ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 10ης Φεβρουαρίου 2011 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-436/08 και C-437/08,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Αυστρία) με απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Οκτωβρίου 2008, και αναδιατυπώθηκαν από το εν λόγω δικαστήριο, στις 30 Οκτωβρίου 2009, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

κατά

Finanzamt Linz,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, εκπροσωπούμενη από τους R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, και G. Gahleitner, Steuerberater, καθώς και την B. Prechtl,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Bauer και την C. Pesendorfer,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και C. Blaschke,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Langer καθώς και τις C. Wissels, M. Noort και B. Koopman,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τη V. Jackson, στη συνέχεια, από τους S. Hathaway και L. Seeboruth, επικουρούμενους από τον R. Hill, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 11ης Νοεμβρίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις για έκδοση προδικαστικών αποφάσεων αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ της Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (στο εξής: Haribo), εταιρίας περιορισμένης ευθύνης αυστριακού δικαίου, καθώς και της Österreichische Salinen AG (στο εξής: Salinen), ανώνυμης εταιρίας του αυστριακού δικαίου, και του Finanzamt Linz (φορολογικής αρχής του Linz) ως προς τη φορολόγηση στην Αυστρία μερισμάτων τα οποία λαμβάνονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη καθώς και σε τρίτες χώρες.

I — Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Προς αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας των μερισμάτων που διανέμει ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρία, τα οποία λαμβάνονται από ημεδαπή εταιρία, η αυστριακή φορολογική νομοθεσία προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ότι τα μερίσματα αυτά υπάγονται είτε στη «μέθοδο της απαλλαγής», όπερ συνεπάγεται ότι τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει η δικαιούχος εταιρία απαλλάσσονται του φόρου εταιριών, είτε στη «μέθοδο του συνυπολογισμού», όπερ συνεπάγεται ότι ο καταβληθείς φόρος εταιριών επί των υποκειμένων στα διανεμόμενα μερίσματα κερδών συνυπολογίζεται στον φόρο εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία στην Αυστρία.

4 Το άρθρο 10 του νόμου περί φορολογήσεως εταιριών του 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, *BGBl.* 401/1988), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 2009 (*BGBl.* I, 52/2009, στο εξής: KStG), και εφαρμόζεται, κατά το άρθρο 26c, σημείο 16, στοιχείο b, του KStG, σε όλες τις ανέλεγκτες βεβαιώσεις φόρου, έχει ως εξής:

«1) Απαλλάσσονται του φόρου νομικών προσώπων τα κέρδη από συμμετοχές. Κέρδη από συμμετοχές είναι:

1. Μερίσματα σε κάθε είδους κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές κεφαλαιουχικές εταιρίες ή ημεδαπούς εμπορικούς συνεταιρισμούς υπό τη μορφή μετοχών ή εταιρικών μεριδίων.

[…]

5. Μερίσματα […] προερχόμενα από συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρία, η οποία πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπει το παράρτημα 2 του νόμου του 1988 περί φόρου εισοδήματος, του άρθρου 2 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 εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 255 σ. 6),] και δεν εμπίπτει στο σημείο 7.

6. Μερίσματα […] από συμμετοχή σε εταιρία εδρεύουσα σε [τρίτη] χώρα του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου[, της 2ας Μαΐου 1992, (ΕΕ 1994, L 1, σ. 1, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ),] […] και με τη χώρα εγκαταστάσεως της οποίας υφίσταται πλήρης διοικητική συνδρομή και συνδρομή περί την εκτέλεση, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν εμπίπτει στο σημείο 7.

7. Μερίσματα κάθε είδους από διεθνή μειοψηφική συμμετοχή (στο εξής: διεθνή συμμετοχή) κατά την έννοια της παραγράφου 2 [κατωτέρω].

2) Διεθνής μειοψηφική συμμετοχή υφίσταται στην περίπτωση που υποκείμενοι σε φόρο […], συμμετέχουν ανελλιπώς επί ένα τουλάχιστον έτος, υπό μορφή εταιρικών μεριδίων, κατά ποσοστό τουλάχιστον 10 % του κεφαλαίου [σε αλλοδαπή εταιρία].

[…]

4) Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, σημείο 7, δεν απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα κέρδη […] από διεθνείς μειοψηφικές συμμετοχές κατά την έννοια της παραγράφου 2, υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται κατωτέρω, στην περίπτωση που συντρέχουν λόγοι βάσει των οποίων ο Υπουργός Οικονομικών διατάσσει τούτο προς αποτροπή της φοροδιαφυγής και της καταχρήσεως (άρθρο 22 του ομο-

σπονδιακού κώδικα φορολογίας). Τέτοιου είδους λόγοι τεκμαίρεται ότι συντρέχουν ιδίως όταν:

1. το επίκεντρο των δραστηριοτήτων της αλλοδαπής επιχειρήσεως αφορά, άμεσα ή έμμεσα, την πραγματοποίηση εσόδων από τόκους, από τη μεταβίβαση κινητών ενσώματων ή άυλων περιουσιακών στοιχείων και από την εκποίηση συμμετοχών· και

2. το εισόδημα της αλλοδαπής εταιρίας, για τους σκοπούς του καθορισμού της βάσεως υπολογισμού του φόρου ήτοι των φορολογικών συντελεστών δεν υπόκειται σε κάποιον αλλοδαπό φόρο παρεμφερή προς τον αυστριακό φόρο εταιριών.

5) Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, σημεία 5 και 6, δεν απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που πληρούν τα ακόλουθα:

1. η αλλοδαπή εταιρία δεν υπάγεται στην αλλοδαπή πραγματικά σε άμεσο ή έμμεσο φόρο αντίστοιχο του αυστριακού φόρου εταιριών ή

2. τα κέρδη της αλλοδαπής εταιρίας υπάγονται στην αλλοδαπή σε φόρο αντίστοιχο του φόρου εταιριών με φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο από τον φορολογικό συντελεστή του αυστριακού φόρου εταιριών […] κατά περισσότερο από 10 ποσοστιαίες μονάδες ή

3. η αλλοδαπή εταιρία απολαμβάνει εκτεταμένης απαλλαγής στην αλλοδαπή για υποκειμενικούς ή αντικειμενικούς λόγους. […]

6) Στην περίπτωση των παραγράφων 4 και 5 πρέπει η απαλλαγή των μερισμάτων από κάποιον αντίστοιχο προς τον [αυστριακό] φόρο εταιριών αλλοδαπό φόρο να πραγματοποιείται με τον ακόλουθο τρόπο: Ο θεωρούμενος ως προεπιβάρυνση της διανομής κερδών αλλοδαπός φόρος συνυπολογίζεται κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος με τον ημεδαπό φόρο εταιριών ο οποίος αναλογεί στα κάθε είδους μερίσματα που προέρχονται από τη διεθνή μειοψηφική συμμετοχή. Ο συνυπολογιστέος αλλοδαπός φόρος πρέπει να συνεκτιμάται κατά τον καθορισμό των εσόδων από μερίσματα κάθε είδους που προέρχονται από τη διεθνή μειοψηφική συμμετοχή.»

5 Στις 13 Ιουνίου 2008, το Bundesministerium für Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών) δημοσίευσε, κατόπιν των αποφάσεων του Verwaltungsgerichtshof της 17ης Απριλίου 2008, οι οποίες εκτίθενται στη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως, εγκύκλιο ως προς το άρθρο 10, παράγραφος 2, του KStG ως ίσχυε πριν από τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 2009 (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Η διάταξη αυτή προέβλεπε ότι τα κέρδη που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων σε ημεδαπή εταιρία απαλλάσσονται του φόρου εταιριών, ενώ τα κέρδη που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων σε αλλοδαπή εταιρία απαλλάσσονται μόνον αν η συμμετοχή του δικαιούχου των εν λόγω κερδών στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας είναι τουλάχιστον 25 %.

6 Όσον αφορά τα μερίσματα που προέρχονται από συμμετοχές σε αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρίες κάτω του ορίου του 25 %, η εγκύκλιος της 13ης Ιουνίου 2008 προβλέπει ότι συνυπολογίζεται στον ημεδαπό φόρο εταιριών τόσο ο φόρος εταιριών που πλήττει τα κέρδη που διανέμονται στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας όσο και η παρακράτηση του φόρου στην πηγή η οποία πράγματι διενεργείται στο ίδιο αυτό κράτος, σύμφωνα με τη σχετική διμερή σύμβαση προς αποφυγή της διπλής φορολογίας.

7 Στο πλαίσιο αυτό, σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο, ο φορολογούμενος προκειμένου να πετύχει τον συνυπολογισμό του αλλοδαπού φόρου οφείλει να δηλώσει τα ακόλουθα:

— την ακριβή ονομασία της διανέμουσας εταιρίας στην οποία συμμετέχει·

— το ακριβές μέγεθος της συμμετοχής·

— ακριβή στοιχεία σχετικά με τον συντελεστή φόρου εταιριών που ισχύει για τη διανέμουσα εταιρία στο κράτος όπου βρίσκεται η έδρα της. Σε περίπτωση που δεν υπάγεται στο κανονικό φορολογικό καθεστώς του κράτους αυτού (αλλά, παραδείγματος χάρη, υπάγεται σε προνομιακό φορολογικό συντελεστή ή τυγχάνει ατομικής απαλλαγής ή εκτεταμένης απαλλαγής ή εκπτώσεων λόγω αντικειμένου), θα πρέπει να δηλώνεται ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής·

— το ποσό του προσδιορισθέντος βάσει των ανωτέρω παραμέτρων αλλοδαπού φόρου εταιριών που αντιστοιχεί στο ποσοστό της συμμετοχής του·

— το ακριβές ύψος του πραγματικά εφαρμοσθέντος συντελεστή φόρου στην πηγή, λαμβανομένων υπόψη των περιορισμών της συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας·

— τον υπολογισμό του συνυπολογιζόμενου φόρου.

8 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η εγκύκλιος της 13ης Ιουνίου 2008 εξακολουθεί να εφαρμόζεται παρά τις νομοθετικές τροποποιήσεις που επήλθαν κατά τη διάρκεια του 2009.

II — Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Κατά το φορολογικό έτος 2001, η Haribo εισέπραξε κέρδη τα οποία προέρχονταν από συμμετοχή σε επενδυτικά κεφάλαια και περιελάμβαναν μερίσματα αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών με έδρα σε κράτη μέλη, πλην της Δημοκρατίας της Αυστρίας, καθώς και σε τρίτες χώρες. Η Salinen εισέπραξε παρεμφερή κέρδη κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2002. Κατά τη διάρκεια του ιδίου φορολογικού έτους, η εταιρία Salinen υπέστη λειτουργική ζημία.

10 Κατόπιν της απορρίψεως από το Finanzamt του Linz των αιτήσεών τους με σκοπό τη φοροαπαλλαγή των μερισμάτων από αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρίες, η Haribo και η Salinen προσέφυγαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

11 Με τις από 13 Ιανουαρίου 2005 αποφάσεις του, το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, του KStG, ως ίσχυε πριν από τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 2009, αντίκειται στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων καθόσον επέβαλε στα προερχόμενα από αλλοδαπές εταιρίες μερίσματα, περιλαμβανομένων των μερισμάτων που προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, λιγότερο ευνοϊκή φορολογία από τη φορολογία που επιβάλλεται στα προερχόμενα από ημεδαπές εταιρίες μερίσματα, χωρίς να δικαιολογείται η διαφορετική αυτή μεταχείριση. Εφαρμόζοντας, κατ' αναλογία, το φορολογικό σύστημα του άρθρου 10, παράγραφος 1, του KStG στα προερχόμενα από εθνικές κεφαλαιουχικές εταιρίες μερίσματα, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε τα προερχόμενα από εδρεύουσες

σε άλλα κράτη μέλη ή σε τρίτες χώρες κεφαλαιουχικές εταιρίες μερίσματα ως απαλλασσόμενα του φόρου κέρδη.

12 Το Finanzamt Linz άσκησε έφεση κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (διοικητικού δικαστηρίου) προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι τα μερίδια σε ημεδαπά επενδυτικά κεφάλαια δεν εμπίπτουν στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

13 Με αποφάσεις της 17ης Απριλίου 2008, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, κατ' αρχάς, ότι εμπίπτουν στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ η κτήση και η διατήρηση, σε αλλοδαπές εταιρίες, συμμετοχών οι οποίες δεν επιτρέπουν την άσκηση σημαντικού επηρεασμού των εταιριών, και στην περίπτωση κατά την οποία οι συμμετοχές αυτές αποκτήθηκαν μέσω επενδυτικών κεφαλαίων.

14 Όπως και το αιτούν δικαστήριο, το Verwaltungsgerichtshof έκρινε, στη συνέχεια, ότι οι διατάξεις του άρθρου 10, παράγραφος 2, του KStG, ως ίσχυαν πριν από τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 2009, προσβάλλουν την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και, κατά συνέπεια, μπορούν να εφαρμοσθούν μόνον κατά τρόπο συνάδοντα με το δίκαιο της Ένωσης. Το Verwaltungsgerichtshof έκρινε ότι, όταν υφίστανται διάφορες προσεγγίσεις συνάδουσες με το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να εφαρμοσθεί αυτή η οποία επιτρέπει την κατά το δυνατό διατήρηση της βουλήσεως του εθνικού νομοθέτη.

