# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER

της 10ης Μαΐου 2001 [1]

## I — Εισαγωγή

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών ζητεί από το Δικαστήριο την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών. Το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί αν υφίσταται απαγορευόμενη σύμφωνα με τη διάταξη αυτή παρακράτηση φόρου στην πηγή όταν, κατά την ελληνική νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος, στην περίπτωση της διανομής κερδών σε μια μη εγκατεστημένη στην Ελλάδα μητρική εταιρία δεν λαμβάνονται υπόψη για τα κέρδη αυτά ορισμένα ποσά που απαλλάσσονται του φόρου, τα οποία θα λαμβάνονταν υπόψη εάν τα κέρδη παρέμεναν στη διανέμουσα εταιρία, οπότε με τη διανομή αυξάνει η φορολογική επιβάρυνση της διανέμουσας επιχειρήσεως.

## II — Το νομικό πλαίσιο

### Α — *Η οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (στο εξής: οδηγία)* [2]

2. Οι ασκούσες επιρροή διατάξεις της οδηγίας έχουν ως εξής:

*«Άρθρο 1*

1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

— στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών,

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ L 225, σ. 6.

— στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.

2. [...]

[...]

*Άρθρο 5*

1. Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.

2 — 4 [...]

[...]

*Άρθρο 7*

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

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

B — *Το ελληνικό δίκαιο*

3. Το άρθρο 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος — νόμος 2238/1994 — ορίζει τα εξής:

«1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων [...] συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορο-

λογητέων κερδών του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, [...] συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα *και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών* [η υπογράμμιση είναι δική μου], για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται [υπόψη] τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς [...] ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, [...] συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου [...].

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από [...] ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, [...] στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους.»

Γ — *Η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κάτω Χωρών που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 16 Ιουλίου 1981*

4. Το άρθρο 10 της συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας ορίζει τα εξής:

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρίας η οποία είναι κάτοικος ενός εκ των κρατών εις κάτοικον του ετέρου κράτους δύνανται να φορολογούνται εν τω ετέρω τούτω κράτει.

2. Εν τούτοις, τοιαύτα μερίσματα δύνανται να φορολογούνται εν τω κράτει του οποίου η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία είναι κάτοικος και συμφώνως προς τη νομοθεσία του κράτους τούτου, αλλ' εάν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο ούτως επιβαλλόμενος φόρος δέον να μη υπερβαίνει:

α) [...]

β) όσον αφορά μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρίας κατοίκου της Ελλάδος εις κάτοικον των Κάτω Χωρών: 35 τοις εκατόν του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων.

3 — 5 [...]»

## III — Τα πραγματικά περιστατικά

5. Η εταιρία Αθηναϊκή Ζυθοποιία ΑΕ, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, παράγει και πωλεί μπύρα. Η έδρα της είναι το Αιγάλεω (Αττική). Το κεφάλαιό της ανήκει κατά 92,17 % στην ολλανδική εταιρία Amstel International.

6. Το 1996 η Αθηναϊκή Ζυθοποιία πραγματοποίησε έσοδα, τα οποία, κατ' αρχήν, απαλλάσσονταν από τον ελληνικό φόρο εισοδήματος, υποβλήθηκαν όμως στον φόρο εισοδήματος, διότι η Αθηναϊκή Ζυθοποιία διένειμε κέρδη στην Amstel International.

7. Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία δήλωσε ότι επρόκειτο για τα ακόλουθα ποσά:

1) αφορολόγητα έσοδα ύψους 2 391 600 073 δρχ. που προέρχονταν:

α) από υπεραξία από αγοραπωλησία μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων (άρθρο 48, παράγραφος 3, του νόμου 1969/91) ύψους 2 082 270 518 δρχ., στα οποία αναλογούσε φόρος ύψους 540 405 967 δρχ., και

β) από την έκπτωση ποσοστού 5 % που της παρασχέθηκε λόγω εφάπαξ καταβολής του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 1996 ύψους 309 329 555 δρχ., στο οποίο αναλογούσε φόρος 80 279 452 δρχ., και

2) έσοδα φορολογούμενα με ειδικό τρόπο, που προέρχονταν από τόκους καταθέσεων σε πιστωτικά ιδρύματα (άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου 2238/1994) ύψους 1 170 631 283 δρχ., στα οποία αναλογούσε φόρος 173 606 134 δρχ.

