ATHINAÏKI ZYTHOPOÏÏA

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 10 maj 2001 [1]

I — Inledning

1. Med den aktuella begäran om förhandsavgörande önskar Dioikitiko Protodikeio Aten (förvaltningsdomstol i första instans) att domstolen skall tolka artikel 5.1 i direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Den nationella domstolen önskar få klarhet i huruvida det utgör en förbjuden källskatt enligt denna artikel när den särskilda skattebefrielse för vinst som föreskrivs i grekisk inkomstskattelagstiftning, om vinsten behålls i det utdelande bolaget, inte beviljas om vinst utdelas till ett moderbolag (som inte är etablerat i Grekland), med följden att skattebördan för det utdelande bolaget ökar genom utdelningen.

1 — Originalspråk: tyska.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Rådets direktiv 90/435/EEG* [2] *av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (nedan kallat direktivet)*

2. De relevanta bestämmelserna i direktivet har följande lydelse:

»*Artikel 1*

1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

— på utdelning till bolag som är hemmahörande i denna stat från dotterbolag i andra medlemsstater,

2 — EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25.

— på utdelning från bolag som är hemmahörande i denna stat till moderbolag i andra medlemsstater.

2....

...

Artikel 5

1. Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt.

2.—4. ...

Artikel 7

1. Termen 'källskatt' så som den används i detta direktiv skall inte omfatta den förskottsbetalning av bolagsskatt som görs till den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande i samband med utdelning till moderbolaget.

2. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning."

B — *Grekisk rätt*

3. Artikel 106 i lag nr 2238/1994 om inkomstskatt har följande lydelse:

"1. När inkomsten för juridiska personer ... även innefattar utdelning eller vinst från andelar i andra bolag, vars vinst har beskattats i enlighet med denna artikel eller artikel 10, skall denna inkomst dras av från den totala nettovinsten vid beräkningen av den juridiska personens beskattningsbara

vinst. Om nettovinsten för ett grekiskt bolag ... utöver sådan utdelning och vinst från andelar i andra bolag som avses ovan, även innefattar inkomster som är föremål för särskild beskattning som medför avskrivning av skatteskulden eller skattebefriade inkomster och *om vinstutdelning dessutom äger rum* [min kursivering], skall, för fastställelsen av den vinstutdelning som hänför sig till den inkomst som avses i punkterna 2 och 3 i denna artikel, den totala nettovinsten enligt dessa juridiska personers balansräkning beaktas.

2. Om den nettovinst som framgår av balansräkningen för ... grekiska aktiebolag ... även innefattar skattebefriade inkomster, skall vid fastställelse av den juridiska personens beskattningsbara vinst därtill läggas den del av den skattebefriade inkomsten som hänför sig till vinstutdelning i någon form, efter det att det på så sätt fastställda beloppet genom tillägg av motsvarande skatt har omvandlats till ett bruttobelopp....

3. Bestämmelserna i punkt 2 skall tillämpas på motsvarande sätt på vinstutdelning från ... grekiska aktiebolag ... vars vinster innefattar vinster som är föremål för särskild fastställelse eller beskattning i bolagens ... namn."

C — *Dubbelbeskattningsavtalet mellan Grekland och Nederländerna, undertecknat i Aten den 16 juli 1981*

4. Artikel 10 i dubbelbeskattningsavtalet har följande lydelse:

"1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga:

a)...

b) 35 procent av utdelningens bruttobelopp om utdelningen betalas av ett bolag som har hemvist i Grekland till en person i Nederländerna.

3.—5. ..."

III — Bakgrund

5. Klagandeaktiebolaget Athinaïki Zythopoïa A.E. tillverkar och säljer öl. Bolaget är etablerat i Aigaleo (Attika). Det holländska bolaget Amstel International äger 92,17 procent av dess aktiekapital.

6. Athinaïki Zythopoïa hade år 1996 inkomster, som i princip var befriade från grekisk inkomstskatt, men som likväl inkomstbeskattades, eftersom Athinaïki Zythopoiia utdelade vinst till Amstel International.

