ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PAOLO MENGOZZI

της 7ης Ιουνίου 2007 [1]

1. Με την παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως το Gerechtshof te Amsterdam (Εφετείο του Άμστερνταμ, Κάτω Χώρες) ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν εθνική νομοθεσία, όπως η ολλανδική, κατά την οποία εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή μερίσματα τα οποία καταβάλλουν εταιρίες εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες σε εταιρίες που είναι επίσης εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες ή διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα αυτή, ενώ παρακρατείται φόρος στην πηγή επί των μερισμάτων που διανέμονται σε εταιρίες εδρεύουσες στην αλλοδαπή, αντιβαίνει προς τα άρθρα 56 και 58 ΕΚ.

I — Νομικό πλαίσιο

Α — *Το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο*

2. Το άρθρο 56 ΕΚ ορίζει τα εξής:

«1. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. [...]»

3. Εντούτοις, το άρθρο 58 ΕΚ καθόσον αφορά την παρούσα υπόθεση ορίζει:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 56 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

α) 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 που είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους·

[...]

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56».

4. Η οδηγία 90/435 απαλλάσσει από την παρακράτηση στην πηγή τα κέρδη τα οποία θυγατρική εταιρία καταβάλλει σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον η μητρική εταιρία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής [2].

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

5. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Wet op de dividendbelasting 1965, (νόμου του 1965 περί φόρου μερισμάτων, στο εξής: Wet DB), προβλέπει ότι, κατά κανόνα, παρακρατείται 25 % των μερισμάτων που διανέμονται από εγκαταστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες των οποίων το κεφάλαιο έχει κατανεμηθεί εν όλω ή εν μέρει σε εταιρικά μερίδια.

6. Εντούτοις, το άρθρο 4 Wet DB καθόσον αφορά την παρούσα υπόθεση ορίζει:

«Όταν πρόκειται για εισοδήματα από κοινές μετοχές, [...] ο φόρος δύναται να μη παρακρατηθεί αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 13 του Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [νόμου του 1969 περί φορολογίας εταιριών] φοροαπαλλαγή των εταιρικών μεριδίων ισχύει για ωφελήματα [...] που ο αποκτών το εισόδημα έχει από αυτές τις κοινές μετοχές, τις μετοχές επικαρπίας και τα έντοκα δάνεια και τα εταιρικά μερίδια ανήκουν στην περιουσία επιχείρησής του που διοικείται στις Κάτω Χώρες. Η πρώτη περίοδος του παρόντος άρθρου δεν έχει εφαρμογή επί των εισοδημάτων των οποίων ο δικαιούχος δεν είναι πραγματικός δικαιούχος» [3].

7. Εξάλλου, το άρθρο 4a Wet DB, το οποίο προστέθηκε μετά την έκδοση της οδηγίας 90/435, προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο μερισμάτων τα οποία διανέμονται σε μετόχους εγκατεστημένους στην Ευρωπαϊκή Ένωση οι οποίοι κατέχουν μερίδιο ίσο τουλάχιστον με το 25 % στο κεφάλαιο ολλανδικής εταιρίας.

8. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και για μετόχους εγκατεστημένους στην ΕΕ οι οποίοι κατέχουν μερίδιο ίσο τουλάχιστον με το 10 %,

2 — Άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (ΕΕ L 225, σ. 6). Η διάταξη τροποποιήθηκε στη συνέχεια με την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, για τροποποίηση της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ (ΕΕ L 7, σ. 41).

3 — Ανεπίσημη μετάφραση.

εφόσον ανάλογη απαλλαγή ισχύει και στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο μέτοχος για ίσο ποσοστό συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο [4].

9. Το προαναφερθέν άρθρο 13 του Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (νόμος του 1969 περί φορολογίας εταιριών, στο εξής: Wet Vpb) ορίζει ότι, κατά κανόνα, ως συμμετοχή νοείται η εκ μέρους του υπόχρεου στον φόρο κατοχή τουλάχιστον του 5 % του ονομαστικού κεφαλαίου εταιρίας της οποίας το κεφάλαιο έχει εν όλω ή εν μέρει διαιρεθεί σε εταιρικά μερίδια [5].

Γ — *Η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ των Κάτω Χωρών και της Πορτογαλίας*

10. Το άρθρο 10 της συμβάσεως της 20ης Σεπτεμβρίου 1999 μεταξύ της Πορτογαλίας και των Κάτω Χωρών, με αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας (στο εξής: ΣΑΔΦ), προβλέπει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία η οποία εδρεύει σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη σε μέτοχο που είναι κάτοικος του άλλου κράτους μπορούν, κατ' αρχήν, να φορολογούνται στο άλλο αυτό κράτος.

