ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO

της 2ας Μαρτίου 1999 *

1. Διάδικοι της κύριας δίκης είναι, αφενός, η Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (στο εξής: Saint-Gobain ZN), γερμανικό υποκατάστημα της κεφαλαιουχικής εταιρίας Compagnie de Saint-Gobain SA, με έδρα τη Γαλλία, και, αφετέρου, οι γερμανικές φορολογικές αρχές, συγκεκριμένα η Finanzamt Aachen-Innenstadt.

2. Η Saint-Gobain ZN θεωρείται από φορολογικής απόψεως μόνιμο υποκατάστημα της γαλλικής εταιρίας η οποία, δυνάμει του γερμανικού δικαίου, έχει στη Γερμανία περιορισμένη φορολογική υποχρέωση διότι ούτε η έδρα της ούτε η διεύθυνση των εμπορικών εργασιών της βρίσκονται στη Γερμανία. Η υποχρέωση αυτή αφορά τόσο τα πραγματοποιούμενα στη Γερμανία εισοδήματα μέσω του σταθερού καταστήματός της όσο και την περιουσία αυτού.

3. Το 1988 η Saint-Gobain SA είχε στο κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως της Saint-Gobain ZN τις ακόλουθες συμμετοχές:

— 10,2 % των μετοχών της εταιρίας Certain Teed Corporation (CTC), εγκατεστημένης στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής·

— 98,63 % του κεφαλαίου της εταιρίας Grünzweig & Hartmann AG, εγκατεστημένης στη Γερμανία, της οποίας τα κέρδη, τα οποία μεταφέρθηκαν στη Saint-Gobain ZN δυνάμει συμβάσεως οικονομικής εντάξεως συνεπαγομένης την απώλεια της φορολογικής αυτοτέλειας και περιέχουσας σύμβαση μεταφοράς κερδών συναφθείσα με αυτήν, περιείχαν μερίσματα από συμμετοχή σε εταιρία ((Schachteldividenden) διανεμηθέντα από δύο θυγατρικές εταιρίες, την Isover SA, εγκατεστημένη στην Ελβετία, και τη Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, εγκατεστημένη στην Αυστρία·

— 99 % του κεφαλαίου της εταιρίας Gevetex Textilglas GmbH, εγκατεστημένης στη Γερμανία, της οποίας τα κέρδη επίσης μεταφέρθηκαν στη Saint-Gobain ZN το 1988, δυνάμει συμβάσεως του αυτού είδους, και περιείχαν μερίσματα από συμμετοχή σε ιταλική θυγατρική εταιρία, τη Vitrofil SpA.

4. Δεδομένου ότι οι δύο αυτές θυγατρικές εταιρίες, εγκατεστημένες στη Γερμανία, συνδέονταν με τη Saint-Gobain ZN με σύμβαση οικονομικής εντάξεως συνεπαγομένης την απώλεια της φορολογικής αυτοτέλειας (Organvertrag, σύμβαση συνδυάζουσα σύμβαση εξουσιάσεως και σύμβαση μεταφοράς κερδών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών), τα εισοδήματα από τη συμμετοχή στις αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες δόθηκαν, κατά το φορολογικό δίκαιο, απ' ευθείας στη Saint-Gobain ZN, και συνεπώς στη Saint-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

Gobain SA, εταιρία που έχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, δεν αντιμετωπίσθηκαν ως ημεδαπές κεφαλαιουχικές εταιρίες, αντίθετα προς ό,τι θα συνέβαινε αν δεν υπήρχαν τέτοιες συμβάσεις οικονομικής εντάξεως συνεπαγομένης την απώλεια της φορολογικής αυτοτέλειας.

5. Με την προσφυγή της στην κύρια δίκη, η Saint-Gobain ZN στρέφεται κατά διαφόρων μέτρων που έλαβε η Finanzamt στο πλαίσιο φορολογήσεως των εταιριών για το έτος 1988, καθώς και της εκτιμήσεως της φορολογικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εκμεταλλεύσεως την 1η Ιανουαρίου 1989.

6. Κατ' αρχάς, η Finanzamt αρνήθηκε να της παράσχει τη φορολογική απαλλαγή για τα μερίσματα από τις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ελβετία, που προβλέπουν οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι οποίες συνήφθησαν μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και των χωρών αυτών [internationales Schachtelprivileg (προνόμιο της διεθνούς συμμετοχής σε εταιρία)].

7. Αυτή απορρέει ειδικότερα από το άρθρο XV της γερμανοαμερικανικής φορολογικής συμβάσεως του 1954/1965 [1] και από το άρθρο 24 της γερμανοελβετικής φορολογικής συμβάσεως του 1971, όπως ίσχυε το 1988 [2].

8. Η πρώτη προβλέπει ότι, στην περίπτωση *γερμανικής κεφαλαιουχικής εταιρίας*, δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές ευρισκόμενες στις Ηνωμένες Πολιτείες και τα οποία φορολογούνται εκεί. Αυτό ισχύει και για τα εισοδήματα που προέρχονται από μερίσματα, οσάκις αυτά καταβάλλονται από αμερικανική εταιρία σε γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία, η οποία έχει τουλάχιστον το 25 % των παρεχουσών δικαίωμα ψήφου μετοχών της αμερικανικής εταιρίας [ποσοστό που κατέβηκε στο 10 % κατ' εφαρμογήν του άρθρου 26, παράγραφος 7, του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, στο εξής: KStG)].

9. Η δεύτερη ορίζει ότι δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου τα μερίσματα που μία κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη στην Ελβετία διανέμει σε *κεφαλαιουχική εταιρία η οποία φορολογείται απεριορίστως στη Γερμανία* αν, σύμφωνα με τη γερμανική φορολογική νομοθεσία, ο εισπραττόμενος επί του κέρδους της διανέμουσας μερίσματα εταιρίας ελβετικός φόρος θα μπορούσε επίσης να υπολογιστεί στον γερμανικό φόρο εταιριών.

10. Δεύτερον, η Finanzamt, βεβαίως, υπολόγισε μεν στον φόρο εταιριών τον φόρο που παρακρατήθηκε στην πηγή στο εκάστοτε κράτος εντός του οποίου η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη (άμεσος υπολογισμός προβλεπόμενος από το άρθρο 26, παράγραφος 1, του KStG), πλην όμως αρνήθηκε να υπολογίσει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα κέρδη που διένειμαν οι αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες της Saint-Gobain SA καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών εταιριών στα κράτη εντός των οποίων είναι εγκατεστημένες. Πρόκειται για τον έμμεσο υπολογισμό που προβλέπει το άρθρο 26, παράγραφος 2, του ιδίου νόμου.

1 — Σύμβαση συναφθείσα στις 22 Ιουλίου 1954 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους επί του εισοδήματος και ορισμένους άλλους φόρους, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 17ης Σεπτεμβρίου 1965 (*BGBl.* 1954 II, σ. 1118· 1966 II, σ. 745).

2 — Σύμβαση συναφθείσα στις 11 Αυγούστου 1971 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 30ής Νοεμβρίου 1978 (*BGBl.* 1972 II, σ. 1022· 1980 II, σ. 750).