7. Athinaïki Zythopoïa förklarade att det rörde sig om följande belopp:

1) Skattebefriad inkomst uppgående till 2 391 600 073 GRD, bestående av

   a) realisationsvinster från inköp och försäljning av andelar i investeringsfonder (artikel 48.3 i lag nr 1969/91) till ett belopp om 2 082 270 518 GRD, vilket motsvarade en skatt på 540 405 967 GRD, och

   b) ett avdrag på fem procent som beviljades på grund av att bolagsskatten för räkenskapsåret 1996 betalades in i sin helhet, till ett belopp om 309 329 555 GRD, vilket motsvarade en skatt på 80 279 452 GRD.

2) Inkomster som är föremål för särskild beskattning och som avser räntor på insättningar i kreditinstitut (artikel 12.1 och 12.2 i lag nr 2238/1994) till ett belopp om 1 170 631 283 GRD, vilket motsvarade en skatt på 173 606 134 GRD.

8. Athinaïki Zythopoïa gjorde därför gällande att av denna tilläggsskatt till ett sammanlagt belopp på 794 291 553 GRD, som hänförde sig till skattebefriade inkomster och inkomster som var föremål för särskild beskattning räkenskapsåret 1997, hade 738 384 406 GRD betalats in felaktigt. Detta belopp bestod av utdelningen till Amstel motsvarande 92,17 procent av det förstnämnda beloppet samt det sammanlagda beloppet 80 279 452 GRD som avsåg avdraget på fem procent (se ovan under b).

9. Detta delbelopp skulle enligt Athinaïki Zythopoiïa återbetalas till bolaget, eftersom den form av skatt som föreskrevs i bestämmelserna i artikel 106.2 och 106.3 i lag nr 2238/1994 redan av det skälet att den är bunden till vinstutdelning, utgör en "källskatt" och strider mot artikel 5.1 i direktivet. Enligt de grekiska bestämmelserna skall den utdelade vinsten beskattas i sin helhet, även när en del av denna vinst härrör från källor som, om utdelning inte sker, medför att de blir skattebefriade inkomster eller inkomster som är föremål för särskild beskattning.

IV — Tolkningsfrågan

10. Dioikitiko Protodikeio Athinas (förvaltningsdomstol i första instans) har därför enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall begreppet 'källskatt' i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 anses omfatta det fall i nationell lagstiftning, där det vid vinstutdelningar från ett dotterbolag — ett aktiebolag eller motsvarande — till dess moderbolag föreskrivs att man vid fastställelse av dotterbolagets beskattningsbara vinst skall beakta den totala nettovinsten, inklusive de inkomster som tidigare har varit föremål för särskild beskattning som medför avskrivning av skatteskulden samt skattebefriade inkomster, när dessa två kategorier av inkomster enligt nationell lagstiftning inte skulle beskattas om dotterbolaget behöll inkomsterna och inte utdelade dem till moderbolaget?"

V — Bedömning

A — *Tolkningen av artikel 5.1 i direktivet*

Parternas argument

11. Den grekiska regeringen anser att principen om territoriell beskattning justeras genom direktivet, för det första för att förhindra att gränsöverskridande innehav i bolag missgynnas i förhållande till inländskt innehav, och för det andra för att av konkurrenshänsyn skapa ett neutralt skattesystem. Ändamålet med direktivet är att undvika dubbelbeskattning. Därför beskattas utdelad vinst antingen hos moderbolaget eller så kan moderbolaget dra av den skatt som har betalats av dotterbolaget från sin egen skatt.

12. I direktivet anges inte något om skattebefrielse. I artikel 4 i direktivet anges nämligen att beskattning skall ske i dotterbolaget, och i artikel 5.1 i direktivet föreskrivs befrielse från uttag av källskatt först när vinstutdelningen sker.

13. Den grekiska regeringen har påpekat att den aktuella regleringen inte utgör någon källbeskattning, utan omfattas av inkomstbeskattningen av dotterbolaget. Den hänvisar till att källbeskattning av vinstutdelning uttryckligen förbjuds i lag. Det är inte möjligt att tolka den aktuella inkomstskatterättsliga bestämmelsen som en källbeskattning av vinstutdelning.

14. Athinaïki Zythopoïïa och kommissionen anser med i huvudsak överensstämmande motivering att de aktuella skattereglerna utgör en förbjuden källskatt.

15. Direktivets syfte är att skapa en skatteneutralitet, för att minska skattebördan vid gränsöverskridande samarbete och därmed främja etableringsfriheten och friheten för kapitalrörelser.