11. Συνεπώς, τα μερίσματα αυτά μπορούν να φορολογούνται στο κράτος στο οποίο εδρεύει η εταιρία που διανέμει τα μερίσματα. Στην περίπτωση αυτή, εντούτοις, ο επιβαλλόμενος φόρος δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10 % του ακαθάριστου ύψους των μερισμάτων.

12. Το άρθρο 24 της Συμβάσεως προβλέπει ότι, για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, η Πορτογαλία αφαιρεί τον φόρο που έχουν καταβάλει στις Κάτω Χώρες για μερίσματα ολλανδικής προελεύσεως κάτοικοι Πορτογαλίας, υπό τον όρο ότι το ποσό του αφαιρούμενου φόρου δεν θα υπερβαίνει τον πορτογαλικό φόρο που θα είχε άλλως επιβληθεί επί των εν λόγω μερισμάτων.

II — Πραγματικά περιστατικά, προδικαστικό ερώτημα και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

13. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, η Amurta S.G.P.S., εταιρία εδρεύουσα στην Πορτογαλία (στο εξής: Amurta), κατείχε το 14 % του μετοχικού κεφαλαίου της Retailbox BV (στο εξής: Retailbox), ολλανδικής εταιρίας μέτοχοι της οποίας ήταν, επίσης, η ολλανδική Sonaetelecom BV, κατά 66 %, και οι εδρεύουσες στην Πορτογαλία Tafin S.G.P.S και Persin S.G.P.S., κατά 14 και 6 %, αντιστοίχως.

4 — Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για μετόχους που είναι κάτοικοι Πορτογαλίας.

5 — Η συμμετοχή μειώνεται σε ποσοστό μικρότερο του 5 % αν η κατοχή των τίτλων εντάσσεται στο πλαίσιο ασκήσεως της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας του υπόχρεου στον φόρο ή η απόκτησή τους υπαγορεύεται από γενικό συμφέρον.

14. Στις 31 Δεκεμβρίου 2002 η Retailbox κατέβαλε στους μετόχους της μέρισμα επί του οποίου παρακράτησε φόρο 25 %, εκτός από το μέρισμα που καταβλήθηκε στη Sonaetelecom BV, επί του οποίου δεν παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή, κατ' εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 4 Wet DB.

15. Στις 30 Ιανουαρίου 2003 η Retailbox, ενεργούσα για λογαριασμό της Amurta, υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (οικονομικού εφόρου του Άμστερνταμ, στο εξής: οικονομικός έφορος) κατά της παρακρατήσεως φόρου επί του μερίσματος που της καταβλήθηκε. Η ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση του οικονομικού εφόρου.

16. Η Amurta προσέφυγε κατά της αποφάσεως ενώπιον του Gereschtshof te Amsterdam ζητώντας να ακυρωθεί η εν λόγω απόφαση και να επιστραφεί ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.

17. Το αιτούν δικαστήριο, διατηρώντας αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της εφαρμοστέας ολλανδικής νομοθεσίας με τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι η φοροαπαλλαγή του άρθρου 4 του Wet op de dividendbelasting 1965 (νόμου του 1965 περί φόρου μερισμάτων), όπως περιγράφεται στις σκέψεις [...] της παρούσας απόφασης, σε συνδυασμό με τη φοροαπαλλαγή του άρθρου 4a του νόμου αυτού σύμφωνη με τις σχετικές με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων διατάξεις (άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ), δεδομένου ότι η φοροαπαλλαγή αυτή έχει εφαρμογή μόνον επί της χορηγήσεως μερίσματος, αφενός, σε εκείνους τους υποκειμένους στον ολλανδικό φόρο εταιριών μετόχους ή, αφετέρου, σε εκείνους τους αλλοδαπούς μετόχους που διατηρούν μόνιμο κατάστημα στις Κάτω Χώρες στην περιουσία του οποίου ανήκουν οι μετοχές, για τους οποίους έχει εφαρμογή η προβλεπόμενη από το άρθρο 13 του Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (νόμου του 1969 περί φορολογίας εταιριών) φοροαπαλλαγή της συμμετοχής;

2) Έχει για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα σημασία αν το κράτος εγκατάστασης του μετόχου ή της αλλοδαπής εταιρίας, επί των οποίων δεν έχει εφαρμογή η φοροαπαλλαγή του άρθρου 4 του Wet op de dividendbelasting 1965, χορηγεί στον μέτοχο ή στην εταιρία αυτή πλήρη πίστωση φόρου (full credit) σχετικά με τον ολλανδικό φόρο μερισμάτων;»

18. Βάσει του άρθρου 23 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η Amurta, η Επιτροπή, η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, και η

Ολλανδική, η Βρετανική και η Ιταλική Κυβέρνηση. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση παραστάθηκαν η Amurta, η Επιτροπή, η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, και η Ολλανδική, η Βρετανική και η Ιταλική Κυβέρνηση.