15 Συναφώς, το Verwaltungsgerichtshof έκρινε ότι, προς ανόρθωση της λιγότερο ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως στην οποία υπόκεινται τα προερχόμενα από αλλοδαπές εταιρίες μερίσματα όταν ο μέτοχος κατέχει κάτω του 25 % του κεφαλαίου σε σχέση με τη μεταχείριση στην οποία υπόκεινται τα προερχόμενα από ημεδαπές εταιρίες μερίσματα, δεν πρέπει να εφαρμοσθεί στην πρώτη αυτή κατηγορία μερισμάτων η μέθοδος της απαλλαγής, αλλά η μέθοδος που συνίσταται στον συνυπολογισμό του

φόρου, ο οποίος έπληξε τα μερίσματα στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, επί του οφειλομένου στην Αυστρία φόρου.

16 Τέλος, κατά το Verwaltungsgerichtshof, η μέθοδος του συνυπολογισμού ανταποκρίνεται περισσότερο στη βούληση του Αυστριακού νομοθέτη απ' ό,τι η μέθοδος της απαλλαγής. Συγκεκριμένα, όταν το κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας επιβάλλει στα μερίσματα παρεμφερή ή υψηλότερο φόρο αυτού που εφαρμόζει το κράτος του μετόχου, η μέθοδος του συνυπολογισμού και η μέθοδος της απαλλαγής καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα. Πάντως, όταν το επίπεδο της φορολογίας που εφαρμόζεται στο πρώτο κράτος είναι λιγότερο υψηλό απ' ό,τι στο κράτος του μετόχου, μόνον η μέθοδος του συνυπολογισμού συνεπάγεται στο δεύτερο κράτος φορολογία ιδίου ύψους με την εφαρμοζόμενη στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως.

17 Το Verwaltungsgerichtshof, κρίνοντας ότι η κατ' αναλογίαν εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής του άρθρου 10, παράγραφος 2, του KStG, ως ίσχυε πριν από τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 2009, θίγει τη νομιμότητα των αποφάσεων του αιτούντος δικαστηρίου, ακύρωσε τις αποφάσεις αυτές και παρέπεμψε τις υποθέσεις ενώπιον του ιδίου αυτού δικαστηρίου.

18 Με αποφάσεις οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 3 Οκτωβρίου 2008, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να μάθει αν οι μέθοδοι της απαλλαγής και του συνυπολογισμού μπορούν να θεωρηθούν ισότιμες από απόψεως του δικαίου της Ένωσης.

19 Το άρθρο 10 του KStG, ως αρχικώς είχε, τροποποιήθηκε, αναδρομικώς, με τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 2009. Εφόσον η νέα αυτή διάταξη προβλέπει την εφαρμογή, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, της μεθόδου της απαλλαγής και για τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία από αλλοδαπές εταιρίες, το Δικαστήριο

ζήτησε, στις 8 Οκτωβρίου 2009, διευκρινίσεις από το αιτούν δικαστήριο, κατά το άρθρο 104, παράγραφος 5, του Κανονισμού Διαδικασίας του. Το αιτούν δικαστήριο εκλήθη να διευκρινίσει τις επιπτώσεις της επελθούσας νομοθετικής τροποποιήσεως επί της διατυπώσεως των προδικαστικών ερωτημάτων.

20 Με την από 30 Οκτωβρίου 2009 απάντησή του στην εν λόγω αίτηση παροχής διευκρινίσεων, το αιτούν δικαστήριο αναδιατύπωσε τα ερωτήματα που υποβάλλονται σε καθεμία υπόθεση.

21 Στην υπόθεση C-436/08, το αιτούν δικαστήριο εξηγεί, κατ' αρχάς, ότι ο KStG εξαρτά την απαλλαγή των μερισμάτων που προέρχονται από συμμετοχές κάτω του 10 % του κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας, ήτοι τα μερίσματα χαρτοφυλακίου, τα οποία λαμβάνει εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ από την ύπαρξη συμφωνίας περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση μεταξύ της Δημοκρατίας της Αυστρίας και του οικείου τρίτου κράτους. Η προϋπόθεση αυτή δεν προβλέπεται για τις διεθνείς συμμετοχές κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 2, του KStG.

22 Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι η φοροαπαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία εισπράττουν αλλοδαπές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη πλην της Αυστρίας ή σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ δεν εφαρμόζεται, εν πάση περιπτώσει, στις περισσότερες περιπτώσεις λόγω των πληροφοριών τις οποίες υποχρεούται να προσκομίζει ο φορολογούμενος στη φορολογική αρχή για να μπορεί να απολαύει του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος. Συγκεκριμένα, απόκειται στον φορολογούμενο να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία περί του ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 10, παράγραφος 5, του KStG. Επομένως, ο φορολογούμενος πρέπει να προβεί σε σύγκριση της φορολογίας (άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, του KStG), να καθορίσει το ύψος του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή (άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 2, του KStG) καθώς και τις εκπτώσεις που χορηγούνται στην αλλοδαπή εταιρία για υποκειμενικούς ή αντικειμενικούς λόγους (άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 3, του KStG), να συλλέξει τα αντίστοιχα δικαιολογητικά στοιχεία και να τα θέσει στη διάθεση της φορολογικής

αρχής στην περίπτωση τυχόν ελέγχου. Ειδικότερα, όσον αφορά τις συμμετοχές σε επενδυτικά κεφάλαια, είναι πρακτικώς αδύνατο να αποδειχθεί ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 10, παράγραφος 5, KStG.

23 Το αιτούν δικαστήριο δεν συντάσσεται με τη θέση του Verwaltungsgerichtshof, την οποία εξέφρασε στις από 17 Απριλίου 2008 αποφάσεις του, ότι οι μέθοδοι της απαλλαγής και του συνυπολογισμού πρέπει πάντοτε να θεωρούνται ισότιμες.

24 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι ο νομοθέτης δεν προέβλεψε, στο άρθρο 10 του KStG, φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ των προερχομένων από συμμετοχές κάτω του 10 % στο κεφάλαιο νομικών προσώπων εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες, το δε όριο κάτω του οποίου δεν χορηγούνταν το πλεονέκτημα αυτό είχε προηγουμένως καθορισθεί στο 25 %. Αν η κανονιστική αυτή ρύθμιση παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο πρέπει κανονικώς να εφαρμόσει τη μέθοδο του συνυπολογισμού, σύμφωνα με την απόφαση του Verwaltungsgerichtshof της 17ης Απριλίου 2008.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει, στην υπόθεση C-436/08, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αναδιατυπώθηκαν:

«1) Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το ότι τα αλλοδαπά μερίσματα χαρτοφυλακίου από κράτη του ΕΟΧ απαλλάσσονται από τον φόρο μόνον εφόσον υπάρχει διοικητική συνδρομή και συνδρομή περί την εκτέλεση, ενώ αντίστοιχη προϋπόθεση δεν προβλέπεται για την απαλλαγή από τον φόρο όταν πρόκειται για

διεθνείς μειοψηφικές συμμετοχές (ακόμη και για μερίσματα προερχόμενα από τρίτες χώρες, μάλιστα και κατά τη μετάβαση στη μέθοδο του συνυπολογισμού);

2) Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το να εφαρμόζεται ως προς τα μερίσματα χαρτοφυλακίου που προέρχονται από την αλλοδαπή η μέθοδος του συνυπολογισμού όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής, παρά το γεγονός ότι τόσο η εκ μέρους του μεριδιούχου απόδειξη της συνδρομής των προϋποθέσεων που απαιτούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής (συγκρίσιμη φορολογία, ύψος του αλλοδαπού φορολογικού συντελεστή, μη χορήγηση εκπτώσεων στην αλλοδαπή εταιρία για υποκειμενικούς ή αντικειμενικούς λόγους) όσο και η εκ μέρους του προσκόμιση των στοιχείων που απαιτούνται για τον συνυπολογισμό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εταιριών είναι σχεδόν ή τελείως αδύνατες;

3) Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το να μην προβλέπεται για κέρδη που προέρχονται από συμμετοχές σε εταιρίες τρίτων χωρών ούτε απαλλαγή από τον φόρο εταιριών ούτε συνυπολογισμός του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εταιριών, όταν πρόκειται για συμμετοχές σε ποσοστό μικρότερο του 10 % (25 %), αντιθέτως όμως τα ημεδαπά μερίσματα χαρτοφυλακίου να απαλλάσσονται πάντοτε από τον φόρο;

4) α) Σε περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο τρίτο ερώτημα: Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] να εφαρμόζουν οι εθνικές αρχές ή τα δικαστήρια προς αποτροπή της δυσμενούς μεταχειρίσεως των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τρίτων χωρών τη μέθοδο του συνυπολογισμού, όταν η προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον προηγουμένως καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο (εταιριών) είναι αδύνατη ή δυσανάλογα δυσχερής λόγω του μικρού μεγέθους της συμμετοχής, με το σκεπτικό ότι τούτο, βάσει αποφάσεως του Verwaltungsgerichtshof, ανταποκρίνεται περισσότερο

στην (εικαζόμενη) βούληση του νομοθέτη, ενώ σε περίπτωση μη εφαρμογής, απλώς, του δυσμενώς επιδρώντος κατωφλίου του 10 % (ή του 25 %) ως προς το ποσοστό συμμετοχής θα οδηγούσε σε φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων που προέρχονται από τρίτες χώρες;

β) Σε περίπτωση που δοθεί θετική απάντηση στο τέταρτο ερώτημα: Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το να μην παρέχεται απαλλαγή για συμμετοχές σε τρίτες χώρες όταν το ποσοστό συμμετοχής είναι μικρότερο από 10 % (25 %), παρότι η απαλλαγή στην περίπτωση συμμετοχής κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 10 % (25 %) δεν συναρτάται με την ύπαρξη πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση;

γ) Σε περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στο τέταρτο ερώτημα, στοιχείο β): Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το να μην παρέχεται δικαίωμα συνυπολογισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εταιριών για μερίσματα από συμμετοχές σε τρίτες χώρες όταν το ποσοστό συμμετοχής είναι μικρότερο του 10 % (25 %), παρότι για ορισμένες περιπτώσεις προβλέπεται συνυπολογισμός του φόρου για μερίσματα από συμμετοχές σε τρίτες χώρες όταν το ποσοστό συμμετοχής είναι μεγαλύτερο του 10 % (25 %) χωρίς να τίθεται ο όρος της υπάρξεως πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση;»

26 Στην υπόθεση C-437/08, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι η απόφαση του Verwaltungsgerichtshof της 17ης Απριλίου 2008 αφήνει ανοιχτό το ζήτημα αν ο συνυπολογιστέος φόρος δεν περιλαμβάνει μόνον τον καταβληθέντα στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας φόρο, αλλά και τον φόρο τον οποίο το ίδιο αυτό κράτος παρακράτησε στην πηγή σύμφωνα με τη σχετική διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

27 Εξάλλου, όσον αφορά το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου η ημεδαπή εταιρία η οποία είναι δικαιούχος μερισμάτων είχε λειτουργική ζημία, τίθεται το ζήτημα αν, προς αποφυγή δυσμενούς διακρίσεως σχετικά με τη διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία προέρχονται από αλλοδαπές εταιρίες σε σχέση με τα προερχόμενα από ημεδαπές εταιρίες, η φορολογική αρχή πρέπει να μεταφέρει τον συνυπολογισμό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου στα μεταγενέστερα οικονομικά έτη.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία κα να υποβάλει, στην υπόθεση C-437/08, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αναδιατυπώθηκαν:

«1) Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το να εφαρμόζεται για αλλοδαπά μερίσματα, στις περιπτώσεις αλλαγής της μεθόδου, η μέθοδος του συνυπολογισμού, χωρίς όμως να επιτρέπεται ταυτόχρονα σε σχέση με τον συνυπολογιστέο φόρο εταιριών ή φόρο στην πηγή η μεταφορά του συνυπολογισμού στα επόμενα έτη ή η πίστωση του φόρου στο έτος των ζημιών;

2) Αντιβαίνει στο δίκαιο [της Ένωσης] το να εφαρμόζεται ως προς τα μερίσματα που προέρχονται από τρίτες χώρες η μέθοδος του συνυπολογισμού με το σκεπτικό ότι τούτο, βάσει αποφάσεως του Verwaltungsgerichtshof, ανταποκρίνεται περισσότερο στην (εικαζόμενη) βούληση του νομοθέτη, να μην επιτρέπεται όμως ταυτόχρονα η μεταφορά του συνυπολογισμού ή η πίστωση του φόρου στο έτος των ζημιών;»

29 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 16ης Ιανουαρίου 2009, διατάχθηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-436/08 και C-437/08 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

30 Εξάλλου, λαμβανομένης υπόψη της αναδιατυπώσεως των προδικαστικών ερωτημάτων με την από 30 Οκτωβρίου 2009 απάντηση του αιτούντος δικαστηρίου στο αίτημα παροχής διευκρινίσεων που του απευθύνθηκε, το Δικαστήριο αποφάσισε, στις 18 Νοεμβρίου 2009, να κινήσει εκ νέου τη γραπτή διαδικασία στις υπό κρίση υποθέσεις.

III — Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Α — *Επί της επίμαχης ελευθερίας των υποθέσεων των κυρίων δικών*

31 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν σε καθεμία από τις υποθέσεις δεν αναφέρουν καμία συγκεκριμένη διάταξη της Συνθήκης ΛΕΕ της οποίας η ερμηνεία να απαιτείται ώστε να μπορέσει το αιτούν δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του στις διαφορές της κύριας δίκης. Τα εν λόγω ζητήματα αναφέρονται απλώς, με γενικό τρόπο, στο δίκαιο της Ένωσης.

32 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει το αποκλειστικό δικαίωμα, στην περίπτωση ερωτημάτων που δεν έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια, να συνάγει από το σύνολο των στοιχείων που παρέσχε το εθνικό δικαστήριο και από τη δικογραφία της κύριας δίκης τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρειάζονται ερμηνεία, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς (αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-107/98, Teckal, Συλλογή 1999, σ. I-8121, σκέψη 34, καθώς και της 23ης Ιανουαρίου 2003, C-57/01, Μακεδονικό Μετρό και Μηχανική, Συλλογή 2003, σ. I-1091, σκέψη 56).

33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 36).

34 Όσον αφορά το ζήτημα αν εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει σε κάποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας, από πάγια πλέον νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω νομοθεσίας (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 31 έως 33, της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz, Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψεις 34 και 44 έως 49, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψεις 37 και 38, Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 36, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψεις 26 έως 34).

35 Συναφώς, έχει κριθεί ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις αποκτήσεως ποσοστού μετοχών παρέχοντος τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της, εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ. αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 37, και της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-81/09, Ίδρυμα Τύπου, Συλλογή 2010, σ. I-10161, σκέψη 47). Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες έχουν εφαρμογή σε συμμετοχές οι οποίες αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως χωρίς πρόθεση επιρροής επί της διαχειρίσεως και του ελέγχου της επιχειρήσεως πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς από της απόψεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 38, καθώς και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-182/08, Glaxo Wellcome, Συλλογή 2009, σ. I-8591, σκέψεις 40 και 45 έως 52).

36 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται, αφενός, ότι οι δύο διαφορές των κυρίων δικών αφορούν τη φορολόγηση στην Αυστρία των μερισμάτων που εισπράττουν ημεδαπές εταιρίες, τα οποία προέρχονται από συμμετοχές τις οποίες κατέχουν σε αλλοδαπές εταιρίες και είναι κάτω του 10 % του κεφαλαίου των αλλοδαπών αυτών εταιριών. Ωστόσο, τέτοιες συμμετοχές δεν παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως σημαντικής επιρροής επί των αποφάσεων των οικείων εταιριών και καθορισμού των δραστηριοτήτων τους.

37 Αφετέρου, διαπιστώνεται ότι η φορολογική νομοθεσία της κύριας δίκης διακρίνει μεταξύ της ημεδαπής ή αλλοδαπής προελεύσεως των μερισμάτων όταν προέρχονται από συμμετοχές κάτω του 10 % του κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας. Συγκεκριμένα, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται πάντοτε του φόρου των εταιριών όταν προέρχονται από ημεδαπές εταιρίες κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 1, του KStG. Αντιθέτως, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου δεν απαλλάσσονται και δεν απολαύουν συνυπολογισμού του φόρου που έχει καταβληθεί επί των υποκειμένων στα μερίσματα κερδών όταν προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ με το οποίο δεν υφίσταται καμία συμφωνία περί διοικητικής συνδρομής και περί συνδρομής κατά την εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του KStG, ή από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο τρίτο κράτος. Όσον αφορά τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από άλλα κράτη μέλη ή κράτη συμβαλλόμενα στη Συμφωνία ΕΟΧ με τα οποία έχει συναφθεί συμφωνία περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση, τα μερίσματα αυτά υπόκεινται στη μέθοδο του συνυπολογισμού και όχι στη μέθοδο της απαλλαγής όταν, κατ' ουσίαν, τα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας δεν υπήχθησαν πράγματι, στο κράτος εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής, σε φόρο εταιριών παρεμφερή με τον ισχύοντα στην Αυστρία φόρο, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 5, του KStG.

38 Υπό τις συνθήκες αυτές, θεωρείται ότι ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης εμπίπτει μόνο στις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Β — *Επί των ερωτημάτων στην υπόθεση C-436/08*

1. Επί του πρώτου ερωτήματος

39 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη φοροαπαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη συμβαλλόμενα στη Συμφωνία ΕΟΧ από την ύπαρξη συμφωνίας περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση, ενώ στις «διεθνείς συμμετοχές» δεν επιβάλλεται καμία παρεμφερής προϋπόθεση.

α) Επί του παραδεκτού

40 Η Αυστριακή Κυβέρνηση φρονεί ότι το ερώτημα είναι απαράδεκτο. Τονίζει ότι, σύμφωνα με την έκθεση των πραγματικών περιστατικών της αποφάσεως περί παραπομπής, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έχει συμμετοχές σε επενδυτικά κεφάλαια, το ενεργητικό των οποίων δεν αποτελείται από μερίδια σε εταιρίες με έδρα σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ. Επομένως, το ερώτημα δεν έχει καμία σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

41 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των επίδικων περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Ομοίως, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής

αποφάσεως η οποία πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να απαντήσει (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2009, C-261/08 και C-348/08, Zurita García, Συλλογή 2009, σ. I-10143, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42 Η άρνηση απαντήσεως σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου τότε μόνον είναι δυνατή όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο, δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, PreussenElektra, Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 39, της 22ας Ιανουαρίου 2002, C-390/99, Canal Satélite Digital, Συλλογή 2002, σ. I-607, σκέψη 19, και Zurita García, προπαρατεθείσα, σκέψη 35).

43 Με την απόφαση περί παραπομπής, διευκρινίζεται ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έλαβε, κατά τη διάρκεια του σχετικού φορολογικού έτους, μερίσματα χαρτοφυλακίου προερχόμενα από κεφαλαιουχικές εταιρίες με έδρα σε κράτη μέλη πλην της Αυστρίας και σε τρίτες χώρες. Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί ότι, όταν το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται σε μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε «τρίτες χώρες», χρησιμοποίησε τη διατύπωση αυτή σε αντίθεση με τα «κράτη μέλη». Υπό τις συνθήκες αυτές, η παραπομπή σε τρίτες χώρες πρέπει να νοηθεί ότι περιλαμβάνει τα συμβαλλόμενα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη.

44 Εφόσον το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το συμβατό της εθνικής ρυθμίσεως η οποία εφαρμόζεται στα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες στα συμβαλλόμενα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη, αφενός, και η απόφαση περί παραπομπής δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο

ως προς το αν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έχει συμμετοχές σε τέτοιες εταιρίες, αφετέρου, δεν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητείται είναι άνευ σημασίας όσον αφορά την απόφαση την οποία καλείται να λάβει το αιτούν δικαστήριο.

45 Ως εκ τούτου, το πρώτο ερώτημα πρέπει να κριθεί παραδεκτό.

β) Επί της ουσίας

i) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

46 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έθεσε σε εφαρμογή την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών. Προς τούτο, ορίζει ότι, στο πλαίσιο του κεφαλαίου της Συνθήκης ΛΕΕ με τίτλο «Κεφάλαια και πληρωμές», απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών.

47 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την ερμηνεία του άρθρου 63 ΣΛΕΕ για να εκτιμήσει το συμβατό με την εν λόγω διάταξη της ρυθμίσεως της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει για τα προερχόμενα από «διεθνείς συμμετοχές» μερίσματα, ήτοι συμμετοχές τουλάχιστον 10 % του κεφαλαίου αλλοδαπών εταιριών, ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση από αυτή που επιφυλάσσεται στα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ.

48 Ωστόσο, όπως επισημαίνει η Αυστριακή, η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, πρέπει να γίνει σύγκριση μεταξύ, αφενός, της φορολογικής μεταχειρίσεως η οποία επιφυλάσσεται στα μερίσματα χαρτοφυλακίου ημεδαπών εταιριών και, αφετέρου, της μεταχειρίσεως η οποία επιφυλάσσεται στα μερίσματα χαρτοφυλακίου εταιριών εγκατεστημένων σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ. Συγκεκριμένα, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει, κατ' αρχήν, τη διαφορετική μεταχείριση, εντός κράτους μέλους, των μερισμάτων τα οποία προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος σε σχέση με τα προερχόμενα από εταιρίες εδρεύουσες στο εν λόγω κράτος μέλος (βλ. διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, C-439/07 και C-499/07, KBC-Bank, Συλλογή 2009, σ. I-4409, σκέψη 71). Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν αφορά την καθεαυτή διαφορετική μεταχείριση των εισοδημάτων τα οποία προέρχονται από τρίτο κράτος σε σχέση με τα προερχόμενα από άλλο τρίτο κράτος εισοδήματα.

49 Στο πλαίσιο του παρόντος ερωτήματος, πρέπει να εξετασθεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρίες απαλλάσσονται πάντοτε του φόρου των εταιριών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 1, του KStG, ενώ, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, σημείο 6, του KStG, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ απολαύουν της απαλλαγής αυτής μόνον αν η Δημοκρατία της Αυστρίας και το οικείο τρίτο κράτος έχουν συνάψει συμφωνία περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση.

ii) Επί της υπάρξεως περιορισμού στις κινήσεις κεφαλαίων

50 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους της αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος είτε να

αποτρέψουν τους κατοίκους του κράτους μέλους αυτού από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη μέλη (αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24, και A, προπαρατεθείσα, σκέψη 40).

51 Όσον αφορά το αν εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης αποτελεί περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων, διαπιστώνεται ότι, για να τύχουν της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών, οι ημεδαπές εταιρίες οι οποίες λαμβάνουν μερίσματα χαρτοφυλακίου προερχόμενα από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ εξαρτώνται, σε αντίθεση προς τις ημεδαπές εταιρίες οι οποίες λαμβάνουν μερίσματα χαρτοφυλακίου από ημεδαπές εταιρίες, από την πλήρωση μιας επιπλέον προϋποθέσεως, ήτοι από την ύπαρξη συμφωνίας περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση μεταξύ της Δημοκρατίας της Αυστρίας και του οικείου τρίτου κράτους. Ωστόσο, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι μόνο στα ενδιαφερόμενα κράτη απόκειται να αποφασίσουν να δεσμευθούν συμβατικώς, έπεται ότι η προϋπόθεση της υπάρξεως συμφωνίας πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση μπορεί να δημιουργήσει de facto, για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, μόνιμο καθεστώς μη χορηγήσεως απαλλαγής από τον φόρο εταιριών (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, Συλλογή 2010, σ. I-10659, σκέψη 25).

52 Επομένως, λόγω των προϋποθέσεων της ρυθμίσεως της κύριας δίκης, για να απαλλάσσονται του φόρου εταιριών στην Αυστρία, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ τα οποία λαμβάνουν εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες, η επένδυση στις πρώτες εταιρίες την οποία μπορεί να πραγματοποιήσουν οι δεύτερες είναι λιγότερο ελκυστική από την επένδυση η οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί σε εταιρία εγκατεστημένη στην Αυστρία ή σε άλλο κράτος μέλος. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δύναται να αποτρέψει τις εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες να αποκτήσουν μετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ.

53 Συνεπώς, η εν λόγω ρύθμιση αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ ενός κράτους μέλους και ορισμένων τρίτων χωρών, την οποία, κατ' αρχήν, απαγορεύει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

54 Εντούτοις, πρέπει να εξετασθεί αν ο εν λόγω περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δικαιολογείται από πλευράς των διατάξεων της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

iii) Επί των τυχόν δικαιολογητικών λόγων της ρυθμίσεως

55 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ, «[τ]ο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ] δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους».

56 Η διάταξη αυτή, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική ρύθμιση που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους είναι οπωσδήποτε συμβατή με τη Συνθήκη (βλ. αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 57, καθώς και της 22ας Απριλίου 2010, C-510/08, Mattner, Συλλογή 2010, σ. I-3553, σκέψη 32).

57 Συγκεκριμένα, η παρέκκλιση που προβλέπει η εν λόγω διάταξη περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63».

58 Οι διαφορές μεταχειρίσεως τις οποίες επιτρέπει το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ πρέπει, επομένως, να διακρίνονται από τις απαγορευόμενες από την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου διακρίσεις. Ωστόσο, από τη νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση την οποία προβλέπει, μεταξύ μερισμάτων χαρτοφυλακίου από ημεδαπές εταιρίες και αυτών που προέρχονται εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς ανάλογες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43· της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 29· της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, C-512/03, Blanckaert, Συλλογή 2005, σ. I-7685, σκέψη 42, και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 49).

59 Υπενθυμίζεται ότι, ενόψει φορολογικού κανόνα, όπως αυτός της κύριας δίκης, που αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου η οποία λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι συγκρίσιμη προς αυτήν της εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, κατά το μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλλεπάλληλη φορολογία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 62).