16. Begreppet källbeskattning har inte definierats. Av artikel 7.1 i direktivet framgår endast en negativ begränsning. Eftersom artikel 5.1 i direktivet garanterar gemenskapsmedborgarna en rättighet, skall denna bestämmelse tolkas extensivt, och undantag till bestämmelsen skall tolkas restriktivt. Den inhemska kvalificeringen av skatten är inte avgörande. Det enda som behöver prövas är huruvida skatten uppfyller förutsättningarna för att utgöra en källskatt.

17. De ifrågasatta skattebestämmelserna medförde, enligt Athinaïki Zythopoïïa och kommissionen, en särskild beskattning av vinstutdelning, och beskattningen sker just på grund av den aktuella utdelningen. Trots att skatten faller inom ramen för inkomstbeskattningen av det utbetalande bolaget, rör det sig därför om en källskatt.

18. Undantaget i artikel 7.1 i direktivet är inte tillämpligt i förevarande fall, eftersom det inte rör sig om en förskottsbetalning utan om en slutlig skatt.

19. Tillämpningen av artikel 5.1 i direktivet strider inte mot medlemsstaternas

självbestämmanderätt på skatteområdet, eftersom denna självbestämmanderätt skall utövas i överensstämmelse med gemenskapsrätten.

20. Kommissionens företrädare har vid den muntliga förhandlingen som tilläggsargument för att skatten skall kvalificeras som en skatt på utdelning anfört att denna inte beaktade det utdelande bolagets balansering av förluster.

Bedömning

21. Förutsättningarna för att tillämpa direktivet är uppfyllda. Athinaïki Zythopoïïa och Amstel är bolag i den mening som avses i artikel 2. Athinaïki Zythopoïïa är dotterbolag till Amstel, eftersom Amstel äger mer än 25 procent av dess kapital (artikel 3.1 a och b). Athanaïki Zythopoïïa delar ut vinst till Amstel (artikel 1 andra strecksatsen).

22. Undantagsbestämmelsen för Grekland i artikel 5.2 i direktivet har under tiden upphört att gälla.

23. Det skall följaktligen prövas huruvida den aktuella regleringen utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet. Begreppet källskatt definieras inte i direktivet. Domstolen har emellertid redan i domen i målet Epson gjort följande tolkning:

"[S]åsom framgår av framför allt tredje övervägandet, [är] avsikten med direktivet ... att genom ett gemensamt system avskaffa alla nackdelar för samarbete mellan bolag i olika medlemsstater i förhållande till samarbete mellan bolag i en och samma medlemsstat och att därigenom underlätta gränsöverskridande samarbete. I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs således befrielse från källskatt vid vinstutdelning i den medlemsstat där dotterbolaget finns för att undvika dubbelbeskattning.

...

För att avgöra om beskattningen av vinstutdelning ... omfattas av artikel 5.1 i direktivet skall det särskilt hänvisas till denna bestämmelses lydelse. Rekvisitet 'källskatt' som återfinns i direktivet begränsas inte till att endast avse vissa nationella skatter. För att ange de bolag i medlems-

staterna som avses omfattas av direktivets tillämpningsområde räknar artikel 2 c upp de nationella skatter för vilka dessa bolag normalt är skattskyldiga. ... Av detta går det emellertid inte att dra slutsatsen att andra skatter med samma effekt skulle vara tillåtna, framför allt som artikel 2 uttryckligen hänvisar till 'någon skatt som ersätter någon av dem'." [3]

24. Det avgörande för om artikel 5.1 i direktivet är tillämplig är följaktligen inte hur den nationella skatten betecknas eller i vilket skattesystem den ingår, utan uteslutande dess verkan.

25. Ännu tydligare blir begreppet källskatt när man beaktar att den i internationell dubbelbeskattningsrätt utgör den typiska motsvarigheten till principen om global beskattning. Begreppet avser härvid den inhemska skatten på den inkomst som uppkommit inom landet för utländska bolag. Vid utdelning av bolagsvinst till bolag som är etablerade i en annan stat (men även till bolag som är etablerade i samma stat) uttas källskatt, som det utdelande bolaget drar av från utdelningen och betalar in direkt. När mottagaren av utdelningen beskattas för sin totala inkomst inom landet, beaktas källskatten regelmässigt vid skattejämkningen.