8. Κατά συνέπεια, η Αθηναϊκή Ζυθοποιία δήλωσε ότι από το συνολικώς ανερχόμενο σε 794 291 553 δρχ. ποσό φόρου, το οποίο αντιστοιχεί στα αφορολόγητα και φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο έσοδά της οικονομικού έτους 1997, κατεβλήθη αχρεωστήτως το ποσό των 738 384 406 δρχ. Το ποσό αυτό αποτελείται από το τμήμα του ποσού αυτού ύψους 92,17 % που αντιστοιχεί στη διανομή στην Amstel καθώς και από το συνολικό ποσό των 80 279 452 δρχ. για την έκπτωση ποσοστού 5 % (που αναφέρθηκε ανωτέρω υπό το στοιχείο β').

9. Το ποσό αυτό πρέπει να της επιστραφεί, διότι η διάταξη του άρθρου 106, παράγραφοι 2 και 3, του νόμου 2238/1994 θεσπίζει τρόπο φορολογήσεως, ο οποίος από μόνο τον λόγο ότι συναρτάται με τη διανομή κερδών συνιστά «παρακράτηση του φόρου στην πηγή» και αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Κατά το ελληνικό δίκαιο, τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται στο σύνολό τους, ακόμα και αν μέρος των κερδών αυτών προέρχεται από πηγές που τα καθιστούν χωρίς διανομή αφορολόγητα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο έσοδα.

## IV — Προδικαστικό ερώτημα

10. Κατά συνέπεια, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών υποβάλλει, σύμφωνα με το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ) στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά "παρακράτηση φόρου στην πηγή" κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, η πρόβλεψη από την εθνική νομοθεσία ότι, σε περίπτωση διανομής κερδών από θυγατρική ανώνυμη εταιρία προς τη μητρική της, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της θυγατρικής λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά καθαρά κέρδη αυτής, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων της τα οποία φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης καθώς, επίσης, των αφορολόγητων εσόδων της, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες εσόδων δεν θα φορολογούνταν, με βάση την εθνική νομοθεσία, εάν παρέμεναν στη θυγατρική και δεν διανέμονταν στη μητρική εταιρία;»

## V — Η θέση μου επί της υποθέσεως

### A — *Για την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας*

Επιχειρήματα των διαδίκων

11. Η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζει την άποψη ότι η οδηγία δρα διορθωτικά στην αρχή της εδαφικότητας των φορολογικών συστημάτων ώστε, πρώτον, να εμποδίσει τη δυσμενή μεταχείριση της συμμετοχής σε εταιρίες που συνεπάγεται υπέρβαση των συνόρων έναντι της συμμετοχής σε ημεδαπές εταιρίες και, δεύτερον, να δημιουργηθεί ουδέτερο φορολογικό σύστημα ως προς τον ανταγωνισμό. Με την οδηγία σκοπείται η πάταξη της διπλής φορολογίας. Επομένως, είτε τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται στη μητρική εταιρία είτε η μητρική εταιρία μπορεί να αφαιρέσει από το ποσό του φόρου της τον φόρο που καταβλήθηκε από τη θυγατρική.

12. Η οδηγία δεν προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο. Το άρθρο 4 της οδηγίας προϋποθέτει φορολογία της θυγατρικής και το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αποκλείει παρακράτηση φόρου στην πηγή μόνον κατά τον χρόνο της διανομής των κερδών.