60 Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ επιβάλλει σε ένα κράτος μέλος το οποίο εφαρμόζει σύστημα αποφυγής της διπλής οικονομικής φορολογίας, στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από άλλες ημεδαπές εταιρίες,

ίση μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 72).

61 Ωστόσο, η εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης δεν προβλέπει τέτοια ίση μεταχείριση. Συγκεκριμένα, ενώ η νομοθεσία αυτή επιτρέπει συστηματικώς την αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας των ημεδαπών μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία, δεν εξαλείφει και δεν μετριάζει τη διπλή αυτή φορολόγηση όταν ημεδαπή εταιρία λαμβάνει μερίσματα χαρτοφυλακίου προερχόμενα από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ με το οποίο η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν έχει συνάψει συμφωνία περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν προβλέπει ούτε την φοροαπαλλαγή των λαμβανομένων μερισμάτων ούτε τον συνυπολογισμό του φόρου που έχει καταβληθεί στο οικείο τρίτο κράτος επί των ούτως διανεμηθέντων κερδών, ενώ η ανάγκη προλήψεως της διπλής οικονομικής φορολογίας είναι η ίδια υπέρ των ημεδαπών εταιριών, ανεξαρτήτως του αν λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπές εταιρίες ή από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ.

62 Κατά συνέπεια, η διαφορετική μεταχείριση, βάσει του φόρου εταιριών, μεταξύ των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως και αυτών που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ δεν μπορεί να δικαιολογείται από την απτομένη του τόπου επενδύσεως των κεφαλαίων διαφορά καταστάσεως.

63 Περαιτέρω, πρέπει να εξετασθεί αν ο περιορισμός που προκύπτει από εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 79).

64 Η Αυστριακή, η Γερμανική, η Ιταλική, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου διευκρινίζουν συναφώς ότι, ελλείψει πλαισίου συνεργασίας μεταξύ των οικείων αρμοδίων αρχών, όπως αυτό που προκύπτει από την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων και εμμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799), ένα κράτος μέλος δικαιούται να εξαρτά την απαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ από την ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής με το οικείο τρίτο κράτος. Συγκεκριμένα, η επαλήθευση του φόρου που έχει καταβληθεί από τη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία συνεπάγεται ανταλλαγή πληροφοριών με τη φορολογική αρχή του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εν λόγω εταιρία.

65 Υπενθυμίζεται ότι η νομολογία σχετικά με τους περιορισμούς στην άσκηση των δικαιωμάτων που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Ένωσης δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο (βλ., προαναφερθείσα απόφαση A, σκέψη 60, και Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 69).

66 Επισημαίνεται, συναφώς, ότι το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο θεσπίζει η οδηγία 77/799, δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 70, και Établissements Rimbaud, σκέψη 41).

67 Κατά συνέπεια, όταν ρύθμιση κράτους μέλους εξαρτά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από προϋποθέσεις των οποίων η συνδρομή μπορεί να διαπιστωθεί μόνο διά της λήψεως πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές τρίτου κράτους που είναι μέλος του ΕΟΧ, το οικείο κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, θεμιτώς να μη χορηγήσει το πλεονέκτημα σε περίπτωση που αποδειχθεί αδύνατη η λήψη πληροφοριών από το εν

λόγω τρίτο κράτος, ιδίως καθόσον αυτό δεν έχει αναλάβει συμβατική υποχρέωση παροχής πληροφοριών (προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψη 44).

68 Από τη ρύθμιση της κύριας δίκης προκύπτει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 5, του KStG αποκλείει την απαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ όταν, κατ' ουσίαν, τα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας δεν υπήχθησαν πράγματι, στο οικείο τρίτο κράτος, σε φόρο εταιριών παρεμφερή με τον ισχύοντα στην Αυστρία. Επομένως, θεωρείται ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της φοροαπαλλαγής δεν μπορούν να επαληθευθούν στο οικείο κράτος μέλος ελλείψει συμβατικής υποχρεώσεως του τρίτου κράτους προς παροχή ορισμένων πληροφοριών στις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους.

69 Συνεπώς, ρύθμιση κράτους μέλους, όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την απαλλαγή των μερισμάτων τα οποία λαμβάνουν εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ από την ύπαρξη αμοιβαίας συνδρομής με το οικείο τρίτο κράτος δύναται να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος απτόμενους της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής.

70 Ωστόσο, ο περιορισμός ελευθερίας κυκλοφορίας, ακόμη και αν είναι πρόσφορος για τον επιδιωκόμενο σκοπό, δεν μπορεί να βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψη 82 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν ο περιορισμός που προκύπτει από ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης τηρεί την αρχή της αναλογικότητας.

71 Συναφώς, διαπιστώνεται, πρώτον, ότι, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, ένα κράτος μέλος έχει, κατ' αρχήν, την ευχέρεια να εξαρτά την απαλλαγή των

μερισμάτων από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ από την ύπαρξη συμφωνίας περί αμοιβαίας συνδρομής συναφθείσας με το κράτος αυτό. Επομένως, η αναλογικότητα της ρυθμίσεως αυτής δεν διακυβεύεται από το γεγονός και μόνον ότι κράτος μέλος δεν προβλέπει την απαίτηση αυτή για την απαλλαγή των μερισμάτων από συμμετοχές τουλάχιστον 10 % του κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας.

72 Δεύτερον, διαπιστώνεται ότι η ρύθμιση της κύριας δίκης εξαρτά την απαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ από την ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής με το κράτος αυτό, όχι μόνο σε διοικητικό επίπεδο, αλλά και σε θέματα εκτελέσεως δικαστικών αποφάσεων.

73 Ωστόσο, μόνον η ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ διοικητικών αρχών μπορεί να θεωρηθεί απαραίτητη για να έχει το οικείο κράτος μέλος τη δυνατότητα να επαληθεύει το πραγματικό επίπεδο φορολογήσεως της αλλοδαπής διανέμουσας μερίσματα εταιρίας. Συγκεκριμένα, η επίδικη εθνική ρύθμιση αφορά τη φορολόγηση στην Αυστρία, βάσει του φόρου εταιριών, των εισοδημάτων των ημεδαπών εταιριών στην Αυστρία. Η είσπραξη των φόρων αυτών από τις αυστριακές αρχές δεν μπορεί να απαιτεί την αρωγή αρχών τρίτου κράτους.

74 Το επιχείρημα που προέβαλε η Αυστριακή Κυβέρνηση, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η συνδρομή περί την εκτέλεση είναι αναγκαία στην περίπτωση μετεγκαταστάσεως του φορολογουμένου, πρέπει να απορριφθεί. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 90 των προτάσεών της, η μετεγκατάσταση αποτελεί μία υποθετική πράξη στο μέλλον, η οποία δεν μπορεί να δικαιολογήσει την πλήρη συνάρτηση της αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας μερισμάτων χαρτοφυλακίου που προέρχονται από τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ με την ύπαρξη συμφωνίας για συνδρομή περί την εκτέλεση.

75 Κατά συνέπεια, στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει την απαλλαγή από τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρίες και εξαρτά την απαλλαγή αυτή για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ από την ύπαρξη συμφωνίας περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση μεταξύ του οικείου κράτους μέλους και του οικείου τρίτου κράτους, καθόσον μόνον η ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ διοικητικών αρχών είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών της επίδικης ρυθμίσεως.

2. Επί του δευτέρου ερωτήματος

α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

76 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, δυνάμει του άρθρου 10 του KStG, σε περίπτωση υπάρξεως συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από ημεδαπές εταιρίες, εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη και εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ απολαύουν φοροαπαλλαγής. Πάντως, κατά το αιτούν δικαστήριο, η φοροαπαλλαγή των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρίες δεν εφαρμόζεται στις περισσότερες περιπτώσεις λόγω των πληροφοριών τις οποίες υποχρεούται να παρέχει η δικαιούχος εταιρία στη φορολογική αρχή ώστε να έχει το πλεονέκτημα αυτό. Επομένως, η μέθοδος του συνυπολογισμού εφαρμόζεται γενικώς στα προερχόμενα από αλλοδαπές εταιρίες μερίσματα. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο φορολογούμενος δυσκόλως μόνο δύναται να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για τον συνυπολογισμό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου.

77 Επομένως, με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης η οποία εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού στα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη και σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ όταν δεν αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής, ενώ είναι σχεδόν ή τελείως αδύνατο για τον μεριδιούχο είτε να αποδείξει τη συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών, ήτοι τη συγκρίσιμη φορολογία, το ύψος του αλλοδαπού φορολογικού συντελεστή και τη μη χορήγηση εκπτώσεων στην αλλοδαπή εταιρία για υποκειμενικούς ή αντικειμενικούς λόγους, είτε να προσκομίσει τις πληροφορίες που απαιτούνται για τον συνυπολογισμό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εταιριών.

78 Η απάντηση του Δικαστηρίου πρέπει να δώσει στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, πρώτον, της «μεταβάσεως» από τη μέθοδο της απαλλαγής στη μέθοδο του συνυπολογισμού της εθνικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης, όταν ο δικαιούχος των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρίες δεν διαθέτει ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία και, δεύτερον, της εφαρμογής της μεθόδου του συνυπολογισμού η οποία επιβάλλει στον εν λόγω δικαιούχο σημαντικές ή υπερβολικές διοικητικές επιβαρύνσεις.

β) Επί της υπάρξεως περιορισμού των κινήσεων κεφαλαίων

79 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 1, του KStG απαλλάσσει του φόρου εταιριών τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από ημεδαπές εταιρίες στην Αυστρία. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημεία 5 και 6, και παράγραφος 5, του KStG, η διπλή φορολόγηση των μερισμάτων από εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη πλην της Αυστρίας ή σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ αποφεύγεται, χάρη στη μέθοδο της απαλλαγής ή στη μέθοδο του συνυπολογισμού, μόνον όταν ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών διαθέτει αποδεικτικά στοιχεία για το επίπεδο του φόρου στον

οποίον υπάγονται οι διανέμουσες τα μερίσματα αυτά εταιρίες στο κράτος εγκαταστάσεώς τους.

80 Ωστόσο, η διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων χαρτοφυλακίου έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τις εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη και σε τρίτα κράτη του ΕΟΧ. Συγκεκριμένα, καθόσον, στην Αυστρία, τα μερίσματα από εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη και σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ εταιρίες υπόκεινται σε λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση από τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη στην Αυστρία, οι μετοχές των πρώτων εταιριών είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που είναι κάτοικοι Αυστρίας απ' ό,τι οι μετοχές εταιριών εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος μέλος.

81 Επομένως, ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης συνεπάγεται περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

82 Εντούτοις, πρέπει να εξετασθεί αν ο εν λόγω περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δικαιολογείται από πλευράς των διατάξεων της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

γ) Επί των τυχόν δικαιολογητικών λόγων της ρυθμίσεως

83 Από την παρατεθείσα στη σκέψη 58 της παρούσας αποφάσεως νομολογία προκύπτει ότι, για να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, εθνική φορολογική ρύθμιση όπως αυτή της κυρίας δίκης

πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς ανάλογες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

84 Συναφώς, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, ενόψει φορολογικού κανόνα, όπως αυτού της κύριας δίκης, που αποσκοπεί στην αποφυγή ή στον μετριασμό της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου η οποία λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι παρεμφερής με αυτήν εταιρίας μετόχου η οποία λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, καθόσον, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιούμενα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλλεπάλληλη φορολογία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 62).

85 Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ επιβάλλει σε ένα κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει σύστημα αποφυγής της διπλής οικονομικής φορολογίας στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλουν ημεδαπές εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής, να επιφυλάσσει την ίδια μεταχείριση στα μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 72).

86 Ωστόσο, έχει κριθεί ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αποφεύγει την αλλεπάλληλη φορολογία των μερισμάτων ημεδαπής εταιρίας εφαρμόζοντας κανόνες οι οποίοι απαλλάσσουν τα εν λόγω μερίσματα από τη φορολογία όταν καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία, αποφεύγοντας, μέσω της μεθόδου του συνυπολογισμού, την αλλεπάλληλη φορολογία των εν λόγω μερισμάτων όταν καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία, εφόσον πάντως ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόζεται στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και εφόσον παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας (βλ., προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 48 και 57· καθώς και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 39).

87 Επομένως, αν ο αναλογών στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος που επέβαλε το κράτος εγκαταστάσεως στα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας είναι μικρότερος από τον φόρο που επέβαλε το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο κράτος μέλος οφείλει να χορηγήσει δικαίωμα πλήρους πιστώσεως φόρου, ισόποσης με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκαταστάσεώς της (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 51).

88 Αντιθέτως, αν στα κέρδη αυτά το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας επέβαλε υψηλότερο φόρο από το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο υποχρεούται να χορηγήσει πίστωση φόρου μόνο μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία. Δεν υποχρεούται σε απόδοση της διαφοράς, δηλαδή του ποσού κατά το οποίο ο φόρος που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος της διανέμουσας εταιρίας υπερβαίνει το ποσό του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρίας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 52).

