ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER

της 19ης Νοεμβρίου 1998 *

Α — Εισαγωγή

1. Με την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως τίθεται το ερώτημα κατά πόσον συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο μια ελληνική φορολογική διάταξη [1] η οποία προβλέπει για τις αλλοδαπές εταιρίες φορολογικό συντελεστή 40 % σε όλες τις περιπτώσεις, ενώ οι ελληνικές ανώνυμες εταιρίες δεν φορολογούνται με συντελεστή 40 % αλλά με συντελεστή 35 % στην περίπτωση κατά την οποία είτε εκδίδουν ονομαστικές μετοχές είτε οι ανώνυμες μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

2. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η Royal Bank of Scotland Plc (στο εξής: προσφεύγουσα), έχει την έδρα της στη Μεγάλη Βρετανία και ασκεί δραστηριότητες μέσω υποκαταστήματος που εδρεύει στον Πειραιά. Αντικείμενο της διαφοράς είναι η φορολογία που επιβλήθηκε στο εν λόγω υποκατάστημα για το οικονομικό έτος 1995 (διαχειριστική περίοδος από 1ης Οκτωβρίου 1994 έως 30 Σεπτεμβρίου 1995).

3. Ο υπολογισμός του φόρου πραγματοποιήθηκε κατά τον ελληνικό Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στο δεύτερο τμήμα του οποίου ρυθμίζεται η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Το άρθρο 109, παράγραφος 1, του κώδικα καθορίζει τους φορολογικούς συντελεστές ως εξής:

«1. Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι καθορίζονται, κατά κατηγορία υποχρέων, ως εξής:

α) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, σαράντα τοις εκατό (40 %).

β) Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τριάντα πέντε τοις εκατό (35 %). Σε περίπτωση ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που έχουν ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο συντελεστής της περίπτωσης α' επιβάλλεται στο μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των υπαρχουσών ανώνυμων μετοχών. Για την εξεύρεση του πιο πάνω μέρους κερδών επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανώνυμων μετοχών που προκύπτουν από τα

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Το άρθρο 109, παράγραφος 1, του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (νόμος 2238/1994, *ΦΕΚ* 151 Α').

τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

γ) Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στο άρθρο 101, τριάντα πέντε τοις εκατό (35 %).»

4. Βάσει της διατάξεως αυτής η προσφεύγουσα φορολογήθηκε με συντελεστή 40 %. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το έτος 1995 διατύπωσε την επιφύλαξη ότι θα έπρεπε να φορολογηθεί όπως οι ελληνικές Τράπεζες, δηλαδή με τον συντελεστή 35 %. Προς στήριξη της επιφυλάξεώς της επικαλέστηκε, μεταξύ άλλων, το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ.

5. Η επιφύλαξη απορρίφθηκε με απόφαση η οποία παρέπεμπε στο ισχύον νομικό πλαίσιο. Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής.

6. Το αιτούν δικαστήριο, ήτοι το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά, εκθέτει ότι το άρθρο 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος περιέχει φορολογική μεταχείριση των αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών η οποία, καταρχήν, παρεκκλίνει από τις διατάξεις των άρθρων 7 [2] και 52 της Συνθήκης. Η διάταξη αυτή εισάγει διαφοροποίηση στη φορολογική μεταχείριση των ανώνυμων εταιριών ανάλογα α) με το κατά πόσον αυτές είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών και β) με το είδος των μετοχών των εταιριών, ενώ όλες ανεξαιρέτως οι αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται στη βαρύτερη φορολόγηση του 40 %. Η ειδική φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών εταιριών οδηγεί στην ελάφρυνση των επιβαρύνσεων του κόστους των επιχειρήσεων αυτών και στην απόκτηση ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων εκ μέρους τους έναντι των αλλοδαπών επιχειρήσεων και στη συνακόλουθη νόθευση του ανταγωνισμού.

7. Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«Αν η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), η οποία επιβάλλει διαφορετική φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών, διά της εφαρμογής του εκ ποσοστού 40 % φορολογικού συντελεστή επί των φορολογητέων εισοδημάτων τους, έναντι των ημεδαπών εταιριών, στις οποίες εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής εκ ποσοστού 35 %, είναι επιτρεπτή και ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα αν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 52 της Συνθήκης, δηλαδή αν η ελληνική πολιτεία δικαιούται να επιβάλει την ανωτέρω διαφορετική φορολογική μεταχείριση σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών.»

8. Στη διαδικασία μετέχουν η προσφεύγουσα, η Ελληνική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή. Θα επανέλθω στην επιχει-

2 — Πρόκειται πλέον για το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ.

ρηματολογία των διαδίκων στο πλαίσιο της νομικής εκτιμήσεως της υποθέσεως.