13. Η Ελληνική Κυβέρνηση τονίζει ότι η επίδικη ρύθμιση δεν συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή, αλλά εντάσσεται στη φορολογία του εισοδήματος της θυγατρικής εταιρίας. Αναφέρει ότι η φορολογία της διανομής των κερδών στην πηγή αποκλείεται ρητώς από τον νόμο. Αποκλείεται εντελώς να ερμηνευθούν οι επίμαχοι κανόνες της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος ως φορολόγηση της διανομής κερδών στην πηγή.

14. Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία και η Επιτροπή θεωρούν τις επίδικες φορολογικές διατάξεις ως απαγορευόμενη παρακράτηση φόρου στην πηγή στηριζόμενες σε επιχειρήματα που συμπίπτουν σε μεγάλο βαθμό.

15. Η οδηγία αποσκοπεί στην εξασφάλιση φορολογικής ουδετερότητας για να ελαφρύνει τη φορολογική επιβάρυνση των διασυνοριακών συνεργασιών και, κατά συνέπεια, να προαγάγει την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

16. Ο όρος παρακράτηση φόρου στην πηγή δεν προσδιορίζεται στην εν λόγω οδηγία. Μόνον από το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας συνάγεται αρνητική οριοθέτηση. Επειδή όμως το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας απονέμει δικαίωμα στον κοινοτικό πολίτη, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως, ενώ οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνευθούν στενά. Δεν έχει σημασία ο κατά το εθνικό δίκαιο χαρακτηρισμός της φορολογίας. Πρέπει να εξεταστεί μόνον αν αυτή πρέπει να υπαχθεί στις προϋποθέσεις φορολογίας στην πηγή.

17. Οι επίδικες φορολογικές διατάξεις καταλήγουν σε ειδική φορολόγηση στην περίπτωση της διανομής των κερδών. Η φορολόγηση αυτή πραγματοποιείται και εξαιτίας της διανομής αυτής. Καίτοι η φορολογία εντάσσεται οργανικά στον φόρο εισοδήματος της διανέμουσας επιχειρήσεως, πρόκειται, κατά συνέπεια, για παρακράτηση φόρου στην πηγή.

18. Η εξαίρεση του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση, στο μέτρο που δεν πρόκειται για προκαταβολή αλλά για οριστική φορολογία.

19. Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών δεν εμποδίζει την εφαρμογή του

άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, διότι πρέπει να ασκείται σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο.

20. Η εκπρόσωπος της Επιτροπής προέβαλε κατά την προφορική διαδικασία ως περαιτέρω επιχείρημα υπέρ του χαρακτηρισμού του φόρου επί της διανομής ως παρακρατήσεως φόρου στην πηγή ότι στο πλαίσιο της φορολογήσεως αυτής δεν λαμβάνεται υπόψη η ζημία προηγούμενης χρήσεως της διανέμουσας επιχειρήσεως.

Εκτίμηση

21. Εν προκειμένω πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας. Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία και η Amstel είναι εταιρίες υπό την έννοια του άρθρου 2. Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία είναι θυγατρική εταιρία της Amstel, καθόσον η Amstel κατέχει περισσότερο του 25 % του κεφαλαίου της (άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β'). Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία διανέμει κέρδη στην Amstel (άρθρο 1, δεύτερη περίπτωση).

22. Εν τω μεταξύ έχει λήξει η ισχύς της εξαιρετικής για την Ελλάδα διατάξεως σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας.

23. Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί αν η επίδικη ρύθμιση αποτελεί παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Η έννοια της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή δεν ορίζεται στην οδηγία. Πάντως, το Δικαστήριο, στην απόφαση Epson, μπόρεσε ήδη να ερμηνεύσει την οδηγία ως προς το σημείο αυτό:

«Καθώς προκύπτει μεταξύ άλλων από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπό έχει να εξαλείψει, με τη θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενή μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και να διευκολύνει έτσι τη συνένωση εταιριών σε κοινοτική κλίμακα. Έτσι, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει, προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως, την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στο κράτος της θυγατρικής κατά τη διανομή των κερδών.