89 Η μέθοδος του συνυπολογισμού επιτρέπει, υπό τις συνθήκες αυτές, να επιφυλάσσεται στα μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες ίση μεταχείριση με αυτή που επιφυλάσσεται, με τη μέθοδο της απαλλαγής, στα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή της μεθόδου του συνυπολογισμού στα μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες διασφαλίζει ότι τα μερίσματα χαρτοφυλακίου αλλοδαπής προελεύσεως και τα ημεδαπής προελεύσεως υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, μεταξύ άλλων, όταν το κράτος από το οποίο προέρχονται τα μερίσματα εφαρμόζει, στο πλαίσιο του φόρου εταιριών, μικρότερο φορολογικό συντελεστή από τον εφαρμοζόμενο στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία. Στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρίες ευνοεί τους φορολογούμενους οι οποίοι επένδυσαν σε αλλοδαπές συμμετοχές σε σχέση με αυτούς οι οποίοι επένδυσαν σε ημεδαπές συμμετοχές.

90 Λαμβανομένης υπόψη της ισοτιμίας μεταξύ των μεθόδων της απαλλαγής και του συνυπολογισμού, οι δυσχέρειες τις οποίες μπορεί να αντιμετωπίσει ο φορολογούμενος για να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη φοροαπαλλαγή των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρίες δεν επηρεάζουν, κατ' αρχήν, την εκτίμηση του αν

το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, οι δυσχέρειες αυτές, και η τυχόν αδυναμία του φορολογουμένου να προσκομίσει τις ζητούμενες αποδείξεις, συνεπάγονται μόνον ότι η μέθοδος του συνυπολογισμού, η οποία είναι ισότιμη της μεθόδου της απαλλαγής, θα εφαρμοσθεί στα μερίσματα τα οποία λαμβάνει από αλλοδαπές εταιρίες.

91 Όσον αφορά τη διοικητική επιβάρυνση η οποία επιβάλλεται στον φορολογούμενο για να απολαύει της μεθόδου του συνυπολογισμού, έχει κριθεί ότι το γεγονός και μόνον ότι, συγκρινόμενο με το σύστημα της απαλλαγής, το σύστημα συνυπολογισμού επιβάλλει στους φορολογουμένους πρόσθετες διοικητικές επιβαρύνσεις, δεν μπορεί να θεωρηθεί διαφορετική μεταχείριση αντίθετη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 53).

92 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ούτως επιβαλλόμενη διοικητική επιβάρυνση στη δικαιούχο των μερισμάτων χαρτοφυλακίου εταιρία από την εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης μπορεί πάντως να αποβεί υπερβολική.

93 Η Haribo διευκρινίζει συναφώς ότι, αντιθέτως προς τα απαλλασσόμενα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία καταβάλλονται στην Αυστρία από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ και λαμβάνονται μέσω επενδυτικού κεφαλαίου υπόκεινται συνήθως, στην Αυστρία, σε φόρο εταιριών 25 % λόγω της υπερβολικής διοικητικής επιβαρύνσεως η οποία επιβάλλεται στον φορολογούμενο. Κατά τη Haribo, οι μέθοδοι της απαλλαγής και του συνυπολογισμού είναι ισότιμες μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορούν πράγματι να προσκομισθούν αποδεικτικά στοιχεία περί του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εταιριών ή όταν τα στοιχεία αυτά μπορούν να προσκομισθούν χωρίς δυσανάλογες προσπάθειες.

94 Αντιθέτως, η Αυστριακή, η Γερμανική, η Ιταλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η διοικητική επιβάρυνση η οποία επιβάλλεται στη δικαιούχο των μερισμάτων χαρτοφυλακίου εταιρία δεν είναι υπερβολική. Συναφώς, η Αυστριακή Κυβέρνηση εμμένει επί του γεγονότος ότι η εγκύκλιος της 13ης Ιουνίου 2008 απλοποίησε σημαντικώς τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται για την επίτευξη συνυπολογισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου.

95 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους έχουν δικαίωμα να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για να αξιολογήσουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις τις σχετικής νομοθεσίας για τη δυνατότητα εκπτώσεως δαπανών και, κατά συνέπεια, αν πρέπει να επιτρέψουν τη ζητηθείσα έκπτωση (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 50· της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 43, καθώς και της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 54).

96 Ασφαλώς, αν προκύψει ότι οι εταιρίες δικαιούχοι μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη πλην της Αυστρίας και σε τρίτα κράτη που είναι μέλη του ΕΟΧ βρίσκονται, λόγω υπερβολικής διοικητικής επιβαρύνσεως, σε πραγματική αδυναμία να τύχουν της μεθόδου του συνυπολογισμού, η ρύθμιση αυτή δεν επιτρέπει την αποφυγή ή τον μετριασμό της διπλής οικονομικής φορολογίας των μερισμάτων αυτών. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η μέθοδος του συνυπολογισμού και η μέθοδος της απαλλαγής, η οποία επιτρέπει την αποφυγή της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων μερισμάτων, καταλήγουν σε αντίστοιχο αποτέλεσμα.

97 Ωστόσο, εφόσον ένα κράτος μέλος δύναται, κατ' αρχήν, ελευθέρως να αποφεύγει την αλλεπάλληλη φορολογία των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία, επιλέγοντας τη μέθοδο της απαλλαγής όταν τα μερίσματα καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρία και τη μέθοδο του συνυπολογισμού όταν καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, οι πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις της ημεδαπής εταιρίας, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι η εθνική φορολογική αρχή απαιτεί πληροφορίες

σχετικά με τον φόρο που πράγματι έπληξε τα κέρδη της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας στο κράτος εγκαταστάσεώς της, είναι εγγενείς στην καθεαυτή λειτουργία της μεθόδου του συνυπολογισμού και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως υπερβολικές (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 48 και 53). Πράγματι, ελλείψει τέτοιων πληροφοριών, οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους εντός του οποίου είναι εγκατεστημένη η εταιρία δικαιούχος των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν δύνανται, κατ' αρχήν, να καθορίσουν το ποσό του φόρου εταιριών που έχει καταβληθεί στο κράτος της διανέμουσας εταιρίας το οποίο πρέπει να συνυπολογισθεί στο ποσό του οφειλομένου από τη δικαιούχο εταιρία φόρου.

98 Μολονότι είναι αληθές ότι η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία δεν διαθέτει το σύνολο των πληροφοριών σχετικά με τον φόρο εταιριών που έπληξε τα μερίσματα τα οποία διανέμει εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, τις πληροφορίες αυτές γνωρίζει, εν πάση περιπτώσει, η δεύτερη αυτή εταιρία. Ωστόσο, υπό τις συνθήκες αυτές, κάθε δυσχέρεια της δικαιούχου εταιρίας να προσκομίσει τα απαιτούμενα πληροφοριακά στοιχεία περί του φόρου που έχει καταβάλει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία δεν συνδέεται με την εγγενή πολυπλοκότητά τους, αλλά με την τυχόν μη συνεργασία της εταιρίας που τα διαθέτει. Όπως τονίζει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 58 των προτάσεών της, η έλλειψη πληροφορήσεως των επενδυτών δεν αποτελεί πρόβλημα που θα έπρεπε να αντιμετωπίσει το οικείο κράτος μέλος.

99 Περαιτέρω, διαπιστώνεται ότι, όπως επισημαίνει η Αυστριακή Κυβέρνηση, η εγκύκλιος της 13ης Ιουνίου 2008 απλοποίησε τα στοιχεία που απαιτούνται για τον συνυπολογισμό του αλλοδαπού φόρου υπό την έννοια ότι, για τον υπολογισμό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, λαμβάνεται υπόψη η ακόλουθη μέθοδος. Το κέρδος της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας πρέπει να πολλαπλασιασθεί με τον ονομαστικό συντελεστή του φόρου εταιριών που εφαρμόζεται στο κράτος εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής και με τη συμμετοχή την οποία κατέχει η δικαιούχος εταιρία στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας. Ωστόσο, ο υπολογισμός αυτός απαιτεί περιορισμένη μόνο συνεργασία εκ μέρους της εταιρίας η οποία διανέμει μερίσματα ή επενδυτικά κεφάλαια, όταν ο μεσάζων των κεφαλαίων αυτών κατέχει την οικεία συμμετοχή.

100 Τέλος, όπως τονίζουν η Αυστριακή, η Γερμανική, η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή, το γεγονός ότι για τα μερίσματα τα οποία διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη πλην της Αυστρίας η φορολογική αρχή του εν λόγω κράτους μέλους μπορεί να κάνει χρήση του μηχανισμού αμοιβαίας συνδρομής της οδηγίας 77/799 δεν συνεπάγεται ότι υποχρεούται να απαλλάσσει τη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία από την προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχείων περί του φόρου τον οποίο κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία σε άλλο κράτος μέλος.

101 Συγκεκριμένα, εφόσον η οδηγία 77/799 προβλέπει υπέρ των εθνικών φορολογικών αρχών τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες τις οποίες δεν μπορούν να λάβουν ευθέως, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η μνεία στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 του όρου «δύναται» αποδεικνύει ότι, μολονότι οι εν λόγω αρχές έχουν βεβαίως τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, το αίτημα αυτό δεν συνεπάγεται κανενός είδους υποχρέωση. Σε κάθε κράτος μέλος απόκειται να εκτιμά τις συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίστανται πληροφορίες όσον αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τους εγκατεστημένους στο έδαφός του φορολογουμένους και να αποφασίζει αν οι περιπτώσεις αυτές δικαιολογούν την υποβολή σε άλλο κράτος μέλος αιτήματος παροχής πληροφοριών (αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 32, και Persche, προπαρατεθείσα, σκέψη 65).

102 Συνεπώς, η οδηγία 77/799 δεν απαιτεί από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία να χρησιμοποιεί τον προβλεπόμενο από την οδηγία αυτή μηχανισμό αμοιβαίας συνδρομής κάθε φορά που οι παρασχεθείσες από την εταιρία αυτή πληροφορίες δεν αρκούν για να εξακριβωθεί αν η εν λόγω εταιρία πληροί τις προϋποθέσεις τις οποίες θέτει η νομοθεσία της ημεδαπής για την εφαρμογή της μεθόδου του συνυπολογισμού.

103 Για τους ίδιους λόγους, η τυχόν ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ της Δημοκρατίας της Αυστρίας και τρίτου κράτους που είναι μέλος του ΕΟΧ, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα του εν λόγω κράτους μέλους να ζητά από τις αρχές του οικείου τρίτου κράτους πληροφορίες σχετικές με την εφαρμογή της μεθόδου του

συνυπολογισμού, δεν συνεπάγεται ότι είναι υπερβολική η φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται στη δικαιούχο των μερισμάτων εταιρία περί της αποδείξεως του καταβληθέντος στο εν λόγω τρίτο κράτος φόρου.

104 Κατά συνέπεια, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους απαλλάσσουσα του φόρου εταιριών τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλει τον φόρο αυτό στα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, καθόσον πάντως ο καταβληθείς στο κράτος εγκαταστάσεως της δεύτερης αυτής εταιρίας συνυπολογίζεται στον οφειλόμενο στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρίας φόρο και δεν είναι υπερβολικές οι διοικητικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στη δικαιούχο εταιρία για να μπορεί να τύχει του εν λόγω συνυπολογισμού. Οι πληροφορίες τις οποίες ζητεί η εθνική φορολογική αρχή από τη δικαιούχο των μερισμάτων εταιρία περί του φόρου, ο οποίος έπληξε πράγματι τα κέρδη της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας αυτής εταιρίας, είναι εγγενείς στην καθεαυτή λειτουργία της μεθόδου του συνυπολογισμού και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως υπερβολική διοικητική επιβάρυνση.

3. Επί του τρίτου ερωτήματος

α) Προκαταρτικές παρατηρήσεις

105 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης η οποία αποκλείει την απαλλαγή από τον φόρο εταιριών και τον συνυπολογισμό του καταβληθέντος στην

αλλοδαπή φόρου εταιριών, για τα μερίσματα τα οποία προέρχονται από συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, όταν η συμμετοχή της δικαιούχου εταιρίας είναι κατώτερη του 10 %, προγενέστερα κάτω του 25 %, του κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας, ενώ τα μερίσματα τα οποία προέρχονται από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρίες απαλλάσσονται ανεξαρτήτως του επιπέδου της συμμετοχής.

106 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το κατώτατο όριο του 25 %, το οποίο αναφέρει το αιτούν δικαστήριο στο ερώτημά του, έχει σχέση με το άρθρο 10 του KStG, ως είχε πριν από τη νομοθετική τροποποίηση η οποία επήλθε κατά τη διάρκεια του 2009. Ωστόσο, από την προσκομισθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 7, καθώς και παράγραφοι 2 και 4, του KStG, το οποίο εφαρμόζεται αναδρομικώς στις διαφορές της κύριας δίκης, προβλέπει ότι τα μερίσματα από συμμετοχή σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος είτε απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών στην Αυστρία είτε απολαύουν του συνυπολογισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου όταν η επίδικη συμμετοχή αντιπροσωπεύει τουλάχιστον το 10 % του κεφαλαίου της εγκατεστημένης σε τρίτο κράτος εταιρίας.