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, αν μία μητρική εταιρία φορολογουμένη απεριορίστως έχει συμμετοχή στο κεφάλαιο αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας, μπορεί να της επιτραπεί, κατόπιν αιτήσεως και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να υπολογίσει στον φόρο εταιριών, τον οποίο οφείλει λόγω των μερισμάτων που της κατανέμει η θυγατρική εταιρία, φόρο επί των κερδών σε βάρος της τελευταίας.

11. Τέλος, όσον αφορά τον φόρο περιουσίας, η Finanzamt περιέλαβε τη συμμετοχή στο κεφάλαιο της αμερικανικής θυγατρικής εταιρίας στην εγχώρια περιουσία του υποκαταστήματος, και συνεπώς δεν χορήγησε στη Saint-Gobain ZN το προνόμιο της διεθνούς συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία στον τομέα του φόρου περιουσίας, που προβλέπει το άρθρο 102, παράγραφος 2, του Bewertungsgesetz, (νόμου για τις αποτιμήσεις, στο εξής: BewG).

12. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αν γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία έχει άμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας, η συμμετοχή, κατόπιν αιτήσεως, δεν περιλαμβάνεται στην περιουσία εκμεταλλεύσεως της γερμανικής εταιρίας.

13. Προς στήριξη της προσφυγής της, ενώπιον του Finanzgericht Köln, η Saint-Gobain ZN ισχυρίζεται ότι το γεγονός της μη χορηγήσεως στο γερμανικό υποκατάστημα κεφαλαιουχικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος του προνομίου του έμμεσου υπολογισμού και των προνομίων της διεθνούς συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία στον τομέα του φόρου εταιριών και του φόρου περιουσίας συνιστά παράβαση των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ.

14. Το Finanzgericht Köln διαπίστωσε ότι ήταν σύμφωνη προς το ισχύον το 1988 γερμανικό δίκαιο η άρνηση του υπολογισμού αυτού καθώς και η μη χορήγηση των προνομίων αυτών σε γερμανικό υποκατάστημα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας. Πράγματι, οι διατάξεις που προβλέπουν τα προνόμια αυτά εφαρμόζονταν μόνο στις εταιρίες που φορολογούνται απεριορίστως στη Γερμανία, δηλαδή που έχουν εκεί την έδρα τους ή τη διεύθυνση των εμπορικών εργασιών τους. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, υποκατάστημα εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, δεν πληρούσε, επομένως, την προϋπόθεση αυτή.

15. Το αιτούν δικαστήριο διερωτήθηκε πάντως αν μια τέτοια άρνηση μπορεί να συνιστά δυσμενή διάκριση αντίθετη προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης. Αναφέρεται ιδίως στην απόφαση του Δικαστηρίου Επιτροπή κατά Γαλλίας (avoir fiscal, πίστωση φόρου) [3].

16. Το Finanzgericht Köln μας υποβάλλει, επομένως, τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Συμβιβάζεται με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, το γεγονός ότι δεν χορηγήθηκε σε ευρισκόμενες στη Γερμανία εγκαταστάσεις κεφαλαιουχικής εταιρίας, που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, το φορολογικό προνόμιο εκ της συμμετοχής κεφαλαιουχικής

3 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83 (Συλλογή 1986, σ. 273).

εταιρίας σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία (Schachtelprivileg), για μερίσματα, βάσει συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας με τρίτη χώρα, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις που αυτό χορηγείται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία;

2) Συμβιβάζεται με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, το γεγονός ότι, στην περίπτωση των ευρισκομένων στη Γερμανία εγκαταστάσεων κεφαλαιουχικής εταιρίας που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, ο εισπραχθείς εντός τρίτης χώρας φόρος επί των κερδών μιας εκεί εγκατεστημένης θυγατρικής εταιρίας των ευρισκομένων στη Γερμανία εγκαταστάσεων δεν υπολογίστηκε στον γερμανικό φόρο νομικών προσώπων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις όπως στην περίπτωση κεφαλαιουχικών εταιριών με έδρα τη Γερμανία;

3) Συμβιβάζεται με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, το γεγονός ότι δεν χορηγήθηκε σε ευρισκόμενες στη Γερμανία εγκαταστάσεις κεφαλαιουχικής εταιρίας, που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, το φορολογικό προνόμιο εκ της συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία (Schachtelprivileg) ως προς τον φόρο περιουσίας υπό τις ίδιες προϋποθέσεις όπως στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία;»

17. Πρέπει να σημειωθεί ότι, από τότε που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, οι ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις αποτέλεσαν αντικείμενο σημαντικών τροποποιήσεων. Πράγματι, από το οικονομικό έτος 1994, δυνάμει του Standortsicherungsgesetz της 13ης Σεπτεμβρίου 1993 (νόμου περί διατηρήσεως και ενισχύσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ως πόλου έλξεως για την εγκατάσταση επιχειρήσεων) [4], ο Γερμανός νομοθέτης επέκτεινε την εφαρμογή ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων, τα οποία έως τότε εφαρμόζονταν μόνο στις απεριορίστως φορολογούμενες στη Γερμανία εταιρίες, στα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών. Έτσι, το άρθρο 8b, παράγραφος 4, του KStG χορηγεί στα περιορισμένως φορολογούμενα πρόσωπα, για τα εγχώρια υποκαταστήματά τους, τις φορολογικές απαλλαγές που προβλέπουν οι συμβάσεις σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας για τα μερίσματα εκ συμμετοχής που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρίες. Το άρθρο 26, παράγραφος 7, του KStG επιτρέπει στα εγχώρια υποκαταστήματα τον έμμεσο υπολογισμό που προβλέπει το άρθρο 26, παράγραφος 2, του KStG.

18. Επιπλέον, στο σημείο αυτό θα ήθελα να παρατηρήσω ότι τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως έλαβαν χώρα πριν από την έκδοση 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών [5].

4 — *BGBl.* I, σ. 1569.

5 — ΕΕ L 225, σ. 6.

Επομένως, δεν είναι αναγκαίο να εξετασθεί η ενδεχομένη επίπτωση των διατάξεών της στην υπόθεση που μας απασχολεί.

19. Η διάταξη που αφορά το προνόμιο της συμμετοχής σε εταιρία ως προς τον φόρο περιουσίας δεν τροποποιήθηκε από τον προπαρατεθέντα Standortsicherungsgesetz, αλλά, από την 1η Ιανουαρίου 1997, ο φόρος αυτός δεν εισπράττεται πλέον λόγω του μερικώς αντισυνταγματικού χαρακτήρα του.

20. Είδαμε ότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση σχετικά με την πίστωση φόρου («avoir fiscal»). Το ίδιο έκαναν και οι διάφοροι παρεμβαίνοντες ενώπιον του Δικαστηρίου. Η απόφαση αυτή αφορά φορολογικό πλεονέκτημα σχετικά με τον φόρο επί των κερδών των εταιριών που προβλέπεται από τη γαλλική νομοθεσία.

21. Το Δικαστήριο διατύπωσε με την απόφαση αυτή τις επόμενες αρχές.

22. Κατ' αρχάς, έκρινε ότι διάκριση ανάλογα με το κράτος μέλος της έδρας μιας εταιρίας μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να δικαιολογείται σε έναν τομέα όπως το φορολογικό δίκαιο.