Β — Η άποψή μου επί της υποθέσεως

9. Η *προσφεύγουσα* ισχυρίζεται ότι το άρθρο 109, παράγραφος 1, του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εισάγει απαγορευόμενη άνιση μεταχείριση όσον αφορά τις ημεδαπές και τις αλλοδαπές εταιρίες. Ενώ οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες διαφοροποιούνται ανάλογα με το είδος των μετοχών τους και, συνακολούθως, μπορούν να υπαχθούν στον ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή, εφόσον εκδίδουν ονομαστικές μετοχές ή εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες μετοχές, όλες οι αλλοδαπές εταιρίες φορολογούνται, κατά το άρθρο 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή την οποία έχουν επιλέξει και το είδος των μετοχών που έχουν εκδώσει.

10. Όσον αφορά τον τραπεζικό τομέα, η άνιση μεταχείριση εντείνεται ακόμη από το γεγονός ότι οι νόμοι 2190/1920 και 5076/1931 επιβάλλουν στις ελληνικές Τράπεζες να έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας και να εκδίδουν ονομαστικές μετοχές. Κατά συνέπεια, οι ελληνικές Τράπεζες φορολογούνται *πάντοτε* με συντελεστή 35 % και οι αλλοδαπές Τράπεζες πάντοτε με συντελεστή 40 %.

11. Από τη δομή των σχετικών διατάξεων θα πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η ευνοϊκότερη φορολογία των ελληνικών εταιρών αποτελεί τον κανόνα και η φορολογία με συντελεστή 40 % αποτελεί την εξαίρεση.

12. Η προσφεύγουσα είναι της γνώμης ότι το άρθρο 109, παράγραφος 1, του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος συνιστά αφενός παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως που θέτει η Συνθήκη στο άρθρο 6 και αφετέρου παράβαση του άρθρου 52. Η ελευθερία εγκαταστάσεως διά της αποκτήσεως δευτερεύουσας εγκαταστάσεως υπό τη μορφή πρακτορείου, υποκαταστήματος ή θυγατρικής εταιρίας περιορίζεται απαράδεκτα με την εν λόγω άνιση μεταχείριση.

13. Η προσφεύγουσα επικαλείται τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 28ης Ιανουαρίου 1986 στην υπόθεση 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας [3], και της 12ης Απριλίου 1994 στην υπόθεση C-1/93, Halliburton Services [4].

14. Η *Ελληνική Κυβέρνηση* παραπέμπει καταρχάς στη σχέση ειδικού προς γενικό των άρθρων 48, 52 και 59 της Συνθήκης προς το άρθρο 6 και ισχυρίζεται ότι, εντός του πεδίου εφαρμογής των άρθρων 48, 52 και 59 της Συνθήκης, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 6. Στη συνέχεια, η Ελληνική Κυβέρνηση εκθέτει ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 52 της Συνθήκης σε συνδυασμό με το άρθρο 58 ισχύει και για τις εταιρίες, των οποίων η ιθαγένεια προσδιορίζεται, κατά πάγια νομολογία, από την έδρα τους. Συνεπεία των ανω-

3 — Συλλογή 1986, σ. 273.
4 — Συλλογή 1994, σ. I-1137.

τέρω και εν όψει των επομένων σκέψεων, το υποβληθέν στο Δικαστήριο ερώτημα πρέπει να διατυπωθεί διαφορετικά.

15. Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο βασικός συντελεστής φορολογήσεως των ανώνυμων εταιριών είναι 40 %. Σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών, το 80 % του συνόλου των ανώνυμων εταιριών φορολογείται με τον εν λόγω συντελεστή. Η συντριπτική πλειονότητα των ανώνυμων εταιριών δεν εκδίδει εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, διότι για τη σύσταση μιας ανώνυμης εταιρίας το ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο είναι 10 000 000 δρχ., ενώ για την εισαγωγή μετοχών στο χρηματιστήριο η ανώνυμη εταιρία πρέπει να διαθέτει ίδια κεφάλαια άνω του 1 000 000 000 δρχ. Η ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των ανώνυμων εταιριών που έχουν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο δικαιολογείται από τον σκοπό της προωθήσεως της οικονομικής αναπτύξεως. Το προδικαστικό ερώτημα πρέπει κατά συνέπεια να διατυπωθεί ως εξής:

Ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του ζητήματος αν συμβιβάζεται προς τις διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης η διάταξη του άρθρου 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του νόμου 2238/94, η οποία προβλέπει τη φορολόγηση του φορολογητέου εισοδήματος των αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών με συντελεστή 40 %, ο οποίος ισχύει και για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες κατ' εξαίρεση μόνο μπορούν να υπαχθούν σε ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή ύψους 35 %.

16. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο τομέας της άμεσης φορολογίας δεν εμπίπτει, κατά το παρόν στάδιο της εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου αυτού. Πάντως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να τηρείται και στον τομέα της άμεσης φορολογίας, καθόσον τα κράτη μέλη πρέπει να απέχουν από κάθε εμφανή ή συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση [5].