107 Όσον αφορά τις μικρότερες του ορίου αυτού συμμετοχές, η εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης διακρίνει, για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη, μεταξύ των τρίτων κρατών που είναι μέλη του ΕΟΧ και των λοιπών τρίτων κρατών. Ενώ τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, με το οποίο η Δημοκρατία της Αυστρίας συνήψε συμφωνία περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση, απαλλάσσονται του φόρου εταιριών ή απολαύουν του συνυπολογισμού του φόρου που καταβλήθηκε στο οικείο τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, εντός του οποίου είναι εγκατεστημένη η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, δεν ισχύει το αυτό για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη.

108 Εφόσον η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων από εταιρίες εγκατεστημένες στα κράτη του ΕΟΧ αποτελεί το αντικείμενο του πρώτου υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος, πρέπει να θεωρηθεί ότι, με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο

ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης η οποία προβλέπει ότι τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη πλην των τρίτων κρατών που είναι μέλη του ΕΟΧ ούτε απαλλάσσονται ούτε υπόκεινται σε καθεστώς συνυπολογισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, ενώ τα μερίσματα από παρεμφερείς συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρίες απαλλάσσονται πάντοτε.

β) Επί της υπάρξεως περιορισμού των κινήσεων κεφαλαίων

109 Διαπιστώνεται ότι εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τις εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη πλην των κρατών του ΕΟΧ. Συγκεκριμένα, καθόσον τα μερίσματα που οι εταιρίες αυτές διανέμουν σε εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες υπόκεινται σε λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση από αυτά που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, οι μετοχές των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες εταιριών είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που είναι κάτοικοι Αυστρίας απ' ό,τι οι μετοχές εγκατεστημένων στην Αυστρία εταιριών (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 166, και A, σκέψη 42).

110 Επομένως, ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη επιβάλλει περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των οικείων τρίτων χωρών, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

111 Πρέπει πάντως να εξεταστεί αν ο περιορισμός αυτός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των διατάξεων της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

γ) Περί των τυχόν δικαιολογητικών λόγων της ρυθμίσεως

112 Όπως υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 58 και 83 της παρούσας αποφάσεως, για να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων εθνική φορολογική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς ανάλογες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

113 Ωστόσο, όσον αφορά φορολογικό κανόνα, όπως αυτός της κύριας δίκης, που αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου η οποία λαμβάνει μερίσματα από τρίτο κράτος είναι παρεμφερής με αυτήν της εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, κατά το μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλλεπάλληλη φορολογία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 62).

114 Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ επιβάλλει σε ένα κράτος μέλος, το οποίο έχει σύστημα αποφυγής της διπλής οικονομικής φορολογίας στην περίπτωση μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από άλλες ημεδαπές εταιρίες, να επιφυλάσσει ίση μεταχείριση στα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 72).

115 Πάντως, η εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης δεν προβλέπει τέτοια ίση μεταχείριση. Συγκεκριμένα, ενώ η ρύθμιση αυτή αποτρέπει συστηματικώς τη διπλή οικονομική φορολογία των μερισμάτων χαρτοφυλακίου ημεδαπής προελεύσεως τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία, δεν αποτρέπει, ούτε μετριάζει, τη διπλή αυτή φορολογία όταν ημεδαπή εταιρία λαμβάνει μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ.

116 Κατά συνέπεια, η διαφορετική μεταχείριση, δυνάμει του φόρου εταιριών, των μερισμάτων τα οποία λαμβάνουν ημεδαπές εταιρίες, αναλόγως της προελεύσεώς τους, δεν μπορεί να δικαιολογείται από την απτόμενη του τόπου επενδύσεως των κεφαλαίων διαφορά καταστάσεως.

117 Επιβάλλεται επίσης να εξετασθεί αν ο απορρέων από ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης περιορισμός δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψη 79).

118 Κατά την Αυστριακή, τη Γερμανική, την Ιταλική, τη Φινλανδική και την Ολλανδική Κυβέρνηση, μολονότι μπορεί να δικαιολογηθεί περιορισμός στην κίνηση των προερχομένων από τρίτες χώρες κεφαλαίων, τούτο δεν ισχύει όταν ο περιορισμός αυτός αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 171, και A, σκέψη 37). Οι κυβερνήσεις αυτές φρονούν ότι η ανάγκη διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών πλην των κρατών του ΕΟΧ μπορεί να συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος απαλλάσσει τα κράτη μέλη από την επιβολή της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως στα μερίσματα που προέρχονται από τα εν λόγω τρίτα κράτη και στα προερχόμενα από ημεδαπές εταιρίες μερίσματα. Διευκρινίζουν ότι, ενώ τα κράτη μέλη υποχρεούνται να χορηγούν σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος τα ίδια φορολογικά πλεονεκτήματα με αυτά τα οποία χορηγούν σε εταιρίες εγκατεστημένες στο έδαφός τους, η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται μεταξύ κρατών μελών της Ένωσης και τρίτων χωρών όσον αφορά εταιρίες εγκατεστημένες στα εδάφη τους αντιστοίχως. Αν θεωρηθεί ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ επιβάλλει σε ένα κράτος μέλος την υποχρέωση να μεταχειρίζεται τα μερίσματα που προέρχονται από τρίτα κράτη πλην των κρατών του ΕΟΧ με τον ίδιο τρόπο όπως τα μερίσματα που καταβάλλουν ημεδαπές εταιρίες, το περιθώριο ελιγμών των κρατών μελών να διαπραγματεύονται τις φορολογικές συμβάσεις και να διασφαλίζουν έτσι ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών στις σχέσεις τους με τα τρίτα κράτη, καθίσταται στην πράξη ανύπαρκτο.

119 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η νομολογία σχετικά με τους περιορισμούς στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας στο εσωτερικό της Ένωσης δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο (προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

120 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν αποκλείεται ένα κράτος μέλος να είναι σε θέση να αποδείξει ότι ένας περιορισμός στην κίνηση κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες δικαιολογείται από λόγους που δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (προαναφερθείσα απόφαση A, σκέψεις 36 και 37, καθώς και προπαρατεθείσες διατάξεις Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, σκέψη 93, και KBC-Bank, σκέψη 73).

121 Έχει αναγνωρισθεί ότι περιορισμός στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της Ένωσης μπορεί να δικαιολογείται, μεταξύ άλλων, από την επιδίωξη διαφύλαξης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 45· της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 51, καθώς και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 42). Επομένως, ο δικαιολογητικός αυτός λόγος, ο οποίος αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, μπορεί, κατά μείζονα λόγο, να αναγνωρισθεί στις σχέσεις των κρατών μελών με τις τρίτες χώρες.

122 Πάντως, για να δικαιολογείται η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως και των μερισμάτων που προέρχονται από τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ από αυτό τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, πρέπει να είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επίτευξης του σκοπού του οποίου γίνεται επίκληση και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26, και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 49, καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 35).

123 Πρέπει να διευκρινισθεί ότι η ίδια μεταχείριση των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία, ανεξαρτήτως του αν προέρχονται από ημεδαπή εταιρία ή από εταιρία εγκατεστημένη από τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ, δεν συνεπάγεται ότι τα μερίσματα τα οποία συνήθως φορολογούνται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας θα μεταφερθούν στο οικείο τρίτο κράτος (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Glaxo Wellcome, σκέψη 87). Όπως τονίζει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 120 των προτάσεών της, στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν τίθεται ζήτημα για την εξουσία φορολογήσεως σχετικά με οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται στην ημεδαπή, αλλά για τη φορολόγηση αλλοδαπών εισοδημάτων.

124 Υπό τις συνθήκες αυτές, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων χαρτοφυλακίου αναλόγως της ημεδαπής ή αλλοδαπής προελεύσεώς τους δεν δικαιολογείται από της απόψεως της ανάγκης διατηρήσεως της κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών πλην των κρατών του ΕΟΧ.

125 Ασφαλώς, η απαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ, ή ο συνυπολογισμός του καταβληθέντος στο κράτος αυτό φόρου, συνεπάγεται, για τη Δημοκρατία της Αυστρίας, μείωση των φορολογικών της εσόδων δυνάμει του φόρου εταιριών.

126 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί για τη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο κατ' αρχήν αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 49, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203 σκέψη 59).

127 Όσον αφορά την έλλειψη αμοιβαιότητας στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, υπενθυμίζεται ότι, όταν η εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων επεκτάθηκε, με το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, νυν άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στις σχέσεις μεταξύ τρίτων χωρών και κρατών μελών, τα κράτη μέλη επέλεξαν, για την κατοχύρωση της αρχής αυτής, το ίδιο άρθρο και την ίδια διατύπωση τόσο για τις κινήσεις κεφαλαίων στο εσωτερικό της Κοινότητας όσο και για τις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες (προπαρατεθείσα απόφαση A, σκέψη 31).

128 Υπό τις συνθήκες αυτές, η έλλειψη αμοιβαιότητας στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών πλην των κρατών του ΕΟΧ δεν δικαιολογεί περιορισμό στην κίνηση κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των εν λόγω τρίτων χωρών.

129 Στη συνέχεια, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το φορολογικό της καθεστώς δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, εφόσον οι σχετικές συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με τις τρίτες χώρες δεν διασφαλίζουν το ίδιο επίπεδο ανταλλαγής πληροφοριών με τις αρμόδιες αρχές των οικείων κρατών από το προβλεπόμενο, με την οδηγία 77/799, μεταξύ των αρχών των κρατών μελών.

130 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο θεσπίζει η οδηγία 77/799, δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (βλ., προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 70, και Établissements Rimbaud, σκέψη 41).

131 Επομένως, όταν ρύθμιση κράτους μέλους εξαρτά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από προϋποθέσεις των οποίων η συνδρομή μπορεί να διαπιστωθεί μόνο διά της λήψεως πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές τρίτου κράτους που είναι

μέλος του ΕΟΧ, το οικείο κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, θεμιτώς να μη χορηγήσει το πλεονέκτημα σε περίπτωση που αποδειχθεί αδύνατη η λήψη πληροφοριών από το εν λόγω τρίτο κράτος, ιδίως καθόσον αυτό δεν έχει αναλάβει συμβατική υποχρέωση παροχής πληροφοριών (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψη 44).

132 Ωστόσο, εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι η εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης δεν εξαρτά την τυχόν απαλλαγή των μερισμάτων χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ, ή τον τυχόν συνυπολογισμό του καταβληθέντος στο τρίτο αυτό κράτος φόρου, από την ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ του κράτους μέλους και του οικείου τρίτου κράτους. Συγκεκριμένα, δυνάμει του άρθρου 10 του KStG, τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από τρίτα κράτη πλην των κρατών του ΕΟΧ υπόκεινται πάντοτε στον φόρο εταιριών στην Αυστρία χωρίς η επίμαχη εθνική ρύθμιση να προβλέπει κανένα φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ των μερισμάτων αυτών προς αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας τους.

133 Υπό τις συνθήκες αυτές, η διαφορά η οποία υφίσταται, στο επίπεδο συνεργασίας μεταξύ φορολογικών αρχών, μεταξύ της επικρατούσας μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης καταστάσεως, αφενός, και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, αφετέρου, δεν μπορεί να δικαιολογεί διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων χαρτοφυλακίου ημεδαπής προελεύσεως και των μερισμάτων που προέρχονται από τρίτα κράτη πλην των κρατών του ΕΟΧ.

134 Τέλος, η Αυστριακή Κυβέρνηση επισημαίνει ότι, αν η ρύθμιση της κύριας δίκης αντίκειται στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει να εξακριβωθεί αν οι συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες πρέπει να χαρακτηρισθούν ως άμεσες επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, εφόσον, στην περίπτωση αυτή, το εθνικό καθεστώς μπορεί να θεωρηθεί ότι υπήρχε ήδη στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Συνεπώς, το εν λόγω καθεστώς μπορεί, στην περίπτωση αυτή, να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται με τη ρήτρα stand-still, η οποία περιλαμβάνεται στο εν λόγω άρθρο της ΣΛΕΕ.

135 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, των περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993, δυνάμει του εθνικού δικαίου ή του δικαίου της Ένωσης, σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις.

136 Επομένως, αν κράτος μέλος έχει θεσπίσει, πριν από τις 31 Δεκεμβρίου 1993, νομοθεσία η οποία περιέχει απαγορευόμενους από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων προς και από τρίτες χώρες και, μετά την ημερομηνία αυτή, θεσπίζει ρυθμίσεις οι οποίες, καίτοι συνιστούν και αυτές περιορισμό των ως άνω κινήσεων, είναι κατ' ουσίαν όμοιες με την προϋφιστάμενη νομοθεσία ή απλώς περιορίζουν ή καταργούν ένα εμπόδιο στην άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών, το οποίο έθετε η προϋφιστάμενη νομοθεσία, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν απαγορεύει την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτών ως προς τις τρίτες χώρες, εφόσον αφορούν κινήσεις κεφαλαίων σχετικές με άμεσες επενδύσεις (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 196).