23. Πάντως, όταν η νομοθεσία κράτους μέλους θέτει στο ίδιο επίπεδο, για φορολογικούς σκοπούς, τις εταιρίες που έχουν τη καταστατική τους έδρα στο εθνικό έδαφος και τα ευρισκόμενα στο εθνικό του έδαφος υποκαταστήματα και πρακτορεία εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, δεν μπορεί, στο πλαίσιο της ίδιας φορολογίας, να τα μεταχειρίζεται διαφορετικά όσον αφορά τη χορήγηση σχετικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, μεταχειριζόμενος κατά τρόπο πανομοιότυπο τις δύο μορφές εγκαταστάσεως, προκειμένου να φορολογήσει τα πραγματοποιούμενα από αυτές κέρδη, ο νομοθέτης του εν λόγω κράτους μέλους δέχθηκε ότι δεν υπάρχει μεταξύ των δύο, όσον αφορά τις λεπτομέρειες και τις προϋποθέσεις της φορολογίας αυτής, καμία αντικειμενική διαφορά που να μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση.

24. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να περιορίζει, με φορολογικές διατάξεις εισάγουσες διακρίσεις, την ελεύθερη επιλογή της μορφής εγκαταστάσεως από τους επιχειρηματίες άλλων κρατών μελών. Το γεγονός ότι με την ίδρυση θυγατρικής εταιρίας είναι δυνατόν να αποφύγουν διάκριση έναντι των υποκαταστημάτων δεν μπορεί, επομένως, να δικαιολογήσει τη διάκριση αυτή.

25. Τέλος, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι τα δικαιώματα που απορρέουν από το άρθρο 52 της Συνθήκης είναι ανεπιφύλακτα και ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά τον σεβασμό τους από το περιεχόμενο συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας, που συνήψε με άλλο κράτος μέλος (εξυπακούεται, με το κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της εταιρίας).

26. Το ερώτημα που τίθεται είναι αν η νομολογία αυτή μπορεί να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση, παρόλον ότι, αντί-

θετα προς την περίπτωση αυτή, αφορούσε συμμετοχές σε εθνικές εταιρίες.

27. Τα τρία προδικαστικά ερωτήματα θέτουν τα ίδια ζητήματα αρχής και, επομένως, πρέπει κατ' ουσίαν να εξετασθούν ταυτόχρονα, παρ' όλον ότι καθένα από αυτά έχει κάποιες ειδικές πτυχές. Επομένως, θα τα εξετάσω μαζί, όπως εξάλλου πράττουν οι διάφοροι παρεμβαίνοντες.

Παρατηρήσεις που αφορούν όλα τα υποβληθέντα ερωτήματα

28. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι η προβαλλόμενη από τη Saint-Gobain ZN δυσμενής μεταχείριση θα είχε αποφευχθεί αν αυτή ήταν εταιρία γερμανικού δικαίου. Τα φορολογικά πλεονεκτήματα, για τα οποία πρόκειται στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, απορρέουν πράγματι από εθνικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν, ρητώς, μόνο για τις εταιρίες που φορολογούνται απεριορίστως στη Γερμανία. Κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο [6], τέτοιες πρέπει να θεωρούνται οι εταιρίες των οποίων η καταστατική ή πραγματική έδρα, βρίσκεται στη Γερμανία.

29. Ως προς το πλεονέκτημα για το οποίο πρόκειται στο πρώτο ερώτημα, από τον φάκελο προκύπτει ότι, επειδή οι επίμαχες διμερείς συμβάσεις επιφυλάσσουν το ευεργέτημα των διατάξεών τους στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός των συμβαλλομένων κρατών, η Saint-Gobain ZN δεν μπορεί να επωφεληθεί αυτών, αντίθετα προς μία εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία.

30. Ασφαλώς, και στις τρεις περιπτώσεις πρέπει να πληρωθούν και άλλες προϋποθέσεις για να τύχουν εφαρμογής τα οικεία πλεονεκτήματα. Εντούτοις, αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας διαφοράς.

31. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου [7], η έδρα εταιρίας είναι αυτή που καθορίζει την υπαγωγή της στην έννομη τάξη ενός κράτους και, επομένως, η έδρα αντιστοιχεί με την ιθαγένεια των φυσικών προσώπων.

32. Επιβάλλεται, επομένως, η διαπίστωση ότι η διάκριση για την οποία παραπονείται η Saint-Gobain ZN στηρίζεται στην ιθαγένεια της μητρικής εταιρίας. Πράγματι, η εγκατεστημένη στη Γαλλία Compagnie de Saint-Gobain SA είναι ο φορολογούμενος για τον

6 — Άρθρο 1, παράγραφος 1, του KStG και άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, του Vermögensteuergesetz (νόμου περί του φόρου περιουσίας).

7 — Βλ., ως παράδειγμα της πάγιας νομολογίας, την απόφαση της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services (Συλλογή 1994, σ. I-1137, σκέψη 15).

οποίο πρόκειται στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, παρ' όλον ότι το γερμανικό υποκατάστημά της είναι αυτό που άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht.

33. Υπό την επιφύλαξη ενός ειδικού επιχειρήματος για τον φόρο περιουσίας, στο οποίο θα επανέλθουμε, δεν αμφισβητείται ότι η μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν οι μη έχουσες την έδρα τους στη Γερμανία εταιρίες είναι δυσμενής, συγκρινομένη με εκείνη της οποίας τυγχάνουν οι εγκατεστημένες στη Γερμανία εταιρίες (περιλαμβανομένων των θυγατρικών εταιριών αλλοδαπών εταιριών). Πράγματι, οι επίδικες διατάξεις μειώνουν τη φορολογική επιβάρυνση των τελευταίων καταργώντας οικονομικές ή νομικές διπλές φορολογίες. Οι μη εγκατεστημένες στη Γερμανία εταιρίες βρίσκονται σε μειονεκτική θέση, εφόσον τους αρνούνται τη μείωση αυτή, σε τελευταία ανάλυση, για τον μόνο λόγο ότι δεν είναι εγκατεστημένες στη Γερμανία.

34. Έτσι, το προνόμιο της διεθνούς συμμετοχής, για το οποίο πρόκειται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, χορηγείται δυνάμει διμερών συμβάσεων και καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας των μερισμάτων που διανέμουν οι αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες αποκλείοντας αυτά από τη φορολογική βάση εντός του κράτους όπου είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία. Επομένως, εν προκειμένω αυτό έχει ως αποτέλεσμα φορολογική απαλλαγή της οποίας, όπως είδαμε, δεν τυγχάνουν οι εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στη Γερμανία.

35. Ο μηχανισμός του έμμεσου υπολογισμού, που αποτελεί αντικείμενο του δευτέρου ερωτήματος, λειτουργεί διαφορετικά αλλά έχει παρόμοιο αποτέλεσμα. Πράγματι, καθιστά δυνατή τη μείωση του οφειλομένου από τη μητρική εταιρία φόρου υπολογίζοντας στο ποσό του τον αλλοδαπό φόρο εταιριών που ήδη κατέβαλαν οι θυγατρικές εταιρίες της και οι θυγατρικές εταιρίες των θυγατρικών εταιριών της. Και η δυνατότητα αυτή προσφέρεται μόνο στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία.