[...]

Για να εκτιμηθεί αν η υπαγωγή των διανεμομένων κερδών [...] εμπίπτει ή όχι στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει να γίνει πρωτίστως αναφορά στο γράμμα της διατάξεως αυτής. Η περιεχόμενη σ' αυτήν έκφραση "παρακράτηση στην πηγή" δεν περιορίζεται σε ορισμένα είδη συγκεκριμένων εθνικών επιβαρύνσεων. Ειδικότερα, το άρθρο 2, στοιχείο γ', της οδηγίας κατονομάζει, προκειμένου να προσδιορίσει ποιες εταιρίες των κρατών μελών θεωρούνται

υπαγόμενες στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, τους εθνικούς φόρους στους οποίους οι εταιρίες αυτές υπόκεινται κατά κανόνα· [...] Εξ αυτού όμως δεν συνάγεται ότι άλλες επιβαρύνσεις παρομοίου αποτελέσματος επιτρέπονται, όταν μάλιστα, το άρθρο 2, εν τέλει, αναφέρει ρητά "οποιονδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς"» [3].

24. Κατά συνέπεια για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν έχει σημασία πώς ορίζεται η εθνική φορολογική ρύθμιση ή σε ποιο φορολογικό καθεστώς εντάσσεται, αλλά αποκλειστικά το αποτέλεσμά της.

25. Ακόμα σαφέστερη καθίσταται η έννοια της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή αν ληφθεί υπόψη ότι στο φορολογικό διεθνές δίκαιο αυτή αποτελεί τυπικά το αντίρροπο της αρχής του παγκόσμιου χαρακτήρα της φορολογίας. Χαρακτηρίζει την επέμβαση τοπικών φόρων στο τοπικό εισόδημα μη κατοίκων ημεδαπής. Κατά τη διανομή κερδών επιχειρήσεων σε μη κατοίκους ημεδαπής (αλλά και σε κατοίκους ημεδαπής) πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου στην πηγή, καθόσον η διανέμουσα επιχείρηση αφαιρεί τον φόρο από τη διανομή και τον καταβάλλει άμεσα. Όταν οι αποδέκτες της διανομής φορολογούνται κατά το συνολικό τους εισόδημα στην ημεδαπή, λαμβάνονται υπόψη οι παρακρατήσεις φόρου στην πηγή κανονικά κατά τη συνολική φορολογική ισοσκέλιση.

26. Αντιθέτως, αν οι αποδέκτες της διανομής δεν είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και, κατά συνέπεια, φορολογούνται μόνον στον τόπο κατοικίας τους σε σχέση με το σύνολο των εισοδημάτων τους σε παγκόσμια κλίμακα, ο συνυπολογισμός αυτός δεν προβλέπεται συνήθως. Επομένως, στην πράξη φορολογούνται διπλά για τα ίδια εισοδήματα. Για να αποτρέψουν ή τουλάχιστον να περιορίσουν τη σώρευση παρακρατήσεων φόρων στην πηγή και φορολογίας σε παγκόσμια κλίμακα, τα κράτη μέλη συνάπτουν συχνά συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας. Τον ίδιο ακριβώς σκοπό επιδιώκει η οδηγία. Στην ευρεία ερμηνεία που ζητείται από το Δικαστήριο, ο όρος της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή περιλαμβάνει, κατά συνέπεια, κάθε φορολογική διάταξη η οποία έχει ως συνέπεια τη φορολογία της διανομής κερδών από ημεδαπή θυγατρική εταιρία στην αλλοδαπή μητρική εταιρία. Δεν έχει σημασία η συγκεκριμένη ονομασία ή διαμόρφωση του φόρου.