26. Om mottagarna däremot inte är etablerade inom landet och om de därför beskattas för sina totala internationella inkomster endast där de har sitt säte, så föreskrivs i regel inte att källskatten skall beaktas. De måste då i praktiken betala dubbel skatt för samma inkomst. För att undvika eller åtminstone begränsa kumulationen av källskatt och internationell beskattning sluter staterna ofta dubbelbeskattningsavtal. Exakt samma ändamål har direktivet. Enligt domstolens vida tolkning omfattar begreppet uttag av källskatt följaktligen varje skattebestämmelse som medför att vinstutdelning från ett inhemskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag beskattas. Hur skatten konkret betecknas eller hur den är utformad är inte avgörande.

27. Från källbeskattningen skall däremot särskiljas beskattningen av det inländska dotterbolagets verksamhet. Denna beskattning berörs i princip inte av direktivet. En medlemsstat kan emellertid inte heller i detta avseende införa bestämmelser, som i praktiken motsvarar en källbeskattning. Inom direktivets tillämpningsområde förbjuds därför alla skattebestämmelser som medför att en särskild skatt läggs på vinst-

3 — Dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe (REG 2000, s. I-4243), punkt 20 och följande punkter samt däri angivna hänvisningar.

utdelning, en skatt som inte tas ut om vinsten inte utdelas. Vinstutdelningen kommer därmed i praktiken att jämställas med det fall då vinsten behålls i bolaget. [4]

28. I domen i målet Epson fastställde domstolen därför i detta avseende

— att den utlösande omständigheten är betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper,

— att underlaget för denna skatt utgörs av inkomsten från dessa värdepapper och

— att det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig. [5]

29. I föreliggande fall ökar skattebördan endast på grund av att klaganden utdelar sin vinst. Därför föreligger en jämförlig utlösande omständighet.

30. Underlaget för den ökade skattebördan är den utdelade vinsten, eftersom de belopp som skall beaktas vid skattesänkningen skall minskas i förhållande till den del av vinsten som har utdelats.

31. Visserligen är den skattskyldige i föreliggande fall inte andelsägare i det utdelande bolaget. Skattehöjningen belastar formellt det utdelande bolaget, vars inkomstskatt höjs. I motsats till målet Epson är klaganden i förevarande fall inte ett i en annan medlemsstat etablerat moderbolag, utan dotterbolaget, som är etablerat i den medlemsstat där skatten uttas.

32. Att skattebördan läggs på dotterbolaget kan ändå inte tilläggas någon avgörande betydelse. Den ekonomiska verkan av en beskattning av dotterbolaget motsvarar en beskattning av moderbolaget, eftersom skatten — vilket är typiskt vid källbeskattning — hålls inne och inbetalas direkt av det utdelande bolaget.

33. Denna bedömning bekräftas av kommissionens argument, att den aktuella regleringen inte beaktar ett förlustavdrag

4 — Jämför Förster, Jutta och Schollmeier, Andres, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung*, i Birk, Dieter, *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, § 30, punkt 131.

5 — Domen i målet Epson (ovan fotnot 3, punkt 23).

för tidigare år, medan detta regelbundet sker vid bolagsbeskattning.

34. Följaktligen är de bestämmelser, som leder till denna skattehöjning, jämförbara med en källskatt och oförenliga med artikel 5 i direktivet.

B — *Dubbelbeskattningsavtalet mellan Grekland och Nederländerna*

Parternas argument

35. Den grekiska regeringen har åberopat dubbelbeskattningsavtalet mellan Grekland och Nederländerna, enligt vilket utdelning, som betalas från utländska bolag till grekiska bolag, skall beskattas i Grekland. Detta är tillåtet enligt artikel 7.2 i direktivet.

36. En företrädare för Athinaïki Zythopoïïa har vid den muntliga förhandlingen pläderat för en restriktiv tolkning av artikel 7.2 i direktivet, eftersom det rör sig om ett undantag från den allmänna principen.

37. Med hänvisning till det anhängiga målet om förhandsavgörande, Océ van der Grinten [6], har företrädaren även ifrågasatt om artikel 7.2 i direktivet är rättsenlig, mot bakgrund av att parlamentet inte hördes angående denna bestämmelse och att bestämmelsen inte motiverades i övervägandena till direktivet.

38. Kommissionens företrädare har vid den muntliga förhandlingen åberopat gemenskapsrättens företräde framför avtal mellan medlemsstater. Därför kan dubbelbeskattningsavtalet inte inskränka verkan av förbudet mot källskatt.