36. Τέλος, το τρίτο ερώτημα αφορά επίσης το προνόμιο διεθνούς συμμετοχής, αλλά στο πλαίσιο του φόρου περιουσίας. Το αποτέλεσμά του είναι η απαλλαγή από τον φόρο περιουσίας, που πλήρωσε η μητρική εταιρία, της συμμετοχής που αυτή έχει στη θυγατρική εταιρία που έχει την έδρα της εκτός της Γερμανίας. Επομένως, πρόκειται επίσης για μια δυνατότητα φορολογικής μειώσεως, η οποία επίσης επιφυλάσσεται στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία.

37. Αφού αποδείχθηκε — εκτός ενός ειδικού στοιχείου που αφορά τον φόρο περιουσίας, το οποίο θα εξετασθεί αργότερα — η δυσμενής μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους φορολογουμένους που δεν είναι εγκατεστημένοι στη Γερμανία, πρέπει να εξεταστούν ακόμη τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν προς στήριξη των επίδικων εθνικών διατάξεων.

38. Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί την ύπαρξη διακρίσεως εν προκειμένω. Υπενθυμίζει συναφώς την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δυνάμει της οποίας υφίσταται δυσμενής διάκριση όταν αντιμετωπίζονται διαφορετικά οι πανομοιότυπες καταστάσεις ή πανομοιότυπα οι διαφορετικές καταστάσεις. Στον φορολογικό τομέα, η κατάσταση των μη εγκατεστημένων στο κράτος διαφέρει

βασικά από εκείνη των εγκατεστημένων στο κράτος, πράγμα που το Δικαστήριο επιβεβαίωσε με την απόφαση του Schumacker [8].

39. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει επίσης ότι, στην απόφαση «avoir fiscal», το Δικαστήριο προσέδωσε μεγάλη σημασία στο γεγονός ότι, εφόσον η επίδικη κανονιστική ρύθμιση θέτει «στο ίδιο επίπεδο, όσον αφορά τη φορολογία επί των κερδών τους, τις ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα στο εθνικό έδαφος και τα υποκαταστήματα και πρακτορεία που βρίσκονται στο εθνικό του έδαφος εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, δεν μπορεί, χωρίς να δημιουργεί δυσμενή διάκριση, να τις μεταχειρίζεται διαφορετικά στο πλαίσιο της ίδιας αυτής φορολογίας, όσον αφορά τη χορήγηση σχετικού με αυτή ευεργετήματος, όπως η πίστωση φόρου» [9]. Όμως, τονίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, αντίθετα προς αυτό που συμβαίνει με το γαλλικό φορολογικό δίκαιο, οι γερμανικές κεφαλαιουχικές εταιρίες δεν τίθενται στο ίδιο επίπεδο με τις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών ούτε όσον αφορά τη φορολογική βάση ούτε όσον αφορά τον συντελεστή αυτής.

40. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι αυτό πράγματι δεν συμβαίνει, αλλά ισχυρίζεται ότι οι διαφορές που υφίστανται δεν έχουν βαρύνουσα σημασία όσον αφορά τις κεφαλαιουχικές εταιρίες [10]. Κατ' αυτήν, οι διαφορές αυτές απορρέουν, κατ' ουσίαν, από τη φύση των πραγμάτων και δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τον αποκλεισμό των αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών από τα προνόμια για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση.

41. Ας εξετάσουμε, επομένως, τις διαφορές που αναφέρει η Γερμανική Κυβέρνηση.

42. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως δεν μπορεί να εξομοιωθεί εν προκειμένω η κατάσταση των μη εγκατεστημένων στη Γερμανία, οι οποίοι φορολογούνται μόνο για τα κέρδη που πραγματοποιούν στη Γερμανία, με εκείνη των εγκατεστημένων στη Γερμανία, οι οποίοι φορολογούνται απεριορίστως, και των οποίων, συνεπώς, όλα τα εισοδήματα (παγκόσμιο εισόδημα) φορολογούνται από το οικείο κράτος.

43. Η Γερμανική Κυβέρνηση συνάγει απ' αυτό ότι εν προκειμένω δεν υπάρχει δυσμενής διάκριση αντίθετη προς τη Συνθήκη, εφόσον η διαφορετική μεταχείριση την οποία υφίστανται οι μη εγκατεστημένοι στη Γερμανία αντιστοιχεί στη διαφορετική φύση των μονίμων εγκαταστάσεων των αλλοδαπών εταιριών και των εταιριών που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία.

44. Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Γερμανική Κυβέρνηση αναφέρεται μόνο γενικώς στη διαφορά, βεβαίως αναμφισβήτητη, μεταξύ της περιορισμένης φορολογικής ευθύνης και της απεριόριστης φορολογικής ευθύνης, που απορρέει από την περιορισμένη φορολογική εξουσία του κράτους της πηγής σε σχέση με εκείνη του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη η κύρια επιχείρηση.

45. Όμως, ήδη τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως δείχνουν ότι η

8 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93 (Συλλογή 1995, σ. I-225).

9 — Σκέψη 20.

10 — Βλ. την παράγραφο 27 των παρατηρήσεών της.

διάκριση αυτή πρέπει να νοείται με διαβαθμίσεις. Αφενός, πράγματι, από αυτά φαίνεται σαφώς ότι οι απεριορίστως φορολογούμενες εταιρίες μπορούν να τύχουν σημαντικών εκπτώσεων από τη βάση υπολογισμού του φόρου στον οποίο υπόκεινται, είτε αυτό οφείλεται στη γερμανική νομοθεσία υπό στενή έννοια του όρου είτε λόγω του εκτεταμένου δικτύου δμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

46. Αφετέρου, η κατάσταση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης αποδεικνύει ότι η φορολόγηση, που περιορίζεται κατ' αρχήν στο πραγματοποιούμενο στη Γερμανία κέρδος, περιλαμβάνει επιπτώσεις συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στην πραγματικότητα εκτός της Γερμανίας. Η εν λόγω έννοια της περιορισμένης φορολογίας, επομένως, ερμηνεύεται, όπως γράφει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ευρέως από τις γερμανικές αρχές.

47. Εξάλλου, όπως παρατηρούν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή, είναι παράδοξο να γίνεται επίκληση του γεγονότος ότι οι θυγατρικές εταιρίες πρέπει, κατ' αρχήν, να φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους και οι μόνιμες εγκαταστάσεις για το εθνικό εισόδημά τους, προκειμένου να δικαιολογηθούν διατάξεις των οποίων το αποτέλεσμα είναι, στην πρώτη περίπτωση, η μείωση του μη εθνικού τμήματος του παγκοσμίου εισοδήματος και, επομένως, η προσέγγιση του παγκοσμίου εισοδήματος με το εθνικό είσόδημα. Όπως παρατήρησε η Επιτροπή, στη Γερμανία φθάνει κανείς ακόμη και στο παράδοξο αποτέλεσμα οι γερμανικές κεφαλαιουχικές εταιρίες να μη φορολογούνται για τις συμμετοχές τους και να φορολογούνται μόνον οι αλλοδαπές εταιρίες.

48. Αντίθετα προς την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, θεωρώ, επομένως, ότι η κατάσταση μεταξύ των εταιριών που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία και φορολογούνται απεριορίστως και των εταιριών που δεν έχουν την έδρα τους στη Γερμανία και φορολούνται περιορισμένως δεν είναι τόσο διαφορετική ώστε να μην μπορούν να θεωρηθούν συγκρίσιμες για τους σκοπούς του καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου εταιριών ή του φόρου περιουσίας.