17. Επειδή στον τομέα των αμέσων φόρων δεν υφίσταται καμία εναρμόνιση, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προσδιορίζουν το φορολογητέο εισόδημα και να καθορίζουν τους φορολογικούς συντελεστές. Εν όψει των προαναφερθέντων, ο φορολογικός συντελεστής του 40 % δεν δημιουργεί, κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, κανένα πρόβλημα, και ειδικότερα δεν ενέχει κανένα στοιχείο δυσμενούς διακρίσεως λόγω ιθαγενείας.

18. Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, ακόμη και αν η δυνατότητα υπαγωγής σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή θεωρηθεί έμμεση δυσμενής διάκριση, είναι εν πάση περιπτώσει δικαιολογημένη. Η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής είναι a priori διαφορετική από την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η νομιμότητα της χορηγήσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων μόνον στους κατοίκους ημεδαπής. Κατά τις βασικές αρχές που διέπουν τις συμβάσεις στον τομέα της διπλής φορολογίας, στο κράτος κατοικίας ή έδρας εναπόκειται να παρέχει φορολογικά πλεονεκτήματα στους κατοίκους ημεδαπής. Τέλος, η διαφορετική μεταχείριση αλλοδαπών και ημεδαπών εταιριών δικαιολογείται επίσης για τον λόγο ότι το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται ήδη εξαρχής κατά διαφορετικό τρόπο (πρβλ. άρθρο 99, παράγραφος 1, περιπτώσεις α' έως

5 — Απόφαση της 15ης Μαΐου 1997 στην υπόθεση C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 19)· απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995 στην υπόθεση C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21)· απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995 στην υπόθεση C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16), και απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996 στην υπόθεση C-107/94, Asscher (Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36).

δ', του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) [6] και ότι ο καθορισμός διαφορετικών συντελεστών φορολογήσεως είναι απλώς συνέπεια του γεγονότος αυτού.

19. Η Ελληνική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο αναδιατυπωθέν προδικαστικό ερώτημα:

«Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος να εφαρμόζει επί αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών συντελεστή φόρου εισοδήματος αντίστοιχο προς αυτόν που εφαρμόζεται κατά κανόνα στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και να μην εφαρμόζει επ' αυτών τον κατ' εξαίρεση ισχύοντα για ορισμένες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες μειωμένο συντελεστή, δεδομένου του παρόντος σταδίου εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου στον τομέα της άμεσης φορολογίας.»

20. Η *Γαλλική Κυβέρνηση* προτείνει επίσης την αναδιατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος, υπό την έννοια όμως ότι ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί ως προς το αν συμβιβάζεται προς τα άρθρα 6 και 52 της Συνθήκης μια διάταξη σαν τη διάταξη του άρθρου 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθόσον δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να αποφαίνεται με προδικαστικές αποφάσεις, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης, ως προς το αν συμβιβάζεται μια συγκεκριμένη εθνική διάταξη προς το κοινοτικό δίκαιο.

21. Στη συνέχεια, και η Γαλλική Κυβέρνηση τονίζει την αδυναμία σωρευτικής εφαρμογής των άρθρων 6 και 52 της Συνθήκης. Ως ειδική διάταξη, το άρθρο 52 υπερισχύει του άρθρου 6 της Συνθήκης. Το άρθρο 6 δεν έχει εφαρμογή στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 52.

22. Προκειμένου να ορίσει το περιεχόμενο της ρυθμίσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης, η Γαλλική Κυβέρνηση εκθέτει ότι η διάταξη θεσπίζει την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως με τους ημεδαπούς. Επομένως, απαγορεύει όλες τις δυσμενείς διακρίσεις λόγω ιθαγένειας. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η δυσμενής διάκριση χαρακτηρίζεται από την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε καταστάσεις αντικειμενικά παρεμφερείς ή την εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις.

23. Το άρθρο 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές για τις

6 — Σύμφωνα με το άρθρο 99, παράγραφος 1, περιπτώσεις α' και δ', του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογείται:
«α)Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή (...). Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
(...)δ)Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα, κατά την έννοια του άρθρου 100.»

ελληνικές εταιρίες αναλόγως της νομικής μορφής τους, ενώ στις αλλοδαπές εταιρίες εφαρμόζεται πάντοτε ο υψηλότερος συντελεστής, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής τους. Αυτή η διαφορά μεταχειρίσεως στηρίζεται μόνο στην ιθαγένεια της εταιρίας που υπόκειται στον φόρο (η ιθαγένεια μιας εταιρίας προσδιορίζεται, κατά το άρθρο 58, σε συν άρτηση με το κράτος στο οποίο έχει συσταθεί). Η Γαλλική Κυβέρνηση βάλλει κατά του γεγονότος ότι δεν έχει καμία σημασία το αν οι αλλοδαπές εταιρίες πληρούν όλες τις προϋποθέσεις οι οποίες απαιτούνται για να τύχουν οι ελληνικές εταιρίες της εφαρμογής του χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή. Μια διάταξη κράτους μέλους η οποία προβλέπει τη φορολόγηση των κερδών αλλοδαπής εταιρίας με συντελεστή 40 %, ενώ η εταιρία πληροί τα κριτήρια που πρέπει να πληρούν οι ελληνικές εταιρίες για να τύχουν της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή 35 %, είναι, κατά συνέπεια, προδήλως αντίθετη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης.

24. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, δεν υπάρχει ωστόσο δυσμενής διάκριση όταν η αλλοδαπή εταιρία τελεί σε αντικειμενικώς παρεμφερή κατάσταση με ημεδαπή εταιρία η οποία υπόκειται στον φορολογικό συντελεστή 40 %. Η Γαλλική Κυβέρνηση διατυπώνει ορισμένες σκέψεις όσον αφορά τον παρεμφερή χαρακτήρα της καταστάσεως. Υποστηρίζει την άποψη ότι οι έννοιες «ανώνυμη εταιρία» και «ανώνυμες μετοχές» δεν ενέχουν καμία δυσμενή διάκριση. Τούτο δεν ισχύει όσον αφορά το στοιχείο της εισαγωγής στο χρηματιστήριο Αθηνών. Για την πλήρωση του κριτηρίου αυτού θα έπρεπε να αρκεί η εισαγωγή των μετοχών της εταιρίας στο χρηματιστήριο οποιουδήποτε κράτους μέλους.

25. Η Γαλλική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

«Το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει την εφαρμογή εθνικής διατάξεως, όπως είναι η διάταξη του άρθρου 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που επιβάλλει στις εταιρίες των άλλων κρατών μελών συντελεστή φορολογίας εισοδήματος υψηλότερο από αυτόν που επιβάλλει στις ημεδαπές εταιρίες που βρίσκονται σε αντικειμενικώς παρεμφερή κατάσταση, ιδίως όσον αφορά τη νομική μορφή.»

26. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει αναγκαία, ενόψει των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, την παροχή περαιτέρω διευκρινίσεων, η Γαλλική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Συναφώς, μια εταιρία οι μετοχές της οποίας έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να θεωρείται ότι βρίσκεται, ως προς αυτό το σημείο, σε παρεμφερή κατάσταση με την ημεδαπή εταιρία, οι μετοχές της οποίας έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο στο κράτος εγκαταστάσεως.»

27. Η *Επιτροπή* υποστηρίζει με τις γραπτές παρατηρήσεις της διαφορετική κάπως άποψη. Το άρθρο 52 ρυθμίζει μια θεμελιώδη ελευθερία και απαγορεύει τόσο τις άμεσες όσο και τις έμμεσες δυσμενείς διακρίσεις. Η αναγωγή της κατοικίας ή έδρας σε κριτήριο θα μπορούσε συναφώς να θεωρηθεί ως συγκαλυμμένη διάκριση. Βεβαίως, η διαφορετική μεταχείριση με κριτήριο την έδρα μιας εταιρίας μπορεί, υπό ορισμένες συνθήκες, να δικαιολογείται από το κοινοτικό δίκαιο, οι περιπτώσεις όμως κατά τις οποίες υφίσταται η δυνατότητα αυτή οριοθετούνται αντικειμενικά.

28. Κατά την Επιτροπή, η προσφεύγουσα έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οπότε το φορολογητέο εισόδημά της πρέπει να προσδιορίζεται όπως το εισόδημα των ελληνικών εταιρών. Κατά συνέπεια, το άρθρο 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εισάγει τόσο μία πρόδηλη όσο και μία συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση. Καθόσον η εφαρμογή του ευνοϊκότερου φορολογικού συντελεστή ύψους 35 % αποκλείεται εντελώς όσον αφορά τις αλλοδαπές εταιρίες, το άρθρο 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εισάγει πρόδηλη δυσμενή διάκριση. Επιπλέον, το άρθρο 109, παράγραφος 1, του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εισάγει μία έμμεση διάκριση, καθόσον θεσπίζει «για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων» φορολογικό συντελεστή ύψους 40 %. Πράγματι, ο ως άνω φορολογικός συντελεστής δεν εφαρμόζεται ποτέ στις ημεδαπές τράπεζες — διότι οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στον τραπεζικό τομέα εκδίδουν υποχρεωτικά ονομαστικές μετοχές — ενώ εφαρμόζεται πάντοτε στις αλλοδαπές τράπεζες.