27. Από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή πρέπει να διαφοροποιηθεί, αντιθέτως, η φορολογία της δραστηριότητας της ημεδαπής θυγατρικής εταιρίας. Η φορολογία αυτή δεν θίγεται από την οδηγία. Πάντως, το κράτος μέλος μπορεί και στο πλαίσιο αυτό να μη θεσπίσει καμία ρύθμιση η οποία ισοδυναμεί στην πράξη με παρακράτηση φόρου στην πηγή. Κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας εμπίπτουν όλες οι φορολογικές διατάξεις οι οποίες προβλέπουν ιδιαίτερες φορολογικές επιβαρύνσεις για τη

3 — Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000 στην υπόθεση C-375/98, Epson Europe (Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψεις 20 επ.).

διανομή κερδών, οι οποίες δεν θα επιβάλλονταν χωρίς τη διανομή. Κατά συνέπεια, στην πράξη η διανομή κερδών εξομοιώνεται με την αποθεματοποίησή τους [4].

28. Πράγματι, στην απόφαση Epson το Δικαστήριο έκρινε ότι

— γενεσιουργός πράξη του φόρου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων,

— βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοση των τίτλων και

— υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος αυτών των τίτλων [5].

29. Στην παρούσα υπόθεση αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση για τον λόγο και μόνον ότι η προσφεύγουσα διανέμει τα κέρδη της. Κατά συνέπεια, υφίσταται παρεμφερής γενεσιουργός πράξη.

30. Η βάση υπολογισμού της αυξηθείσας φορολογικής επιβαρύνσεως είναι το διανεμηθέν κέρδος, διότι τα ποσά που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη μείωση του φόρου μειώνονται σε σχέση προς το διανεμηθέν τμήμα του κέρδους.

31. Πάντως, υποκείμενος στον φόρο στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι ο κάτοχος της συμμετοχής στη διανέμουσα εταιρία. Η αύξηση του φόρου αφορά τυπικά τη διανέμουσα εταιρία, της οποίας ο φόρος εισοδήματος αυξάνεται. Κατά συνέπεια, σε αντιδιαστολή προς την υπόθεση Epson, στην παρούσα υπόθεση δεν ασκεί προσφυγή η εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους μητρική εταιρία, αλλά η θυγατρική εταιρία η οποία έχει την έδρα της στο κράτος μέλος που επιβάλλει τον φόρο.

32. Η επιβολή της φορολογικής επιβαρύνσεως στη θυγατρική εταιρία μπορεί πάντως να μην έχει αποφασιστική σημασία. Η οικονομική συνέπεια φορολογήσεως της θυγατρικής εταιρίας αντιστοιχεί σε φορολόγηση της μητρικής εταιρίας, διότι ο φόρος — όπως συμβαίνει τυπικά κατά την παρακράτηση φόρου στην πηγή — παρακρατείται από τη διανέμουσα εταιρία και καταβάλλεται άμεσα.

33. Η εκτίμηση αυτή επιρρωννύεται από το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η επίδικη ρύθμιση δεν λαμβάνει υπόψη τη μεταφορά ζημίας από προηγούμενες χρήσεις, ενώ αυτό

4 — Πρβλ. Jutta Förster και Andres Schollmeier, «Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung», στο Dieter Birk, *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, παράγραφος 30, σημείο 131.

5 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3 απόφαση Epson, σκέψη 23.

συμβαίνει κατά κανόνα στο πλαίσιο του φόρου νομικών προσώπων.

34. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις οι οποίες καταλήγουν στην εν λόγω αύξηση φόρου πρέπει να εξομοιωθούν με παρακράτηση φόρου στην πηγή και δεν συνάδουν προς το άρθρο 5 της οδηγίας.

Β — *Επί της συμβάσεως αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και των Κάτω Χωρών*

Επιχειρήματα των διαδίκων

35. Η Ελληνική Κυβέρνηση στηρίζεται στη σύμβαση προς αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και των Κάτω Χωρών, κατά την οποία τα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται από τη συμμετοχή αλλοδαπών εταιριών σε ελληνικές εταιρίες φορολογούνται στην Ελλάδα. Τούτο επιτρέπεται βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

36. Ένας εκπρόσωπος της Αθηναϊκής Ζυθοποιίας υποστήριξε κατά την προφορική διαδικασία τη στενή ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, διότι πρόκειται για εξαίρεση από τις γενικές αρχές της οδηγίας.