49. Ως προς αυτό η Επιτροπή ισχυρίζεται, ορθώς, ότι εν προκειμένω αμφισβητείται μόνον η επιβολή φόρου σε ορισμένες συμμετοχές και τα μερίσματα που προέρχονται από τις συμμετοχές αυτές.

50. Αυτά τα αντικείμενα φόρου, όπως τα αποκαλεί η Επιτροπή, υπόκεινται στον γερμανικό φόρο, ανεξάρτητα από το αν το φορολογούμενο πρόσωπο είναι εγκατεστημένο στη Γερμανία ή όχι.

51. Επειδή η φορολογική υποχρέωση υφίσταται ανεξάρτητα από το ερώτημα αυτό, τα συνδεόμενα με την υποχρέωση αυτή πλεονεκτήματα, όπως είναι τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, πρέπει επίσης, κατ' αρχήν, να χορηγούνται ανεξάρτητα από το κριτήριο της εγκαταστάσεως.

52. Όπως είπε η Επιτροπή κατά τη συνεδρίαση, πρόκειται για τις δύο πλευρές του ιδίου νομίσματος.

53. Μπορεί εξάλλου να παρατηρηθεί ότι, στις παρατεθείσες υποθέσεις [11], όπου το Δικαστήριο αναγνώρισε τη διαφορετική φύση, κατ' αρχήν, μεταξύ της καταστάσεως των εγκατεστημένων και αυτής των μη εγκατεστημένων, η αναγνώριση αυτή δεν το εμπόδισε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, στο πλαίσιο των διατάξεων για τις οποίες επρόκειτο στις εν λόγω υποθέσεις, οι δύο καταστάσεις ήσαν συγκρίσιμες.

54. Επομένως, οποιαδήποτε διαφορετική μεταχείριση ως προς ένα σημείο, στο οποίο οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες, πρέπει να δικαιολογείται από επιτακτική απαίτηση αναγνωριζομένη από το κοινοτικό δίκαιο.

55. Πράγματι, όπως τόνισε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση «avoir fiscal» ή ακόμη με την απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση Commerzbank [12],

«το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω και μόνο του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα αφαιρούσε από τη διάταξη αυτή [το άρθρο 52] το περιεχόμενο της».

56. Η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει το γεγονός ότι οι επίδικες διατάξεις έχουν ως αντικείμενο τη αποφυγή διπλής φορολογίας, δηλαδή πολλαπλής φορολογίας. Κατ' αυτήν, το κράτος της έδρας μιας εταιρίας ενδιαφέρεται πρωτίστως για την αποφυγή αυτής. Συνεπώς, στο κράτος αυτό απόκειται, και όχι σε εκείνο της μόνιμης εγκαταστάσεως, να εξαφανίσει τις συνέπειες ενδεχομένων διπλών φορολογιών που υπέστησαν οι εγκατεστημένες σ' αυτό εταιρίες.

57. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, αυτό ισχύει ακόμη περισσότερο καθόσον το κράτος της έδρας μπορεί να καλύψει την απώλεια εισοδημάτων που προκλήθηκαν από διατάξεις όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, διότι φορολογεί όλες τις δραστηριότητες της μητρικής εταιρίας αντίθετα προς το κράτος της μόνιμης εγκαταστάσεως.

58. Η επιχειρηματολογία αυτή δεν είναι πειστική.

59. Πράγματι, ο στόχος της αποφυγής της διπλής φορολογίας των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στη Γερμανία μπορεί κάλλιστα να επιτευχθεί χωρίς την εφαρμογή διατάξεων που εισάγουν διακρίσεις. Η εφαρμογή αυτών και υπέρ των μονίμων εγκαταστάσεων των μη εγκατεστημένων στη Γερμανία φορολογουμένων ουδόλως διακυβεύει τον στόχο του νομοθέτη. Όσον αφορά τα πλεονεκτήματα για τα οποία πρόκειται στα δύο πρώτα ερωτήματα, η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνεται εξάλλου από το γεγονός ότι ο Γερμανός νομοθέτης έκρινε ότι μπορούσε, όπως αναφέραμε, να τροποποι-

11 — Βλ. τις αποφάσεις «avoir fiscal» και Schumacker, που προπαρατέθηκαν, καθώς και, για παράδειγμα, την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493).

12 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91 (Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13).

ήσει τις οικείες εθνικές διατάξεις το 1993 και να προβλέψει έκτοτε την ίση μεταχείριση των μονίμων εγκαταστάσεων.

60. Είναι γεγονός ότι μία τέτοια επέκταση του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων αυτών μπορούσε να προκαλέσει απώλεια εσόδων στο γερμανικό δημόσιο. Πάντως, κατά πάγια νομολογία, ένα τέτοιο επιχείρημα δεν μπορεί να δικαιολογήσει δυσμενή διάκριση αντίθετη προς θεμελιώδη ελευθερία της Συνθήκης [13].

61. Συνεπώς, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ούτε το επιχείρημα, σύμφωνα με το οποίο στο κράτος μέλος της έδρας της εταιρίας απόκειται να καταργήσει τη σχετική διπλή φορολογία, για τον λόγο ότι μπορεί να καλύψει, με τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμει η μητρική εταιρία, την με τον τρόπο αυτό προκύπτουσα απώλεια εσόδων, δυνατότητα που δεν έχει το κράτος της μόνιμης εγκαταστάσεως. Πράγματι, και αυτή η επιχειρηματολογία έχει κατ' ουσίαν σχέση με τον προϋπολογισμό.

62. Εξάλλου, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας της Συνθήκης επικαλούμενο το γεγονός ότι απόκειται σε άλλο κράτος μέλος να τον αποφύγει.

63. Επιπλέον, πρέπει να εξετάσουμε αν τα επίδικα εθνικά μέτρα μπορούν να δικαιολογηθούν από την αναγκαιότητα της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Πράγματι, αυτό θα μπορούσε να συμβαίνει αν, παρά τον κατ' αρχήν συγκρίσιμο χαρακτήρα των επίμαχων καταστάσεων, υπήρχαν εντούτοις στο γερμανικό φορολογικό σύστημα συγκεκριμένες διαφορές μεταξύ της φορολογίας των υποκαταστημάτων και εκείνης των θυγατρικών εταιριών, που καθιστούσαν αναγκαίες τις επίδικες διακρίσεις.

64. Η Σουηδική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση αναφέρουν τη δυνατότητα αυτή. Η Επιτροπή και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προβαίνουν, εντούτοις, σε λεπτομερή συγκριτική ανάλυση από την οποία προκύπτει, κατ' αυτές, ότι δεν υφίστανται τέτοιες διαφορές στη φορολογική μεταχείριση των υποκαταστημάτων και των θυγατρικών εταιρίων. Η τελευταία αυτή διαπίστωση επιβεβαιώνεται από το αιτούν δικαστήριο.

65. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση αναφέρει ειδικότερα τη δυνατότητα η παρακράτηση στην πηγή όσον αφορά τα διανεμούμενα από τη θυγατρική εταιρία κέρδη στη μητρική εταιρία να αποτελεί μειονέκτημα για τη θυγατρική εταιρία σε σχέση με το υποκατάστημα του οποίου τα κέρδη μεταβιβάζονται στη μητρική εταιρία χωρίς να φορολογούνται.