29. Το Δικαστήριο, με τη νομολογία του [7] περί της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισεως κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, έχει κρίνει ότι, αν τα λοιπά στοιχεία της καταστάσεως των φορολογουμένων είναι τα ίδια, οι μη κάτοικοι ημεδαπής πρέπει επίσης να απολαύουν των φορολογικών πλεονεκτημάτων. Στην παρούσα περίπτωση δεν συντρέχει κανένας λόγος που να δικαιολογεί την άνιση μεταχείριση. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως η ακόλουθη απάντηση:

«Μια εθνική διάταξη η οποία θέτει στο ίδιο επίπεδο, όσον αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσεως για τον καθορισμό του φόρου επί των κερδών, τις ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρίες, αλλά δεν χορηγεί στις τελευταίες, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, το ευεργέτημα εφαρμογής του πιο ευνοϊκού φορολογικού συντελεστή εκ ποσοστού 35 % επί των φορολογητέων εισοδημάτων, είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 52 της Συνθήκης.»

30. Με τις προφορικές παρατηρήσεις της η Επιτροπή δεν έκανε καμία απολύτως διάκριση μεταξύ άμεσης και συγκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως. Κατά την Επιτροπή δηλαδή, έστω και αν στον τομέα των άμεσων φόρων δεν υφίσταται ακόμη καμία εναρμόνιση, απαγορεύεται στα κράτη μέλη να περιορίζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Στην υπό κρίση περίπτωση ουδόλως μπορεί να δικαιολογηθεί η άνιση μεταχείριση, οπότε επιβάλλεται να διαπιστωθεί ότι υφίσταται παράβαση του άρθρου 52.

7 — Απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψεις 36 έως 38· βλ. επίσης απόφαση Asscher (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5).

31. Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [8], το άρθρο 52 της Συνθήκης αποτελεί αναμφιβόλως ειδική έκφραση της γενικής αρχής περί απαγορεύσεως των διακρίσεων που διατυπώνεται στο άρθρο 6 της Συνθήκης. Κατά συνέπεια, το άρθρο 52 υπερισχύει του άρθρου 6. Επομένως, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 52 δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 6.

32. Είναι αυτονόητο ότι, κατά την απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο δεν αποφαίνεται ότι μια εθνική διάταξη είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο. Αντιθέτως παρέχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα αναγκαία κριτήρια για να κρίνει αν οι διατάξεις του εθνικού δικαίου συνάδουν προς το κοινοτικό δίκαιο. Κατά συνέπεια, το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να διατυπώνεται κατά τρόπο γενικό. Ο κανόνας αυτός αποτελεί επίσης πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [9]. Κατά συνέπεια, με τις παρατηρήσεις που ακολουθούν θα επιδιωχθεί να δοθεί απάντηση στο εξής ερώτημα:

Συνάδει προς το άρθρο 52 της Συνθήκης μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (νόμος 2238/1994, *ΦΕΚ* 151 Α'), η οποία επιβάλλει διαφορετική φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών, διά της εφαρμογής του εκ ποσοστού 40 % φορολογικού συντελεστή επί των φορολογητέων εισοδημάτων τους, έναντι των ημεδαπών εταιριών, στις οποίες εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής εκ ποσοστού 35 %;

33. Το άρθρο 52 αποτελεί τη βασική διάταξη για τη μία από τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης. Το άρθρο αυτό, σε συνδυασμό με το άρθρο 58 της Συνθήκης, εξασφαλίζει στα νομικά πρόσωπα την ελευθερία εγκαταστάσεως εντός της Κοινότητας. Της ελευθερίας αυτής απολαύουν οι εταιρίες οι οποίες έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας. Η οριζόμενη κατά τον τρόπο αυτό έδρα μιας εταιρίας είναι καθοριστική για τη σύνδεσή της προς ορισμένη έννομη τάξη, όπως συμβαίνει με την ιθαγένεια των φυσικών προσώπων.

34. Η άσκηση της ελευθερίας αυτής μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 52, πρώτο εδάφιο, δεύτερη πρόταση, να συνίσταται στην ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών. Σύμφωνα με το άρθρο 52, δεύτερο εδάφιο, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει, καταρχήν, την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους. Κατά συνέπεια, η εξασφάλιση στους υπηκόους των άλλων κρατών μελών ίσης μεταχειρίσεως προς τους ημεδαπούς αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο του εν λόγω κανόνα, ο οποίος από το τέλος της μεταβατικής περιόδου έχει άμεση εφαρμογή [10], καθώς και σημαντικό στοιχείο της ίδιας της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

8 — Απόφαση της 30ής Μαΐου 1989 στην υπόθεση 305/87, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1989, σ. 1461, σκέψεις 12 και 13)· βλ. επίσης απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993 στην υπόθεση C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 21), και απόφαση Halliburton Services (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 4), σκέψη 12.

9 — Οι πρώτες σχετικές αποφάσεις είναι η απόφαση της 15ης Ιουλίου 1964 στην υπόθεση 6/64, Costa κατά ENEL (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 1191, 1197), και η απόφαση της 8ης Ιουνίου 1971 στην υπόθεση 78/70, Deutsche Grammophon κατά Metro (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 839, σκέψη 3).

10 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3), σκέψη 13.