37. Παραπέμποντας στην εκκρεμή αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως Océ van der Grinten[6], διατύπωσε επίσης αμφιβολίες ως προς τη νομιμότητα του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, στο μέτρο που δεν αποτέλεσε ούτε αντικείμενο διαβουλεύσεως με το Κοινοβούλιο ούτε προβλέπεται από τις αιτιολογικές σκέψεις.

38. Η εκπρόσωπος της Επιτροπής επικαλέστηκε κατά την προφορική διαδικασία την υπεροχή του κοινοτικού δικαίου έναντι της συμφωνίας μεταξύ των κρατών μελών. Κατά συνέπεια, η συμφωνία προς αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν μπορεί να περιορίσει την ισχύ της απαγορεύσεως της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.

Εκτίμηση

39. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, αυτή δεν θίγει τις εθνικές ή συμβατικές διατάξεις που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων.

6 — Υπόθεση C-58/01.

40. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνει τόσο τις εθνικές διατάξεις όσο και τις συμβάσεις του διεθνούς δικαίου. Προφανώς δεν είναι δυνατόν κάθε εθνική διάταξη να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω εξαιρετικής διατάξεως, διότι διαφορετικά η απαγόρευση της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή δεν θα είχε καμία πρακτική συνέπεια. Πρέπει μάλλον να ληφθεί υπόψη η συγκεκριμένη έννομη συνέπεια των εθνικών διατάξεων. Μόνον οι διατάξεις οι οποίες συνεπάγονται άμεσα την αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν θίγονται από την οδηγία.

41. Εκ των ανωτέρω πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν παραμένει άθικτη κάθε διάταξη συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των μελών της Κοινότητας αλλά μόνον οι διατάξεις εκείνες με τις οποίες σκοπείται συγκεκριμένα η αποφυγή της διπλής φορολογίας. Διατάξεις οι οποίες είναι απλώς τμήμα της σταθμίσεως συμφερόντων των συμβαλλομένων κρατών όσον αφορά την κατανομή των οικείων φορολογικών εσόδων, αλλά δεν εμποδίζουν άμεσα τη διπλή φορολογία, δεν εμπίπτουν, αντιθέτως, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

42. Η προβαλλόμενη από την Ελλάδα σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας επιτρέπει στην Ελλάδα να φορολογεί μερίσματα ελληνικών εταιριών τα οποία καταβάλλονται σε κάτοικο των Κάτω Χωρών με φόρο που δεν υπερβαίνει το 35 % του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων. Ενδέχεται η διάταξη αυτή να αποτελούσε προϋπόθεση του ότι η Ελλάδα συνήψε γενικώς σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με τις Κάτω Χώρες. Η ρύθμιση αυτή δεν συμβάλλει πάντως άμεσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επομένως, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή.

43. Κατά συνέπεια, επειδή το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν ασκεί καμία επιρροή στην απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, δεν είναι αναγκαίο, όπως στην υπόθεση Océ van der Grinten, να λάβω θέση ως προς τη νομιμότητα του άρθρου αυτού.

Γ — *Επί της εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών*

44. Επειδή ήδη η άμεση εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας παρέχει απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα και οι συνέπειες των θεμελιωδών ελευθεριών δεν αποτελούν αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος, παρέλκει στην παρούσα υπόθεση η διατύπωση γνώμης επί της εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών.

**VI — Επί του περιορισμού του διαχρονικού αποτελέσματος της αποφάσεως**

*Επιχειρήματα των διαδίκων*

45. Ο εκπρόσωπος της Ελληνικής Κυβερνήσεως ζήτησε κατά την προφορική διαδικασία, για την περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ότι μια φορολογία όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο, να αποκλειστεί η ισχύς της αποφάσεως για το παρελθόν. Προς στήριξη της απόψεως αυτής αναφέρθηκε στις υψηλές δαπάνες τις οποίες θα προκαλέσει ενδεχομένως η επιστροφή των παρακρατηθέντων φόρων.