Bedömning

39. Enligt artikel 7.2 i direktivet skall direktivet inte påverka nationella eller avtalsgrundande bestämmelser utformade för att förhindra eller minska dubbelbeskattning av utdelning.

6 — Mål C-58/01.

40. Denna bestämmelse omfattar såväl nationella bestämmelser som folkrättsliga avtal. Det är uppenbart att alla nationella bestämmelser inte kan omfattas av tillämpningsområdet för denna undantagsbestämmelse, eftersom förbudet mot källskatt då skulle sakna praktisk betydelse. Det är tvärtom nödvändigt att se till de konkreta rättsverkningarna av nationella bestämmelser. Det är därför endast bestämmelser som direkt medför att dubbelbeskattning undviks som inte berörs.

41. Härav följer att det inte är alla bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstater i gemenskapen som inte berörs, utan endast de bestämmelser som konkret förhindrar dubbelbeskattning. Bestämmelser som endast utgör en del av jämkningen av de avtalsslutande staternas intressen när det gäller tilldelningen av berörda skatteinkomster, men inte direkt förhindrar en dubbelbeskattning, faller däremot utanför tillämpningsområdet för artikel 7.2 i direktivet.

42. Det av Grekland åberopade dubbelbeskattningsavtalet tillåter att Grekland belägger utdelning från grekiska bolag, som betalas till en invånare i Nederländerna, med en skatt på upp till 35 procent av bruttobeloppet. Det är möjligt att denna bestämmelse var en förutsättning för att Grekland över huvud taget skulle ingå ett dubbelbeskattningsavtal med Nederländerna. Denna bestämmelse medför emellertid inte direkt att dubbelbeskattning förhindras. Därför är artikel 7.2 i direktivet inte tillämplig i detta fall.

43. Eftersom artikel 7.2 i direktivet alltså inte har någon betydelse för svaret på tolkningsfrågan, är det inte nödvändigt att föregripa förfarandet i målet Océ van der Grinten och ta ställning till huruvida artikel 7.2 i direktivet är rättsenlig.

C — *Tillämpning av de grundläggande friheterna*

44. Eftersom den direkta tillämpningen av artikel 5.1 i direktivet leder till ett svar på tolkningsfrågan och eftersom verkan av de grundläggande friheterna inte heller är föremål för tolkningsfrågan, är det i förevarande fall inte nödvändigt att ta ställning till tillämpningen av de grundläggande friheterna.

VI — Begränsning i tiden av domens rättsverkningar

Parternas argument

45. Företrädaren för den grekiska regeringen har vid den muntliga förhandlingen, för det fall det fastställs att gemenskapsrätten utgör hinder för en sådan beskattning som den som ligger till grund för tvisten vid den nationella domstolen, yrkat att domen inte skall ges retroaktiv verkan. Som grund för sitt yrkande har han åberopat de höga kostnader som kan befaras vid en återbetalning av den innehållna skatten.

46. Athinaïki Zythopoïa har bestritt att domens verkningar skall begränsas i tiden. Det föreligger ingen grund för att den grekiska staten skall behålla rättsstridigt inkasserad skatt. Under inga omständigheter får en begränsning av den retroaktiva verkan tillåtas omfatta mål som redan har anhängiggjorts vid domstol eller förvaltningsmyndighet eller de fall där en talan ännu kan anhängiggöras.

Bedömning

47. När domstolen, vid utövandet av den behörighet som den har enligt artikel 177 i fördraget, tolkar en gemenskapsrättslig bestämmelse, fastställer den innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Härav följer att den nationella domstolen får och skall tillämpa den sålunda tolkade bestämmelsen på rättsförhållanden som uppkommit före dagen för meddelande av förhandsavgörande, om övriga förutsättningar för att väcka talan vid behörig domstol i en tvist som rör bestämmelsens tillämpning är uppfyllda. [7]

48. Domstolen skall emellertid begränsa den retroaktiva verkan av förhandsavgöranden, när rättsläget före domens avkunnande var minst sagt oklart och när det kan medföra allvarliga — framför allt ekonomiska — följder för rättsförhållanden som har ingåtts i god tro i förfluten tid. [8] Vad gäller de ekonomiska följderna rör det sig ofta om de berörda medlemsstaternas budget, men det tycks emellertid inom ramen för detta andra villkor läggas särskild vikt

7 — Dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime (REG 1996, s. I-505), punkt 47, jämför även dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157), punkt 57 och däri angivna hänvisningar.