35. Κατά συνέπεια, όταν μια διάταξη του εθνικού δικαίου σχετικά με τη φορολογία νομικών προσώπων καθορίζει φορολογικό συντελεστή «για τις *ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες*, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, και για τις *αλλοδαπές εταιρίες* και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, 40 %» [11] του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ «για τις *λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες*» προβλέπεται φορολογικός συντελεστής 35 % [12], η διάταξη αυτή προβαίνει συναφώς σε πρόδηλη διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών. Οι αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται πάντοτε σε φορολογικό συντελεστή 40 %, ενώ οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες φορολογούνται με συντελεστή 35 %, εφόσον οι μετοχές τους είτε είναι ονομαστικές είτε είναι μεν ανώνυμες, αλλά έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

36. Από τους ισχυρισμούς των διαδίκων προκύπτει ότι υπάρχει διαφωνία ως προς το αν ο φορολογικός συντελεστής 35 % αποτελεί τον κανόνα και ο συντελεστής 40 % την εξαίρεση ή αντιστρόφως. Ενώ η προσφεύγουσα θεωρεί ότι ο φορολογικός συντελεστής 35 % αποτελεί τον κανόνα, η Ελληνική Κυβέρνηση εμμένει στην άποψή της ότι ο φορολογικός συντελεστής 40 % αποτελεί τον κανόνα και η φορολογία με συντελεστή 35 % την εξαίρεση.

37. Δεν χρειάζεται να επιλυθεί το ζήτημα αυτό, προκειμένου να εξακριβωθεί αν υφίσταται αντικειμενικώς διαφορετική μεταχείριση των αλλοδαπών έναντι των ημεδαπών εταιριών. Είναι σαφές ότι οι αλλοδαπές εταιρίες δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να υπαχθούν στον ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή. Κατά συνέπεια δεν έχουν σημασία ούτε οι ποσοστιαίες σχέσεις, δηλαδή το συγκεκριμένο ποσοστό των ελληνικών ανώνυμων εταιριών που υπόκεινται πράγματι στον ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή. Φαίνεται πράγματι ότι, στον τραπεζικό τομέα, όλες οι ελληνικές εταιρίες υπόκεινται στον ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή, διότι η εθνική νομοθεσία τις υποχρεώνει να πληρούν τις προϋποθέσεις [13] βάσει των οποίων εξαιρούνται από την κατηγορία των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που φορολογούνται με τον συντελεστή 40 %.

38. Δεδομένου ότι ο Έλληνας νομοθέτης επέλεξε τη μορφή της άμεσης άνισης μεταχειρίσεως, η παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι προφανής.

39. Εντούτοις, η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζει την άποψη ότι η άνιση μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί. Συναφώς, η Ελληνική Κυβέρνηση δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι δεν επιτρέπεται κατ' αρχήν καμία δικαιολόγηση για τις άμεσες διακρίσεις. Η νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα των άμεσων φόρων, οσάκις εξετάστηκε το ενδεχόμενο δικαιολογητικών λόγων [14], αφορούσε ρυθμίσεις κατά τις οποίες η διαφορετική μεταχείριση βασιζόταν κατά κανόνα στο κριτήριο

11 — Βλ. άρθρο 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (η υπογράμμιση είναι δική μου).

12 — Βλ. άρθρο 109, παράγραφος 1, περίπτωση β', του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (η υπογράμμιση είναι δική μου).

13 — Κατά τους ισχυρισμούς των διαδίκων, οι ελληνικές τράπεζες πρέπει, κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας, να έχουν συσταθεί ως ανώνυμες εταιρίες και να εκδίδουν ονομαστικές μετοχές. Βλ. άρθρο 11, παράγραφος 2, στοιχείο α', του νόμου 2190/1920 και τον νόμο 5076/1931.

14 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3), σκέψη 17, Commerzbank (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 8), σκέψη 16, Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψεις 39 επ., Wielockx (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψεις 23 επ., Asscher (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψεις 50 επ., Futura Participations και Singer (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 26, καθώς και την απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψεις 24 και 25).

της κατοικίας ή στη διάζευξη κάτοικος ημεδαπής/κάτοικος αλλοδαπής. Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις αυτές έγινε συναφώς δεκτό ότι υφίστατο έμμεση διάκριση [15]. Οι έμμεσες αυτές διακρίσεις αντιβαίνουν προς το κοινοτικό δίκαιο μόνον εφόσον δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από ορισμένους λόγους όπως είναι η συνοχή του φορολογικού συστήματος [16] ή από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος [17].