46. Η Αθηναϊκή Ζυθοποιία αντικρούει τον περιορισμό του διαχρονικού αποτελέσματος της αποφάσεως. Δεν υφίσταται κανένας λόγος για τον οποίον το ελληνικό Δημόσιο να μπορεί να κρατήσει παρανόμως εισπραχθέντα φορολογικά έσοδα. Σε καμία περίπτωση δεν πρέπει ο περιορισμός της αναδρομικής ισχύος να περιλάβει εκκρεμείς διαδικασίες ενώπιον των δικαστηρίων ή των διοικητικών αρχών ή περιπτώσεις στις οποίες είναι ακόμη δυνατή η άσκηση ενός τέτοιου ενδίκου βοηθήματος.

*Εκτίμηση*

47. Η ερμηνεία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου στην οποία προβαίνει το Δικαστήριο κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του έχει αναθέσει το άρθρο 177 της Συνθήκης διαφωτίζει και αποσαφηνίζει, οσάκις παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο της σχετικής διατάξεως, όπως θα πρέπει ή θα έπρεπε να είχε νοηθεί και εφαρμοστεί από τη χρονική στιγμή της θέσεώς της σε ισχύ. Συνέπεια αυτού είναι ότι η διάταξη που ερμηνεύτηκε κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμοστεί από τον δικαστή ακόμα και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν ή σχηματίστηκαν πριν από την απόφαση που έκρινε επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν κατά τα λοιπά οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων μια διαφορά σχετικά με την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως [7].

48. Το Δικαστήριο περιορίζει όμως την αναδρομική ισχύ των προδικαστικών αποφάσεων, όταν η νομική κατάσταση πριν από την έκδοση της αποφάσεως ήταν τουλάχιστον αβέβαιη και υπάρχει κίνδυνος σοβαρών — πρωτίστως οικονομικών — επιπτώσεων για έννομες σχέσεις που είχαν καλοπίστως συσταθεί στο παρελθόν [8]. Οι οικονομικές συνέπειες αφορούν συχνά τους προϋπολογισμούς των οικείων κρατών μελών,

7 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 47)· πρβλ. και την απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000 στην υπόθεση C-437/97, EKW και Wein & Co (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 57).

8 — Αποφάσεις της 8ης Απριλίου 1976 στην υπόθεση 43/75, Defrenne (Συλλογή τόμος 1976, σ. 175, σκέψεις 71 και 73 επ.), της 2ας Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 24/86, Blaizot (Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψεις 31 επ.), της 15ης Δεκεμβρίου 1995 στην υπόθεση C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψεις 143 επ.), της 4ης Μαΐου 1999 στην υπόθεση C-262/96, Sürül (Συλλογή 1999, σ. I-2685, σκέψεις 109 επ.), και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση EKW και Wein & Co (σκέψεις 58 επ.).

πλην όμως φαίνεται ότι, στο πλαίσιο της εν λόγω δεύτερης προϋποθέσεως, ο αριθμός των οικείων εννόμων σχέσεων και οι ενδεχόμενες συνέπειες σε βάρος ιδιωτών έχουν ιδιαίτερη σημασία [9]. Κατά τα λοιπά το Δικαστήριο έκρινε ότι ο εν λόγω περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως ερμηνείας πρέπει να παραμένει η απόλυτη εξαίρεση [10].

49. Στην παρούσα υπόθεση δεν υπάρχει κίνδυνος επιβαρύνσεως των ιδιωτών. Πάντως, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η εφαρμογή της προτεινομένης απαντήσεως στο προδικαστικό ερώτημα σε έννομες σχέσεις του παρελθόντος να συνεπάγεται σοβαρές οικονομικές επιβαρύνσεις για το ελληνικό Δημόσιο.