137 Έχει κριθεί ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν ως άμεσες επενδύσεις οι συμμετοχές σε εταιρία, οι οποίες δεν λαμβάνονται για να δημιουργηθούν ή να διατηρηθούν σταθεροί και άμεσοι οικονομικοί δεσμοί μεταξύ του μεριδιούχου και της εν λόγω εταιρίας και δεν επιτρέπουν στον μεριδιούχο να μετέχει πραγματικά στη διαχείριση της εταιρίας αυτής ή στον έλεγχό της (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 196). Εφόσον η εξετασθείσα στο πλαίσιο του παρόντος ερωτήματος ρύθμιση αφορά μόνο συμμετοχές κάτω του 10 % του κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν εμπίπτει στο ουσιαστικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

138 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, πρέπει επομένως να δοθεί απάντηση στο τρίτο υποβληθέν ερώτημα ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία, προς αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας, απαλλάσσει του φόρου εταιριών τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία

λαμβάνει ημεδαπή εταιρία και διανέμονται από ημεδαπή εταιρία, και, για τα μερίσματα τα οποία διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος πλην κρατους του ΕΟΧ, δεν προβλέπει ούτε την απαλλαγή των μερισμάτων ούτε σύστημα συνυπολογισμού του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκαταστάσεώς της.

4. Επί του τετάρτου ερωτήματος

139 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει σε εθνική αρχή να χρησιμοποιεί, για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος που είναι μέλος του ΕΟΧ, με το οποίο η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν έχει συνάψει συμφωνία πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση, ή σε άλλη τρίτη χώρα, τη μέθοδο του συνυπολογισμού παρά το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή συνεπάγεται μια θεωρούμενη ως υπερβολική διοικητική επιβάρυνση για τον δικαιούχο των μερισμάτων, για τον λόγο ότι η μέθοδος του συνυπολογισμού ανταποκρίνεται καλύτερα, σύμφωνα με απόφαση του Verwaltungsgerichtshof, στη βούληση του νομοθέτη, ενώ η μη εφαρμογή του κατωτάτου ορίου συμμετοχής του 10 % καταλήγει σε φορολογική απαλλαγή, και, επομένως, στην αυτόματη αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες.

140 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το Verwaltungsgerichtshof έκρινε ότι, προς ανόρθωση της λιγότερο ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως στην οποία υπόκεινται τα μερίσματα από μη ημεδαπές εταιρίες σε σχέση με τα μερίσματα από ημεδαπές εταιρίες, στην πρώτη κατηγορία μερισμάτων δεν πρέπει να εφαρμοσθεί η μέθοδος της απαλλαγής, αλλά η μέθοδος του συνυπολογισμού στον οφειλόμενο στην Αυστρία φόρο ο οποίος έπληξε τα μερίσματα στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας.

141 Όπως υπενθυμίστηκε στη σκέψη 86 της παρούσας αποφάσεως, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αποφεύγει την αλλεπάλληλη φορολογία των μερισμάτων που λαμβάνει ημεδαπή εταιρία εφαρμόζοντας κανόνες οι οποίοι απαλλάσσουν τα εν λόγω μερίσματα από τη φορολογία όταν καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρία, αποφεύγοντας, μέσω συστήματος συνυπολογισμού, την αλλεπάλληλη φορολογία των μερισμάτων αυτών όταν καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία, εφόσον πάντως ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόζεται στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και εφόσον παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας.

142 Εξάλλου, απόκειται, καταρχήν, στα κράτη μέλη, όταν θεσπίζουν μηχανισμούς για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών, να καθορίζουν ποιοι φορολογούμενοι μπορούν να υπαχθούν στους μηχανισμούς αυτούς και να θεσπίζουν προς τούτο όρια με κριτήριο τη συμμετοχή των εν λόγω φορολογουμένων στις αντίστοιχες διανέμουσες εταιρίες (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 67).

143 Επομένως, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν απαγορεύει την πρακτική εθνικής φορολογικής αρχής η οποία, για τα μερίσματα από ορισμένες τρίτες χώρες, εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού άνω ενός ορισμένου κατωφλίου συμμετοχής της δικαιούχου εταιρίας στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας και τη μέθοδο της απαλλαγής κάτω του ορίου αυτού, ενώ εφαρμόζει συστηματικώς τη μέθοδο της απαλλαγής για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, εφόσον, πάντως, οι οικείοι μηχανισμοί προς αποφυγή ή μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμόμενων μερισμάτων καταλήγουν σε αντίστοιχο αποτέλεσμα.

144 Η προβαλλομένη υπερβολική διοικητική επιβάρυνση την οποία συνεπάγεται η εφαρμογή της μεθόδου του συνυπολογισμού εξετάστηκε ήδη στις σκέψεις 92 έως 99 και 104 της παρούσας αποφάσεως.

145 Το αιτούν δικαστήριο, με το τέταρτο ερώτημα, υπό β και γ, ζητεί επίσης από το Δικαστήριο να μάθει αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει εθνική ρύθμιση ή πρακτική η οποία για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία διανέμει εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος πλην κράτους του ΕΟΧ εξαρτά την εφαρμογή της μεθόδου του συνυπολογισμού από την ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής με το οικείο τρίτο κράτος.

146 Ωστόσο, το ερώτημα αυτό είναι αμιγώς υποθετικό και, επομένως, απαράδεκτο (βλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2010, C-188/10 και C-189/10, Melki, Συλλογή 2010, σ. I-5667, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

147 Συνεπώς, στο τέταρτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν απαγορεύει την πρακτική εθνικής φορολογικής αρχής η οποία, για τα μερίσματα από ορισμένες τρίτες χώρες, εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού άνω ορισμένου ορίου συμμετοχής της δικαιούχου εταιρίας στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας και τη μέθοδο της απαλλαγής κάτω του ορίου αυτού, ενώ εφαρμόζει συστηματικώς τη μέθοδο της απαλλαγής για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, εφόσον, πάντως, οι σχετικοί μηχανισμοί προς αποφυγή ή μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών καταλήγουν σε αντίστοιχο αποτέλεσμα. Το γεγονός ότι η εθνική φορολογική αρχή ζητεί πληροφορίες από τη δικαιούχο των μερισμάτων εταιρία σχετικά με τον φόρο ο οποίος έπληξε πράγματι τα κέρδη της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας στο τρίτο κράτος εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής είναι εγγενές στη λειτουργία της μεθόδου του συνυπολογισμού και δεν θίγει, καθεαυτό, την ισοτιμία μεταξύ της μεθόδου της απαλλαγής και της μεθόδου του συνυπολογισμού.

Γ — *Επί των ερωτημάτων στην υπόθεση C-437/08*

148 Με τα ερωτήματα στην υπόθεση C-437/08, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί, πρώτον, αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης η οποία προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την εφαρμογή της μεθόδου του συνυπολογισμού στα μερίσματα που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, ενώ τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως απαλλάσσονται πάντοτε του φόρου εταιριών, και η οποία, για τα φορολογικά έτη κατά τη διάρκεια των οποίων η δικαιούχος εταιρία υπέστη λειτουργική ζημία, δεν προβλέπει καμία μεταφορά του συνυπολογισμού στα επόμενα φορολογικά έτη.

149 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ υποχρεώνει ένα κράτος μέλος να λαμβάνει υπόψη, για την εφαρμογή της μεθόδου του συνυπολογισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, όχι μόνον τον φόρο εταιριών που καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας, αλλά και τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο στο κράτος αυτό.

1. Επί του παραδεκτού

150 Η Αυστριακή Κυβέρνηση φρονεί ότι τα ερωτήματα δεν έχουν σχέση με τη διαφορά της κύριας δίκης εφόσον η διαφορά αφορά μόνον το φορολογικό έτος 2002, ήτοι το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια το οποίου συνέβη η λειτουργική ζημία. Η τυχόν μεταφορά του συνυπολογισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου αφορά μόνον τα μεταγενέστερα φορολογικά έτη.

151 Η επιχειρηματολογία αυτή πρέπει να απορριφθεί.

152 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, ακόμα και αν η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά μόνον τη φορολογία για το φορολογικό έτος 2002, ήτοι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου η Salinen υπέστη ζημίες, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, με τα υποβληθέντα ερωτήματα, αν η εφαρμογή, για το φορολογικό αυτό έτος, της μεθόδου του συνυπολογισμού στα μερίσματα τα οποία λαμβάνει η εταιρία αυτή από αλλοδαπή εταιρία μπορεί να θεωρηθεί ως ισότιμη της φορολογικής απαλλαγής των εν λόγω μερισμάτων. Ζητεί επίσης να μάθει αν η εφαρμογή της μεθόδου αυτής συνάδει με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, στην περίπτωση κατά την οποία η εν λόγω μέθοδος δεν επιτρέπει στη δικαιούχο εταιρία να μεταφέρει στα μεταγενέστερα φορολογικά έτη τον φόρο που καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας.

153 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα υποβληθέντα στην υπόθεση C-437/08 ερωτήματα είναι παραδεκτά.

2. Επί της ουσίας

154 Λαμβανομένων υπόψη των υποβληθέντων από το αιτούν δικαστήριο ερωτημάτων, πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ υποχρεώνει ένα κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού για τα μερίσματα τα οποία διανέμουν αλλοδαπές εταιρίες και τη μέθοδο της απαλλαγής για τα μερίσματα τα οποία προέρχονται από ημεδαπές εταιρίες, να προβλέπει τη μεταφορά του συνυπολογισμού του καταβληθέντος φόρου, όταν, για το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου η δικαιούχος εταιρία λαμβάνει τα μερίσματα, η εταιρία αυτή σημειώνει λειτουργική ζημία.

155 Η Αυστριακή Κυβέρνηση φρονεί ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν της επιβάλλει να προβλέπει τέτοιου είδους μεταφορά. Συγκεκριμένα, αν στα κέρδη αυτά το κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας επέβαλε υψηλότερο φόρο από το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο υποχρεούται να επιτρέψει πίστωση φόρου μόνο μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 52). Ομοίως, όταν, λόγω της ζημίας την οποία υπέστη η δικαιούχος εταιρία κατά τη διάρκεια του έτους της διανομής των μερισμάτων, κανένας εθνικός φόρος δεν καταβλήθηκε επί των ληφθέντων μερισμάτων, το κράτος της δικαιούχου εταιρίας δεν υποχρεούται να επιτρέψει πίστωση φόρου, ούτε για το αντίστοιχο φορολογικό έτος ούτε, κατά μείζονα λόγο, για τα μεταγενέστερα φορολογικά έτη.

156 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ επιβάλλει σε κράτος μέλος, το οποίο έχει σύστημα αποφυγής της διπλής οικονομικής φορολογίας στην περίπτωση μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από άλλες ημεδαπές εταιρίες, να επιφυλάσσει ίση μεταχείριση στα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από αλλοδαπές εταιρίες (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 72).

157 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από το άρθρο 10, παράγραφος 6, του KStG προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του οικείου συστήματος συνυπολογισμού, τα μερίσματα τα οποία διανέμουν αλλοδαπές εταιρίες εντάσσονται στη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό, όταν σημειώνεται λειτουργική ζημία για το οικείο φορολογικό έτος, το ποσό της φορολογικής αυτής βάσεως μέχρι το ύψος των ληφθέντων μερισμάτων. Επομένως, το ποσό της ζημίας η οποία μπορεί να μεταφερθεί στα μεταγενέστερα φορολογικά έτη μειώνεται αναλόγως. Αντιθέτως, τα μερίσματα από ημεδαπές εταιρίες, τα οποία απαλλάσσονται, δεν έχουν καμία συνέπεια επί της φορολογικής βάσεως της δικαιούχου εταιρίας ούτε, επομένως, επί των τυχόν ζημιών αυτών της εταιρίας οι οποίες μπορούν να μεταφερθούν στα μεταγενέστερα φορολογικά έτη.

158 Κατά συνέπεια, ακόμα και αν τα μερίσματα τα οποία διανέμει αλλοδαπή εταιρία και λαμβάνει ημεδαπή εταιρία δεν πλήττονται από τον φόρο εταιριών του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της δεύτερης εταιρίας για το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια

του οποίου ελήφθησαν τα μερίσματα, η μείωση των ζημιών της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να συνεπάγεται, για την εν λόγω εταιρία, αν δεν μπορεί να μεταφέρει τον συνυπολογισμό του καταβληθέντος από τη διανέμουσα εταιρία φόρου, διπλή οικονομική φορολογία επί των μερισμάτων αυτών κατά τη διάρκεια των μεταγενέστερων φορολογικών ετών, όταν το αποτέλεσμά της είναι θετικό (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Cobelfret, σκέψεις 39 και 40, καθώς και προπαρατεθείσα διάταξη KBC-Bank, σκέψεις 39 και 40). Αντιθέτως, δεν συντρέχει κανένας κίνδυνος διπλής οικονομικής φορολογίας επί των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως, λόγω της εφαρμογής επί αυτών της μεθόδου της απαλλαγής.