40. Τόσο η Γαλλική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή θεωρούν δεδομένο, κατά την εξέταση του ζητήματος στην οποία προβαίνουν με τις έγγραφες παρατηρήσεις τους, ότι υπάρχει έμμεση διάκριση, οπότε έχει σημασία η δυνατότητα συγκρίσεως των καταστάσεων και η ύπαρξη ενδεχομένως δικαιολογητικού λόγου για την άνιση μεταχείριση που έχει διαπιστωθεί. Η στάση αυτή των μετεχόντων στην παρούσα διαδικασία θα μπορούσε συνεπώς να οφείλεται στο ότι, λαμβάνοντας υπόψη ορισμένα νομολογιακά προηγούμενα [18], θεωρούν την έδρα της εταιρίας ως το κριτήριο για την ενδεχόμενη ύπαρξη άνισης μεταχειρίσεως και επομένως ως αποφασιστικής σημασίας στοιχείο για την έμμεση διάκριση των αλλοδαπών εταιριών έναντι των ημεδαπών [19].

41. Η Επιτροπή όμως υποστηρίζει ρητά ότι το άρθρο 109, παράγραφος 1, του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος συνεπάγεται μια άμεση και μια έμμεση διάκριση.

42. Οι ισχυρισμοί της Γαλλικής Κυβερνήσεως, η οποία εξετάζει τη δυνατότητα συγκρίσεως των χαρακτηριστικών που πρέπει να έχει μια εταιρία για να υπαχθεί στον ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή, λαμβάνει προφανώς ως δεδομένο ότι θα μπορούσε να υπάρχει (έμμεση) διάκριση ακόμη και αν τα κριτήρια αυτά εφαρμόζονταν αδιακρίτως επί των ημεδαπών και των αλλοδαπών εταιριών. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, οι προϋποθέσεις περί ορισμένης νομικής μορφής (ανώνυμη εταιρία) και περί του είδους των μετοχών (ανώνυμες μετοχές) δεν συνιστούν τέτοια διάκριση. Αντίθετα, προβλήματα δημιουργεί η υποχρέωση εισαγωγής των μετοχών στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, θα έπρεπε να αρκεί να έχουν εισαχθεί οι μετοχές σε οποιοδήποτε χρηματιστήριο της Κοινότητας.

43. Η εξέταση του ζητήματος αυτού βαίνει, κατά τη γνώμη μου, πέραν των ορίων του προδικαστικού ερωτήματος που έχει υποβληθεί στο Δικαστήριο. Ειδικότερα, δεν έχει διευκρινιστεί επαρκώς το πραγματικό πλαίσιο της υποθέσεως, δηλαδή αν το κριτήριο της εισαγωγής στο Χρηματιστήριο Αθηνών συνεπάγεται έμμεση διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών και αν ενδεχομένως μπορεί να δικαιολογηθεί η απαίτηση αυτή. Εν πάση περιπτώσει, η αναγκαία προς τούτο έρευνα των πραγματικών περιστατικών απόκειται στο αιτούν δικαστήριο. Για την περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η απάντηση στο ζήτημα που έθεσε η Γαλλική Κυβέρνηση έχει σημασία για την έκδοση της δικής του αποφάσεως, θα εκθέσω με συντομία τα διάφορα στάδια της εξετάσεως στις οποίες πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [20].

15 — Τούτο αληθεύει εν μέρει μόνο σε σχέση με την υπόθεση Futura Participations και Singer (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5).

16 — Βλ. τις αποφάσεις Wielockx (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 23, και Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 40.

17 — Βλ. αποφάσεις Futura Participations και Singer (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψεις 26 και 31, και ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 14), σκέψη 28.

18 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3), Commerzbank (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 8) και ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 14).

19 — Με την απόφαση Halliburton Services (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 4), το Δικαστήριο, βασιζόμενο στην απόφαση Commerzbank (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 8), αποφάνθηκε ότι η άνιση μεταχείριση των εταιριών λόγω της έδρας τους αποτελεί *πρόδηλη* διάκριση (βλ. σκέψη 15).

20 — Βλ. συναφώς τη νομολογία που παρατίθεται στην υποσημείωση 14.

44. Κατ' αρχάς όμως πρέπει να γίνει σαφής διάκριση μεταξύ των φυσικών και των νομικών προσώπων, όσον αφορά την ενδεχόμενη ύπαρξη διακρίσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Πράγματι, ορισμένα στοιχεία που έχουν σημασία για τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, όπως είναι η οικογενειακή και η προσωπική κατάσταση [21], δεν λαμβάνονται υπόψη για τα νομικά πρόσωπα.

45. Κατά το παρόν στάδιο της εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας της άμεσης φορολογίας δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Κοινότητας. Τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο, όταν ασκούν τις εξουσίες που εξακολουθούν να έχουν στον τομέα αυτό [22].

46. Η συνήθης στο φορολογικό δίκαιο διάκριση μεταξύ εχόντων και μη εχόντων κατοικία εντός της οικείας εθνικής επικράτειας υποκρύπτει τον κίνδυνο αρνητικών συνεπειών για τους υπηκόους των άλλων κρατών μελών, διότι οι μη έχοντες την κατοικία τους εντός της εθνικής επικράτειας είναι συνήθως αλλοδαποί. Κατά συνέπεια, η διαφορετική μεταχείριση που βασίζεται στα κριτήρια αυτά ενδέχεται να αποτελεί έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας [23].