66. Εντούτοις, δεν μπορεί να συναχθεί από αυτό ότι μία τέτοια παρακράτηση δικαιολο-

13 — Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση της 7ης Φεβρουαρίου 1984, 238/82, Duphar κ.λπ. (Συλλογή 1984, σ. 523).

γεί τη διαφορετική μεταχείριση για την οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση.

67. Κατ' αρχάς, παρατηρείται ότι από τις επεξηγήσεις της Επιτροπής και της προσφεύγουσας, που δεν αμφισβητήθηκαν ως προς το σημείο αυτό από τη Γερμανική Κυβέρνηση, προκύπτει ότι το μερίδιο του κέρδους της θυγατρικής εταιρίας που διανέμεται στη μητρική εταιρία φορολογείται με χαμηλότερο συντελεστή (36 %) από εκείνον που εφαρμόζεται στο κέρδος που μεταβιβάζεται στη μητρική εταιρία από τη μόνιμη εγκατάσταση (50 %). Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή υφίσταται πλεονέκτημα για τη θυγατρική εταιρία. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, κάθε άλλο παρά προφανές είναι ότι το μειονέκτημα που απορρέει για τη θυγατρική εταιρία από την παρακράτηση στην πηγή θα πρέπει κατ' ανάγκη να αντισταθμίζεται από ένα πρόσθετο πλεονέκτημα στο επίπεδο του καθορισμού της φορολογικής βάσεως.

68. Εν πάση περιπτώσει, το επιχείρημα πρέπει να απορριφθεί από απόψεως αρχών. Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται, από ορισμένες απόψεις, να μεταχειρίζεται λιγότερο ευνοϊκά τα υποκαταστήματα και τα πρακτορεία για να αντισταθμίζει τα πλεονεκτήματα των οποίων αυτά τυγχάνουν από άλλες απόψεις σε σχέση με τις θυγατρικές εταιρίες [14].

69. Επιπλέον, αυτή η παρακράτηση στην πηγή δεν πραγματοποιείται στο πλαίσιο φορολογίας του κέρδους της θυγατρικής εταιρίας ή του υποκαταστήματος αλλά εκείνης των εισοδημάτων των δικαιούχων της διανομής των εν λόγω κερδών. Οι λεπτομέρειες της φορολογήσεως αυτών, που αποτελούν διαφορετικούς φορολογουμένους, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη για να γίνουν συναφείς διακρίσεις κατά τη φορολόγηση του υποκαταστήματος καθεαυτού και της θυγατρικής εταιρίας καθεαυτής.

70. Πράγματι, μία τέτοια αντίληψη προϋποθέτει ευρεία ερμηνεία της έννοιας της φορολογικής συνοχής, όπως αυτή απορρέει από την απόφαση Bachmann [15], ενώ, ως εξαίρεση από τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης, μία επιτακτική απαίτηση πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

71. Επιπλέον, η Επιτροπή θεωρεί ότι η αιτιολογική έκθεση του Standortsicherungsgesetz του 1993, με τον οποίο, όπως είδαμε, ο Γερμανός νομοθέτης επέκτεινε στις εγκατεστημένες στη Γερμανία εταιρίες τα πλεονεκτήματα για τα οποία πρόκειται στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, συνιστά αναγνώριση εκ μέρους της ιδίας της Γερμανικής Κυβερνήσεως του εισάγοντος διακρίσεις χαρακτήρα των επίδικων διατάξεων, πριν από την τροποποίησή τους.

72. Το συναφές χωρίο της αιτιολογικής αυτής εκθέσεως αναφέρει:

«Η ίση μεταχείριση των μονίμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών και των απεριορίστως φορολογουμένων κεφαλαιουχικών εταιριών λαμβάνει υπόψη

14 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση «πίστωση φόρου», σκέψη 21.

15 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90 (Συλλογή 1992, σ. I-249).

την ελευθερία εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ και αποκλείει έμμεση δυσμενή διάκριση απαγορευομένη από τη διάταξη αυτή.»

73. Το ανωτέρω παραταθέν χωρίο δεν είναι εντελώς σαφές. Κατά τη γνώμη της Γερμανικής Κυβερνήσεως δεν συνεπάγεται αναγνώριση εκ μέρους της οιασδήποτε παραβάσεως της Συνθήκης, αλλά αναφέρεται μόνο σε ορισμένες θέσεις που διατυπώθηκαν στη θεωρία και η επελθούσα τροποποίηση επιδιώκει να αποκλεισθεί για το μέλλον οποιαδήποτε αμφισβήτηση.

74. Κατά τη γνώμη μου, όποια και αν είναι η σημασία που πρέπει να αποδοθεί στο χωρίο αυτό, δεν ενδιαφέρει για την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της Συνθήκης, στην οποία καλείται το Δικαστήριο να προβεί.

Ειδικές παρατηρήσεις σχετικά με τις επιπτώσεις των διεθνών συμβάσεων

75. Ορισμένοι παρεμβαίνοντες προέβαλαν επιχειρήματα τα οποία αφορούν τις επιπτώσεις, στην προκειμένη περίπτωση, των διμερών συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

76. Αναφέρθηκε, κατ' αρχάς, ότι ο καθορισμός των ευεργετουμένων από τις συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας ανήκει μόνο στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

77. Εντούτοις, θεωρώ ότι ολόκληρος ο τομέας των αμέσων φόρων εξακολουθεί να ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών και ότι δεν πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με τους αμέσους φόρους που είναι καθαρά εσωτερικής προελεύσεως και εκείνων που απορρέουν από σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας συναφθείσα με άλλο κράτος μέλος ή με μία τρίτη χώρα. Οι τελευταίες, μετά την κύρωση της συμβάσεως από το εθνικό κοινοβούλιο αποτελούν, εξίσου με τις πρώτες, τμήμα της εθνικής νομοθεσίας περί αμέσων φόρων.

78. Επομένως, ισχύει πλήρως έναντι αυτών η νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία

«καίτοι η άμεση φορολογία είναι της αρμοδιότητας των κρατών μελών, αυτά δεν παύουν να υποχρεούνται να ασκούν την αρμοδιότητά τους αυτή συμμορφούμενα προς το κοινοτικό δίκαιο και να απέχουν, επομένως, από κάθε εμφανή ή συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας» [16].

16 — Βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 16.

79. Άλλοι παρεμβαίνοντες τόνισαν ότι οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στηρίζονται στην αρχή της αμοιβαιότητας και ότι η επέκταση του ευεργετήματος των διατάξεών τους σε εταιρίες εγκατεστημένες στα κράτη μέλη που δεν είναι συμβαλλόμενα μέρη των συμβάσεων αυτών θα είχε ως αποτέλεσμα να καταστραφεί η συμφυής με αυτές τις συμβάσεις ισορροπία.

80. Δεν αρκεί να δοθεί ως απάντηση στην επιχειρηματολογία αυτή, όπως ορισμένοι παρεμβαίνοντες έπραξαν, ότι το Δικαστήριο έκρινε ήδη με την απόφαση περί «πιστώσεως φόρου» ότι τα δικαιώματα που η Συνθήκη απονέμει στους υπηκόους των κρατών μελών είναι ανεπιφύλακτα και ότι το περιεχόμενό τους δεν μπορεί, επομένως, να εξαρτάται από την αμοιβαία εφαρμογή συμβάσεων συναφθεισών μεταξύ των κρατών μελών [17]. Στην παρούσα υπόθεση, το αρμόδιο Finanzamt ουδόλως υποστήριξε ότι η χορήγηση των αιτηθέντων φορολογικών πλεονεκτημάτων εξαρτάται από τη χορήγηση αντίστοιχων πλεονεκτημάτων εκ μέρους της Γαλλικής Δημοκρατίας στα υποκαταστήματα γερμανικών εταιριών που βρίσκονται στη χώρα αυτή.