159 Εφόσον εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης δεν προβλέπει τη μεταφορά του συνυπολογισμού του φόρου εταιριών ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας, τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως υπόκεινται, σε σύστημα όπως αυτό της κύριας δίκης, σε υψηλότερη φορολογία από αυτήν που απορρέει από τη μέθοδο απαλλαγής για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως.

160 Λαμβανομένων υπόψη των εκτεθέντων στη σκέψη 156 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει τη ρύθμιση αυτή.

161 Αντιθέτως προς όσα διατείνεται η Αυστριακή Κυβέρνηση, ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης δεν μπορεί να δικαιολογείται από το γεγονός ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου του συνυπολογισμού, ένα κράτος μέλος υποχρεούται να επιτρέψει πίστωση φόρου μόνο μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλουν οι δικαιούχοι εταιρίες (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 50 και 52).

162 Ασφαλώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι η ισοτιμία μεταξύ της μεθόδου της απαλλαγής και της μεθόδου του συνυπολογισμού δεν απαιτεί ότι, στο πλαίσιο της

δεύτερης μεθόδου, επιτρέπεται πίστωση φόρου για τα μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες η οποία είναι υψηλότερη του εθνικού επιπέδου φορολογίας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 50 και 52). Πράγματι, η χορήγηση πιστώσεως φόρου μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλουν οι δικαιούχοι εταιρίες αρκεί προς εξάλειψη της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων μερισμάτων.

163 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τη σκέψη 158 της παρούσας αποφάσεως, εθνική ρύθμιση η οποία δεν δέχεται, για τα μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες, τη μεταφορά του συνυπολογισμού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, ενώ απαλλάσσει του φόρου εταιριών τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, δεν αποφεύγει τη διπλή οικονομική φορολογία των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως.

164 Ωστόσο, εφόσον, ενόψει φορολογικού κανόνα ο οποίος αποσκοπεί στην αποφυγή ή στον μετριασμό της διπλής φορολογίας των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας η οποία λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι παρεμφερής με αυτήν της εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, κατά το μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλλεπάλληλη φορολογία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 62), διαφορετική μεταχείριση, όπως αυτή της κύριας δίκης, των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως, αφενός, και μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, αφετέρου, δεν μπορεί να δικαιολογείται από την απτομένη του τόπου επενδύσεως των κεφαλαίων διαφορά καταστάσεως.

165 Τέλος, και αντιθέτως προς όσα ισχυρίζεται η Ιταλική Κυβέρνηση, η διαφορετική μεταχείριση της κύριας δίκης δεν μπορεί να δικαιολογείται από την ανάγκη αποφυγής, εντός ομίλου εταιριών στον οποίο ανήκουν η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία και η αλλοδαπή διανέμουσα τα εν λόγω μερίσματα εταιρία, τεχνητών σχημάτων για τροποποίηση της προελεύσεως των μερισμάτων με μοναδικό σκοπό την αποκόμιση φορολογικών πλεονεκτημάτων. Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι η επίδικη εθνική ρύθμιση, η οποία περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, δεν αποσκοπεί

συγκεκριμένα στα αμιγώς τεχνητά σχήματα, τα οποία δεν άπτονται της οικονομικής πραγματικότητας και έχουν μοναδικό σκοπό την αποκόμιση οικονομικών πλεονεκτημάτων (βλ., συναφώς, απόφαση Glaxo Wellcome, προπαρατεθείσα, σκέψη 89 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Περαιτέρω, όπως τονίζει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 160 των προτάσεών της, η ύπαρξη αμιγώς τεχνητών σχημάτων εντός ενός ομίλου εταιριών αποκλείεται προφανώς σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, εφόσον η Salinen έλαβε μερίσματα από συμμετοχές κάτω του 10 % του κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας, τις οποίες κατέχει μέσω ημεδαπού επενδυτικού κεφαλαίου κατά συγκυριότητα με άλλους επενδυτές.

166 Δεύτερον, όσον αφορά το ζήτημα αν, στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου του συνυπολογισμού, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος στο κράτος της διανέμουσας εταιρίας, υπενθυμίζεται ότι ο φόρος αυτός δημιουργεί, ελλείψει συνυπολογισμού του στο κράτος εγκαταστάσεως της εταιρίας η οποία λαμβάνει τα οικεία μερίσματα, τις προϋποθέσεις για διπλή νομική φορολογία.

167 Επομένως, υπενθυμίζεται ότι απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να οργανώνει, τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης, το σύστημά του φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών και, στο πλαίσιο αυτό, να καθορίζει τη φορολογική βάση και τον φορολογικό συντελεστή που θα έχουν εφαρμογή για τη φορολογία του δικαιούχου μετόχου (βλ., ιδίως, αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 50· Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 47, και της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 30).

168 Επομένως, αφενός, τα μερίσματα που διανέμει μια εταιρία, εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, σε μέτοχό της, κάτοικο άλλου κράτους μέλους, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διπλής νομικής φορολογίας, οσάκις τα δύο κράτη μέλη επιλέγουν να ασκήσουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα και να επιβάλουν φόρο στους μετόχους στους οποίους καταβάλλονται τα μερίσματα αυτά (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, C-128/08, Damseaux, Συλλογή 2009, σ. I-6823, σκέψη 26).

169 Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τα μειονεκτήματα που τυχόν απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν απαγορευόμενους από τη Συνθήκη περιορισμού (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, C-487/08, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2010, σ. I-4843, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

170 Εφόσον το δίκαιο της Ένωσης, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν προβλέπει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ένωσης, το γεγονός ότι τόσο το κράτος μέλος της προελεύσεως των μερισμάτων όσο και το κράτος μέλος της κατοικίας του μετόχου μπορούν να φορολογήσουν τα οικεία μερίσματα δεν συνεπάγεται ότι το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει στο κράτος μέλος κατοικίας την υποχρέωση να αποτρέψει τα μειονεκτήματα που ενδεχομένως απορρέουν από την άσκηση της αρμοδιότητας την οποία τα δύο κράτη μέλη κατένειμαν κατ' αυτόν τον τρόπο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Damseaux, σκέψεις 30 και 34, καθώς και απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, C-96/08, CIBA, Συλλογή 2010, σ. I-2911, σκέψεις 27 και 28).

171 Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει σε κράτος μέλος να προβλέπει, στη φορολογική του νομοθεσία, τον συνυπολογισμό του επιβαλλομένου στα μερίσματα φόρου μέσω παρακρατήσεως στην πηγή σε άλλο κράτος μέλος προς αποφυγή της διπλής νομικής φορολογίας των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει εταιρία εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος, η δε φορολογία αυτή προκύπτει από την παράλληλη άσκηση, εκ μέρους των οικείων κρατών μελών, των αντίστοιχων φορολογικών τους αρμοδιοτήτων (βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres, Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψεις 22 έως 24).

172 Η ίδια διαπίστωση επιβάλλεται, κατά μείζονα λόγο, όταν η διπλή νομική φορολογία προκύπτει από την παράλληλη άσκηση εκ μέρους ενός κράτους μέλους και ενός τρίτου κράτους της αντίστοιχης φορολογικής τους αρμοδιότητας, όπως τούτο προκύπτει από τις σκέψεις 119 και 120 της παρούσας αποφάσεως.

173 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

— απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες τη δυνατότητα να μεταφέρουν τις ζημίες που έχουν υποστεί κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους στα μεταγενέστερα φορολογικά έτη και αποτρέπει τη διπλή οικονομική φορολογία των μερισμάτων εφαρμόζοντας τη μέθοδο της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, ενώ εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού στα μερίσματα τα οποία διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, καθόσον η ρύθμιση αυτή δεν επιτρέπει, σε περίπτωση εφαρμογής της μεθόδου του συνυπολογισμού, τη μεταφορά στα επόμενα φορολογικά έτη του συνυπολογισμού του φόρου εταιριών ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας αν, για το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου η δικαιούχος εταιρία έλαβε τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, η εν λόγω εταιρία υπέστη λειτουργική ζημία, και

— δεν υποχρεώνει ένα κράτος μέλος να προβλέπει, στη φορολογική του νομοθεσία, τον συνυπολογισμό του επιβαλλομένου στα μερίσματα φόρου μέσω παρακρατήσεως στην πηγή σε άλλο κράτος μέλος προς αποφυγή της διπλής νομικής φορολογίας των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει εταιρία εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος, η δε φορολογία αυτή προκύπτει από την παράλληλη άσκηση, εκ μέρους των οικείων κρατών μελών, των αντίστοιχων φορολογικών τους αρμοδιοτήτων.

IV — Επί των δικαστικών εξόδων

174 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει την απαλλαγή από τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρίες και εξαρτά την απαλλαγή αυτή για τα μερίσματα χαρτοφυλακίου από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη που είναι συμβαλλόμενα μέλη της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, από την ύπαρξη συμφωνίας περί πλήρους διοικητικής συνδρομής και συνδρομής περί την εκτέλεση μεταξύ του οικείου κράτους μέλους και του οικείου τρίτου κράτους, καθόσον μόνον η ύπαρξη συμφωνίας αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ διοικητικών αρχών είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών της επίδικης ρυθμίσεως.**

2) **Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους απαλλάσσουσα του φόρου εταιριών τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλει τον φόρο αυτό στα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος που είναι συμβαλλόμενο μέλος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, καθόσον πάντως ο καταβληθείς στο κράτος εγκαταστάσεως της δεύτερης αυτής εταιρίας φόρος συνυπολογίζεται στον οφειλόμενο στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρίας φόρο και δεν είναι υπερβολικές οι διοικητικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στη δικαιούχο εταιρία για να μπορεί να τύχει του εν λόγω συνυπολογισμού. Οι πληροφορίες τις οποίες ζητεί η εθνική φορολογική αρχή από τη δικαιούχο των μερισμάτων εταιρία περί του φόρου, ο οποίος έπληξε πράγματι τα κέρδη της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας αυτής εταιρίας, είναι εγγενείς στην καθεαυτή λειτουργία της μεθόδου του συνυπολογισμού και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως υπερβολική διοικητική επιβάρυνση.**

3) Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία, προς αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας, απαλλάσσει του φόρου εταιριών τα μερίσματα χαρτοφυλακίου τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία και διανέμονται από άλλη ημεδαπή εταιρία, και, για τα μερίσματα τα οποία διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος πλην κράτους συμβαλλομένου στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο κράτους, της 2ας Μαΐου 1992, δεν προβλέπει ούτε την απαλλαγή των μερισμάτων ούτε σύστημα συνυπολογισμού του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκαταστάσεώς της.

4) Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν απαγορεύει την πρακτική εθνικής φορολογικής αρχής η οποία, για τα μερίσματα από ορισμένες τρίτες χώρες, εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού άνω ορισμένου ορίου συμμετοχής της δικαιούχου εταιρίας στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας και τη μέθοδο της απαλλαγής κάτω του ορίου αυτού, ενώ εφαρμόζει συστηματικώς τη μέθοδο της απαλλαγής για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, εφόσον, πάντως, οι σχετικοί μηχανισμοί προς αποφυγή ή μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών καταλήγουν σε αντίστοιχο αποτέλεσμα. Το γεγονός ότι η εθνική φορολογική αρχή ζητεί πληροφορίες από τη δικαιούχο των μερισμάτων εταιρία σχετικά με τον φόρο ο οποίος έπληξε πράγματι τα κέρδη της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας στο τρίτο κράτος εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής είναι εγγενές στη λειτουργία της μεθόδου του συνυπολογισμού και δεν θίγει, καθεαυτό, την ισοτιμία μεταξύ της μεθόδου της απαλλαγής και της μεθόδου του συνυπολογισμού.

5) Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

— απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες τη δυνατότητα να μεταφέρουν τις ζημίες που έχουν υποστεί κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους στα μεταγενέστερα φορολογικά έτη και αποτρέπει τη διπλή οικονομική φορολογία των μερισμάτων εφαρμόζοντας τη μέθοδο της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, ενώ εφαρμόζει τη μέθοδο του συνυπολογισμού στα μερίσματα τα οποία

διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, καθόσον η ρύθμιση αυτή δεν επιτρέπει, σε περίπτωση εφαρμογής της μεθόδου του συνυπολογισμού, τη μεταφορά στα επόμενα φορολογικά έτη του συνυπολογισμού του φόρου εταιριών ο οποίος καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας αν, για το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου η δικαιούχος εταιρία έλαβε τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, η εν λόγω εταιρία υπέστη λειτουργική ζημία, και

— **δεν υποχρεώνει ένα κράτος μέλος να προβλέπει, στη φορολογική του νομοθεσία, τον συνυπολογισμό του επιβαλλομένου στα μερίσματα φόρου μέσω παρακρατήσεως στην πηγή σε άλλο κράτος μέλος προς αποφυγή της διπλής νομικής φορολογίας των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει εταιρία εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος, η δε φορολογία αυτή προκύπτει από την παράλληλη άσκηση, εκ μέρους των οικείων κρατών μελών, της αντίστοιχης φορολογικής τους αρμοδιότητας.**

(υπογραφές)