47. Αν επιτρεπόταν στα κράτη μέλη να προβαίνουν κατά την κρίση τους σε διαφορετική μεταχείριση των υποκαταστημάτων ή εγκαταστάσεων για τον λόγο ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 52, σε συνδυασμό με το άρθρο 58 της Συνθήκης, θα καθίστατο κενό περιεχομένου [24].

48. Προκειμένου να υπάρξει εξισορρόπηση μεταξύ της επιτρεπόμενης κατ' αρχήν διαφορετικής μεταχειρίσεως των κατοίκων ημεδαπής έναντι των μη κατοίκων ημεδαπής [25] αφενός και του συνακόλουθου κινδύνου έμμεσων διακρίσεων αφετέρου, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες [26]. Αν οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες, τότε πρέπει να προβλέπονται για τις αντικειμενικά παρεμφερείς καταστάσεις οι ίδιες έννομες συνέπειες, π.χ. υπό μορφή ευνοϊκών φορολογικών διατάξεων. Η συνέπεια αυτή δεν είναι υποχρεωτική μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η άνιση μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει υπέρτερων συμφερόντων, όπως είναι π.χ. η συνοχή του φορολογικού συστήματος [27], ή βάσει επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος, όπως είναι οι παρατιθέμενοι στο άρθρο 56 της Συνθήκης [28].

49. Αν τα περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης εξεταστούν εντός αυτού του πλαισίου, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι συντρέχει διάκριση, είτε άμεση είτε έμμεση. Οι καταθέσαντες παρατηρήσεις διαφωνούν ως προς το αν οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες. Ενώ η Επιτροπή εμμένει επί της απόψεως ότι η κατάσταση των ημεδαπών και των αλλοδαπών εταιριών, όσον αφορά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδή-

21 — Βλ. απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 37.

22 — Βλ. απόφαση ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 14), σκέψη 19.

23 — Βλ. απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψεις 28 και 29.

24 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3), σκέψη 18, καθώς και την απόφαση Commerzbank (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 8), σκέψη 13.

25 — Βλ. αποφάσεις Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 31, Wielockx (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 18, και Asscher (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 5), σκέψη 41.

26 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 3), σκέψη 20, και ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 14), σκέψη 25.

27 — Βλ. τη νομολογία που παρατίθεται στην υποσημείωση 16.

28 — Βλ. απόφαση ICI (προπαρατεθείσα στην υποσημ. 14), σκέψη 28.

ματος, είναι η ίδια, η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρεί ότι οι καταστάσεις είναι ανόμοιες. Τόσο η Επιτροπή όσο και η Ελληνική Κυβέρνηση στηρίζονται στο άρθρο 99 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [29].

50. Από τις κρίσιμες διατάξεις του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι οποίες παρατίθενται στα έγγραφα του φακέλου της υποθέσεως, συνάγεται ότι ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος τόσο των ημεδαπών όσο και των αλλοδαπών εταιριών πραγματοποιείται κατά τον ίδιο τρόπο. Το στοιχείο αυτό συνηγορεί υπέρ της απόψεως της Επιτροπής. Σε τελική ανάλυση, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να αξιολογήσει τα πραγματικά αυτά στοιχεία.

51. Αυτό όμως που έχει αποφασιστική σημασία είναι ότι η ίδια η Ελληνική Κυβέρνηση δεν προέβαλε κανέναν λόγο που να δικαιολογεί την άνιση μεταχείριση, με την εξαίρεση του ισχυρισμού ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής διαφέρει κατ' αρχήν από την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής και του ισχυρισμού ότι οι αρχικές καταστάσεις τις οποίες αφορά η μεταχείριση αυτή είναι ανόμοιες. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό, χωρίς να χρειάζεται καμία περαιτέρω εξέταση των πραγματικών στοιχείων, ότι η άνιση μεταχείριση των αλλοδαπών έναντι των ημεδαπών εταιριών, την οποία προβλέπει το άρθρο 109 του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δεν είναι δικαιολογημένη και συνεπώς είναι ασυμβίβαστη με τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης.

Γ — Πρόταση

52. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την εξής απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

Μια διάταξη όπως η διάταξη του άρθρου 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 2238/1994 (*ΦΕΚ* 151 Α'), η οποία επιβάλλει διαφορετική φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών, διά της εφαρμογής του εκ ποσοστού 40 % φορολογικού συντελεστή επί των φορολογητέων εισοδημάτων τους, έναντι των ημεδαπών εταιριών, στις οποίες εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής εκ ποσοστού 35 %, αντιβαίνει προς το άρθρο 52 της Συνθήκης, σε συνδυασμό με το άρθρο 58.

29 — Η εν λόγω διάταξη παρατίθεται στην υποσημείωση 6.