50. Όσον αφορά τη σαφήνεια της νομικής καταστάσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι ελληνικές διατάξεις στις οποίες στηρίζεται η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως εκδόθηκαν το 1994, δηλαδή μετά την εκπνοή της προθεσμίας μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο την 1η Ιανουαρίου 1992.

51. Κατά συνέπεια, η Ελλάδα όφειλε ήδη κατά τη θέσπιση των επιμάχων διατάξεων να συμμορφωθεί προς το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Βεβαίως, ο χρησιμοποιούμενος στην οδηγία αυτή όρος της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή δεν είναι εύκολα κατανοητός. Εν όψει όμως του φορολογικού δικαίου έπρεπε ήδη το 1994 να διαγνωστεί ότι η επιβολή φόρου με την ευκαιρία της διανομής κερδών ενέχει τον κίνδυνο να συνιστά παράβαση της απαγορεύσεως της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.

52. Δεν υπήρχε επίσης κανένας λόγος να αποδοθεί σημασία στο γεγονός ότι οι επίδικες ρυθμίσεις δεν χαρακτηρίζονται ρητώς ως παρακράτηση φόρου στην πηγή αλλά εντάσσονται οργανικά στη φορολογία του εισοδήματος της διανέμουσας εταιρίας. Αποτελεί γενική αρχή της εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου ότι καθοριστική σημασία για την αξιολόγηση μιας ρυθμίσεως δεν έχει ο χαρακτηρισμός της αλλά μόνον οι πρακτικές της συνέπειες.

53. Κατά συνέπεια, η Ελλάδα θα μπορούσε να στηριχθεί σε φερόμενη ασάφεια της εμβέλειας του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας μόνον εάν είχε προσπαθήσει να βεβαιωθεί για τη συμβατότητα της επίμαχης ρυθμίσεως με την εν λόγω διάταξη — για παράδειγμα με προηγούμενη ερώτηση στην Επιτροπή [11]. Η Ελληνική Κυβέρνηση

9 — Αποφάσεις Defrenne, σκέψεις 71 και 73 επ., και Bosman, σκέψη 143 (και οι δύο αποφάσεις παρατίθενται στην υποσημείωση 8).

10 — Απόφαση Bautiaa και Société française maritime (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 48).

11 — Πρβλ. τις αποφάσεις Defrenne, σκέψεις 71 έως 73, και Blaizot, σκέψη 32 (προπαρατεθείσες αμφότερες στην υποσημείωση 8), καθώς και την υπόθεση EKW και Wein & Co (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 58), όπου το Δικαστήριο στηρίχθηκε σε ασαφή συμπεριφορά της Επιτροπής, του Συμβουλίου ή των κρατών μελών ως προς τη νομική κατάσταση, για να περιορίσει την αναδρομική ισχύ της αποφάσεώς του.

όμως δεν προέβαλε καμία ένδειξη περί του ότι είχε προσπαθήσει να βεβαιωθεί ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης ρυθμίσεως με την οδηγία.

54. Εν όψει του απολύτως εξαιρετικού χαρακτήρα του περιορισμού της αναδρομικής ισχύος αποφάσεων του Δικαστηρίου δεν υφίσταται, επομένως, κανένας λόγος να γίνει δεκτός ένας τέτοιος περιορισμός.

## VII — Πρόταση

55. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα την ακόλουθη απάντηση:

Συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, η πρόβλεψη από την εθνική νομοθεσία ότι, σε περίπτωση διανομής κερδών από θυγατρική εταιρία — ανώνυμη εταιρία ή αντίστοιχη εταιρία — προς τη μητρική της, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της θυγατρικής λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά καθαρά κέρδη αυτής, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων της, τα οποία φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως, καθώς επίσης των αφορολόγητων εσόδων της, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες εσόδων δεν θα εφορολογούντο, με βάση την εθνική νομοθεσία, εάν παρέμεναν στη θυγατρική και δεν διανέμονταν στη μητρική εταιρία.