8 — Dom av den 8 april 1976 i mål 43/75, Defrenne (REG 1976, s. 455), punkterna 71 och 73 och följande punkter, av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot (REG 1988, s. 379), punkt 31 och följande punkter, av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 143 och följande punkter, av den 4 maj 1999 i mål C-262/96, Sürül (REG 1999, s. I-2685), punkt 109 och följande punkter, och domen i målet EKW och Wein & Co (ovan fotnot 7), punkt 58 och följande punkter.

vid antalet berörda rättsförhållanden och möjliga följder till nackdel för enskilda.[9] Domstolen har dessutom fastställt att en sådan begränsning av ett förhandsavgörandes rättsverkningar endast kan göras i absoluta undantagsfall.[10]

49. I förevarande fall föreligger ingen risk för att enskilda skadas. Det tycks emellertid inte uteslutet att en tillämpning av det föreslagna svaret på tolkningsfrågan för förfluten tid kan medföra en väsentlig ekonomisk börda för den grekiska staten.

50. Vad beträffar rättslägets klarhet, kan det fastställas att de grekiska bestämmelser som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande antogs år 1994, det vill säga efter det att fristen för att införliva direktivet hade gått ut den 1 januari 1992.

51. Republiken Grekland var följaktligen redan vid antagandet av den aktuella bestämmelsen skyldig att följa artikel 5.1 i direktivet. Det däri angivna begreppet källskatt är visserligen i sig inte lättbegripligt. Ur en skatterättslig synvinkel måste man emellertid redan år 1994 ha insett att det förelåg en risk för att en beskattning med anledning av vinstutdelning skulle strida mot förbudet mot källskatt.

52. Det fanns inte heller någon anledning att förlita sig på den omständigheten att de aktuella bestämmelserna inte uttryckligen betecknades som källbeskattning, utan infördes som en beskattning av det utdelande bolagets inkomst. Det är en allmän princip inom gemenskapsrätten att det inte är hur en bestämmelse betecknas utan dess praktiska verkan som är avgörande för hur den skall bedömas.

53. Grekland skulle därför endast ha kunnat åberopa en påstådd oklarhet vad gäller räckvidden för artikel 5.1 i direktivet, om Grekland hade förvissat sig om den aktuella bestämmelsens förenlighet med denna artikel — eventuellt genom att dessförinnan ha ställt en fråga härom till kommissionen.[11] Den grekiska regeringen har

9 — Domarna i målen Defrenne, punkterna 71 och 73 och följander punkter, och Bosman, punkt 143 (se ovan fotnot 8).

10 — Domen i de förenade målen Bautiaa och Société française maritime (ovan fotnot 7), punkt 48.

11 — Jämför domarna i målen Defrenne, punkterna 71—73, och Blaizot, punkt 32 (ovan fotnot 8) samt domen i mål EKW och Wein Co (ovan fotnot 7), punkt 58, i vilka domstolen begränsade sina domars verkningar för förfluten tid mot bakgrund av kommissionens, rådets eller medlemsstaternas oklara beteende vad gäller rättsläget.

emellertid inte åberopat något som utgör stöd för att den förvissat sig om den aktuella bestämmelsens förenlighet med direktivet.

54. Mot bakgrund av att en begränsning av domstolens domars retroaktiva verkan skall ske endast i absoluta undantagsfall finns det ingen anledning att göra en sådan begränsning.

VII — Förslag till avgörande

55. Jag föreslår därför att domstolen skall besvara tolkningsfrågan på följande sätt:

Det föreligger en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om det i nationell lagstiftning, när ett dotterbolag — ett aktiebolag eller ett motsvarande bolag — har utdelat vinst till sitt moderbolag, föreskrivs att den totala nettovinsten skall beaktas när dotterbolagets beskattningsbara vinst skall fastställas, inklusive inkomster som är föremål för en särskild beskattning som medför avskrivning av skatteskulden samt skattebefriade inkomster, trots att dessa båda inkomstslag enligt nationell rätt inte skall beskattas om de behålls i dotterbolaget och inte utdelas till moderbolaget.