81. Αυτό που είναι καθοριστικό στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, όπου πρόκειται για συμβάσεις που συνήψε ένα κράτος μέλος με τρίτες χώρες, είναι το ότι, όπως τονίζουν ορθώς η προσφεύγουσα και η Επιτροπή, δεν υπάρχει πρόβλημα συγκρούσεως μεταξύ των υποχρεώσεων που το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και εκείνων που απορρέουν γι' αυτήν από τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει έναντι διαφόρων τρίτων χωρών, έναντι των οποίων δεσμεύεται με τις συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

82. Πράγματι, οι τελευταίες ουδόλως εμποδίζουν την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επεκτείνει την εφαρμογή των διατάξεών τους υπέρ των φορολογουμένων, μη εγκατεστημένων στη Γερμανία εταιριών. Μία τέτοια επέκταση ουδόλως διακυβεύει τα δικαιώματα των τρίτων κρατών που είναι συμβαλλόμενα μέρη των συμβάσεων και δεν τους επιβάλλει καμία νέα υποχρέωση. Επομένως, δεν τίθεται κανένα πρόβλημα ισορροπίας ή αμοιβαιότητας.

83. Εξάλλου, η πρακτική του Γερμανού νομοθέτη όσον αφορά τις συμβάσεις του είδους αυτών για τις οποίες πρόκειται στην παρούσα υπόθεση αποτελεί την καλύτερη απόδειξη. Πράγματι, μειώνοντας την ελαχίστη συμμετοχή σε αμερικανική θυγατρική εταιρία που απαιτείται για γερμανική εταιρία προκειμένου να τύχει των περιλαμβανομένων στις σχετικές συμβάσεις προνομίων, σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 7, του KStG, που προπαρατέθηκε, ο Γερμανός νομοθέτης επέκτεινε μονομερώς το πεδίο εφαρμογής της συμβάσεως στη Γερμανία χωρίς να δημιουργηθεί δυσχέρεια στις σχέσεις της με το άλλο συμβαλλόμενο μέρος.

84. Το ίδιο έγινε όταν, με τον προπαρατεθέντα Standortsicherungsgesetz του 1993, ο Γερμανός νομοθέτης χορήγησε στις μόνιμες εγκαταστάσεις εταιριών άλλων κρατών μελών τα προνόμια διεθνούς συμμετοχής που προβλέπονται από τις διμερείς συμβάσεις. Επομένως, δεν είδε να δημιουργούνται δυσχέρειες λόγω της φύσεως αυτών, που να τον εμποδίζουν να προβλέψει την επέκταση του πεδίου εφαρμογής των εν λόγω προνομίων, την οποία ζήτησε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

17 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση «πίστωση φόρου», σκέψη 26.

85. Αυτή η επέκταση συνεπάγεται μεν αύξηση της απώλειας φορολογικών εσόδων που απορρέει, στην περίπτωση κατά τα λοιπά ομοίων περιστάσεων, από την εφαρμογή των εν λόγω συμφωνιών. Όπως όμως ήδη είδαμε, κατά πάγια νομολογία, ένα τέτοιο επιχείρημα που έχει σχέση με τον προϋπολογισμό δεν μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας προβλεπομένης από τη Συνθήκη.

86. Τέλος, η Σουηδική Κυβέρνηση προβάλλει επιχειρήματα, που θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως αφορώντα το σύστημα, με τα οποία αποδεικνύει ότι, σε ορισμένες ιδιαίτερα πολύπλοκες περιπτώσεις, η επέκταση του πεδίου εφαρμογής των διμερών συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μπορεί να καταλήξει σε παντελή έλλειψη φορολογίας.

87. Εντούτοις, η σκέψη αυτή προφανώς δεν εμπόδισε τη Γερμανική Κυβέρνηση να προβεί σε αυτήν την επέκταση, τουλάχιστον όσον αφορά τα προνόμια για τα οποία πρόκειται στην κύρια δίκη.

88. Εξάλλου, οι καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται η Σουηδική Κυβέρνηση, οι οποίες αφορούν πολύ ειδικές περιπτώσεις, διαφέρουν από την παρούσα υπόθεση στο πλαίσιο της οποίας δεν διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι υφίσταται κίνδυνος τα κέρδη να μη φορολογούνται σε καμία χώρα.

89. Εξίσου διαφορετική είναι η κατάσταση κατά την οποία μία εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Α ζητεί από το κράτος μέλος Β να εφαρμόζει μάλλον τις διατάξεις διμερούς συμβάσεως που έχει συνάψει το εν λόγω κράτος μέλος Β με το κράτος μέλος Γ παρά αυτής την οποία έχει συνάψει το κράτος μέλος Α με το κράτος μέλος Β, περίπτωση που αποτελεί αντικείμενο των υποθέσεων Metallgesellschaft (C-397/98) και Hoechst (C-410/98) [18] που αναφέρθηκαν κατά τη συνεδρίαση. Πράγματι, οι συμβάσεις, των οποίων την εφαρμογή υπέρ αυτής ζητεί η Saint-Gobain ZN, έχουν συναφθεί με τρίτες χώρες.

90. Επιπλέον, η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Α εταιρία δεν έχει κατ' ανάγκη, στην ανωτέρω περίπτωση, σχέση με το κράτος μέλος Γ, αντίθετα προς την παρούσα υπόθεση, κατά την οποία αντικείμενο της διαφοράς αποτελεί η μεταχείριση συμμετοχών σε εταιρίες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος Γ.

91. Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι οι δύο περιπτώσεις αφορούν αιτήματα που διαφέρουν βασικά. Πράγματι, στην ανωτέρω περιγραφείσα περίπτωση, η εγκατεστημένη στο κράτος Α εταιρία δεν ζητεί να την μεταχειρισθεί το κράτος μέλος Β ως εταιρία εγκατεστημένη σ' αυτό αλλά ως εταιρία εγκατεστημένη σε ένα άλλο κράτος μέλος, δηλαδή στο κράτος Γ. Η περίπτωση αυτή αφορά, επομένως, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ εταιριών που δεν είναι εγκατεστημένες στο οικείο κράτος και όχι διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, εταιριών εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος και, αφετέρου, μη εγκατεστημένων στο κράτος αυτό.

92. Επομένως, δεν τίθεται το ίδιο πρόβλημα αρχής με εκείνο που τίθεται στην παρούσα υπόθεση, όπου ζητείται η ίση μεταχείριση με τις εγκατεστημένες στη Γερμανία εταιρίες,

18 — ΕΕ 1999, C 1, σ. 7 και 11.

έστω και αν οι διατάξεις από τις οποίες απορρέει η μεταχείριση αυτή περιλαμβάνονται σε σύμβαση συναφθείσα με τρίτη χώρα.

