrenne, Sml. s. 455, præmis 71, 72 og 73 ff., af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379, præmis 31 ff., af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 143 ff., af 4.5.1999, sag C-262/96, Sürül, Sml. I, s. 2685, præmis 109 ff., og EKW og Wein & Co-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 58 ff.

at det i forbindelse med denne betingelse vejer særlig tungt, hvor mange retsforhold der er berørt, og hvilke mulige negative konsekvenser situationen kan få for private[9]. I øvrigt har Domstolen fastslået, at det må høre til de absolutte undtagelser, at der sker en begrænsning af virkningerne af en dom i en præjudiciel sag[10].

49. I det foreliggende tilfælde er der ingen risiko for, at private bliver belastet. Det er derimod, så vidt det kan ses, ikke udelukket, at det vil medføre betydelige økonomiske byrder for den græske stat at anvende det svar, der foreslås på det præjudicielle spørgsmål, på forhold i fortiden.

50. Hvad angår spørgsmålet, om retsstillingen var klar, skal det fastslås, at den græske ordning, der ligger til grund for fortolkningsanmodningen, blev indført i 1994, det vil sige efter at fristen til efterkomme direktivet udløb den 1. januar 1992.

51. Den Hellenske Republik skulle følgelig tage hensyn til direktivets artikel 5, stk. 1, allerede da man indførte ordningen. Udtrykket »kildeskat« er ganske vist ikke let at forstå ud fra direktivet. Set ud fra en skatteretlig baggrund måtte man dog allerede i 1994 indse, at en beskatning i anledning af udlodning af overskud ville indebære en risiko for at tilsidesætte forbuddet mod kildeskat.

52. Der var heller ingen grund til at regne med, at forholdet var uproblematisk i og med, at de pågældende bestemmelser ikke udtrykkeligt blev betegnet som kildeskat, men derimod indgik i indkomstskatten for det selskab, der udlodder overskud. Det er et almindeligt princip ved anvendelse af fællesskabsretten, at det ikke er afgørende ved bedømmelsen af en regulering, hvordan denne betegnes, men derimod, hvilken effekt den har i praksis.

53. Fra Den Hellenske Republiks side kunne man derfor kun have påberåbt sig, at rækkevidden af direktivets artikel 5, stk. 1, er uklar, hvis man havde forvisset sig om, at de pågældende regler var forenelige med denne bestemmelse — eventuelt ved forinden at rette en forespørgsel til Kommissionen[11]. Den græske regering har

9 — Defrenne-dommen, præmis 71, 72 og 73 ff., og Bosman-dommen, præmis 143, begge nævnt ovenfor i fodnote 8.

10 — Bautiaa og Société française maritime-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 48.

11 — Jf. Defrenne-dommen, præmis 71, 72 og 73 og Blaizot-dommen, præmis 32, begge nævnt ovenfor i fodnote 8, samt EKW og Wein & Co-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 58, hvori Domstolen begrænsede dommenes tilbagevirkende kraft, fordi Kommissionen, Rådet eller medlemsstater havde forholdt sig på en måde, der kunne misforstås.

ikke fremført noget holdepunkt for, at den skulle have forvisset sig om, at de pågældende regler var forenelige med direktivet.

54. Henset til, at en begrænsning af den tilbagevirkende kraft, som Domstolens domme har, kun absolut undtagelsesvis kan komme på tale, er der derfor ingen grund til at foretage en sådan begrænsning.

VII — Forslag til afgørelse

55. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således:

Der foreligger »kildeskat« som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990, når det i en national retsforskrift er fastsat, at der ved udlodning af overskud fra et datterselskab, et aktieselskab eller tilsvarende selskab til moderselskabet ved beregningen af datterselskabets skattepligtige overskud skal tages hensyn til den samlede nettofortjeneste, der omfatter indtægter, som er underlagt en særlig beskatning, som medfører, at skattetilsvar bortfalder, og som også omfatter skattefrie indtægter, idet disse to kategorier af indtægter efter nationale regler ikke ville blive beskattet, hvis de blev i datterselskabet og ikke blev udloddet til moderselskabet.