Ειδικές παρατηρήσεις σχετικά με τον φόρο περιουσίας

93. Όσον αφορά, ειδικότερα, τον φόρο περιουσίας, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η φορολογική επιβάρυνση την οποία εν τέλει φέρει η μητρική εταιρία δεν διαφέρει ανάλογα με το αν οι επίδικες συμμετοχές λαμβάνονται μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ή θυγατρικής εταιρίας.

94. Ασφαλώς ευσταθεί ότι η συμμετοχή σε θυγατρική εταιρία της θυγατρικής εταιρίας δεν περιλαμβάνεται, για τους σκοπούς της φορολογίας αυτής, στην περιουσία της θυγατρικής εταιρίας, χάριν στο προνόμιο της διεθνούς συμμετοχής, ενώ, δεδομένου ότι το προνόμιο αυτό δεν χορηγείται στο υποκατάστημα, το τελευταίο οφείλει φόρο περιουσίας επί της αξίας της συμμετοχής αυτής. Όμως, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το πλεονέκτημα που παρέχεται, επομένως, στη θυγατρική εταιρία αντισταθμίζεται από το γεγονός ότι η περιουσία της μητρικής εταιρίας περιλαμβάνει, για τους σκοπούς του φόρου περιουσίας, την αξία της συμμετοχής στη θυγατρική εταιρία που έχει την έδρα της στη Γερμανία, υπολογιζομένη λαμβανομένης υπόψη της αξίας της συμμετοχής που αυτή η ίδια έχει στη θυγατρική εταιρία.

95. Η Saint-Gobain ZN και η Επιτροπή δεν αμφισβητούν ότι αυτό, κατ' αρχήν, συμβαίνει (άρθρο 121, παράγραφος 2, σημείο 4, του - BewG). Εντούτοις, τονίζουν ότι κατά γενικό κανόνα η εφαρμογή της διατάξεως αυτής δεν λαμβάνεται υπόψη από τις διμερείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που συνήψε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

96. Έτσι, η Saint-Gobain ZN εξέθεσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς να αντικρουστεί στο σημείο αυτό από τη Γερμανική Κυβέρνηση, ότι, στην προκειμένη περίπτωση, το άρθρο 121, παράγραφος 2, σημείο 4, του BewG δεν εφαρμόστηκε δυνάμει του άρθρου 19 της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που ισχύει μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

97. Συνεπώς, οι μόνιμες εγκαταστάσεις γαλλικών μητρικών εταιριών έτυχαν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως, σε σύγκριση με τη μεταχείριση που επιφυλάχθηκε στις θυγατρικές τους εταιρίες.

98. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να διαπιστώσει αν η διάταξη αυτή, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του BewG, έχει πράγματι ως αποτέλεσμα ο φόρος περιουσίας επί των επίμαχων συμμετοχών να επιβαρύνει περισσότερο τις μόνιμες εγκαταστάσεις απ' ό,τι τις θυγατρικές εταιρίες. Αν αυτό συμβαίνει, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης τυγχάνει μεταχειρίσεως ενέχουσας δυσμενή σε βάρος της διάκριση.

99. Ας διευκρινιστεί ακόμη ότι δεν απαιτείται από τις γερμανικές αρχές να χορηγούν το

προνόμιο της συμμετοχής και σε περίπτωση που δεν υφίσταται διμερής σύμβαση. Πράγματι, αυτές έχουν την υποχρέωση αυτή μόνον αν η άρνηση εφαρμογής του προνομίου συνεπάγεται δυσμενή διάκριση, δηλαδή αν δεν υφίσταται συμβατική διάταξη έχουσα ως αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή του άρθρου 121, παράγραφος 2, σημείο 4, του BewG. Συνεπώς, ο κίνδυνος δυσμενούς διακρίσεως έναντι των θυγατρικών εταιριών, τον οποίο ανέφερε η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν υφίσταται.

100. Θα σημειώσω εξάλλου, παρεπιμπτόντως, ότι το επιχείρημα αυτό της Γερμανικής Κυβερνήσεως προϋποθέτει ότι αυτή λαμβάνει υπόψη την ύπαρξη της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ θυγατρικών εταιριών και υποκαταστημάτων.

101. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η διαφορετική μεταχείριση, αν επιβεβαιωνόταν, θα ήταν αδικαιολόγητη. Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης, επομένως, θα την απαγόρευαν.

Τελικές παρατηρήσεις

102. Συνεπώς, απ' όλα τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι επίδικες εθνικές διατάξεις έχουν ως αποτέλεσμα να επιβάλλεται στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς αντικειμενική δικαιολογία, δυσμενής μεταχείριση σε σχέση με εκείνη της οποίας μπορούν να τύχουν οι εγκατεστημένες στη Γερμανία εταιρίες.

103. Εντούτοις, όπως είδαμε και όπως ορθώς εκθέτουν τόσον η Επιτροπή όσον, εξάλλου, και το αιτούν δικαστήριο, οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 58 και του άρθρου 52, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, και δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης απαιτούν να τυγχάνουν της αυτής μεταχειρίσεως με τις εθνικές εταιρίες οι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος και ιδρύουν μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους, εκτός αν υφίστανται διαφορές που δικαιολογούνται αντικειμενικά.

104. Επιπλέον, οι επίδικες εθνικές διατάξεις έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της ελεύθερης επιλογής εκ μέρους των εταιρών άλλων κρατών μελών της μορφής υπό την οποία αυτές επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμά τους όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως. Όμως, από το άρθρο 52, πρώτο εδάφιο, δεύτερη φράση, προκύπτει ότι εταιρία κράτους μέλους επιθυμούσα να ασκήσει το δικαίωμά της όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως δικαιούται να επιλέξει μεταξύ της ιδρύσεως, εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεως, θυγατρικής εταιρίας ή μόνον πρακτορείου ή υποκαταστήματος. Η επιλογή αυτή περιορίζεται αν υφίσταται αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση σε βάρος της μιας ή της άλλης από τις μορφές αυτές εγκαταστάσεως.

Πρόταση

105. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει αρνητικά στα ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht Köln, αποφαινόμενο ως εξής:

«1) Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ απαγορεύουν μία μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη στη Γερμανία, την οποία εκμεταλλεύεται κεφαλαιουχική εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, να μην τυγχάνει, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται ως προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία, του προνομίου εκ της διεθνούς συμμετοχής (Schachtelprivileg) το οποίο χορηγείται για τα μερίσματα δυνάμει φορολογικής συμβάσεως συναφθείσας με τρίτη χώρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

2) Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης απαγορεύουν ο εισπραττόμενος φόρος εντός τρίτης χώρας επί των κερδών εταιρίας που έχει εκεί την έδρα της, η οποία είναι θυγατρική εταιρία εγκαταστάσεως ευρισκομένης στη Γερμανία την οποία εκμεταλλεύεται κεφαλαιουχική εταιρία έχουσα την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, να μην υπολογίζεται, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που ισχύουν για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία, στον φόρο τον οποίο οφείλει η εν λόγω εγκατάσταση ως γερμανικό φόρο εταιριών.

3) Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης απαγορεύουν μία μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη στη Γερμανία, την οποία εκμεταλλεύεται κεφαλαιουχική εταιρία έχουσα την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, να μην τυγχάνει, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία, του προνομίου εκ της διεθνούς συμμετοχής (Schachtelprivileg) στον τομέα του φόρου περιουσίας.»