III — Νομική ανάλυση

19. Κατ' αρχήν, επισημαίνεται ότι η επίδικη ρύθμιση αφορά την άμεση φορολογία. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πρέπει αυτά να την ασκούν τηρώντας τις αρχές του κοινοτικού δικαίου, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι θεμελιώδεις ελευθερίες στις οποίες ερείδεται η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [6].

20. Εν προκειμένω, η επίμαχη εθνική νομοθεσία δέον να εξεταστεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, εφόσον πρόκειται για διατάξεις αφορώσες τη φορολογία μερισμάτων που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο έχει την έδρα της η εταιρία που διανέμει τα μερίσματα, δηλαδή, όπως τόνισε το Δικαστήριο, πράξεις αρρήκτως συνδεδεμένες με τις κινήσεις κεφαλαίων [7].

Α — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

21. Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί ουσιαστικώς, να διευκρινιστεί αν η επίδικη ρύθμιση, η οποία προβλέπει παρακράτηση στην πηγή για τα μερίσματα τα οποία διανέμει ολλανδική εταιρία σε εταιρίες που δεν διαθέτουν έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες, αλλά όχι και για τα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται σε εταιρίες που εδρεύουν στις Κάτω Χώρες αντιβαίνει ή όχι προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [8].

22. Πριν ασχοληθώ με την ουσία του προβλήματος, θα ήθελα να διατυπώσω μερικές γενικές παρατηρήσεις σχετικές με τον τρόπο φορολογήσεως των κερδών τα οποία διανέμουν εταιρίες [9].

6 — Βλ., αντί πολλών, αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 28.

7 — Βλ. με αυτό το πνεύμα προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψεις 29 και 30.

8 — Όπως ορθώς επισημαίνει το εθνικό δικαστήριο, η πολύ μικρή συμμετοχή (14 %) και η απουσία άλλων στοιχείων από τα οποία να μπορεί να συναχθεί ότι η Amurta διέθετε αποφασιστική εξουσία όσον αφορά τις δραστηριότητες της Retailbox, αποκλείουν το ενδεχόμενο η συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο να αποτελεί τρόπο ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

9 — Όσον αφορά τα επίπεδα φορολογίας των μερισμάτων στην εσωτερική αγορά βλ., ιδίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed, της 23ης Φεβρουαρίου 2006, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673), της 6ης Απριλίου 2006, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres (Συλλογή 2006, σ. I-10967) και της 27ης Απριλίου 2006, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal και Denkavit France (Συλλογή 2006, σ. I-11949).

23. Τα εταιρικά κέρδη τα οποία διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων φορολογούνται κατά κανόνα σε δύο επίπεδα. Πρώτον, ως κέρδη της εταιρίας η οποία τα διανέμει, στο πλαίσιο της φορολογίας των εταιριών και, στη συνέχεια, στο επίπεδο του μετόχου. Στο δεύτερο επίπεδο η φορολόγηση γίνεται με δύο τρόπους: φορολογία εισοδήματος του μετόχου που εισπράττει το μέρισμα ή/και παρακράτηση στην πηγή για λογαριασμό του μετόχου από την εταιρία που διανέμει το μέρισμα κατά τον χρόνο διανομής.

24. Η δυνατότητα επιβολής φόρου στα δύο αυτά επίπεδα ενδέχεται να οδηγήσει, αφενός, σε διπλή φορολογία από οικονομικής απόψεως (διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο δύο διαφορετικών φορολογουμένων) και αφετέρου σε διπλή φορολογία από νομικής απόψεως (διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου σε δύο διαφορετικά κράτη). Διπλή φορολογία από οικονομικής απόψεως υπάρχει όταν, για παράδειγμα, τα κέρδη της εταιρίας που διανέμει μέρισμα φορολογούνται πρώτον στο επίπεδο της εταιρίας, με τον φόρο εταιριών, και δεύτερον στο επίπεδο του μετόχου με τον φόρο εισοδήματος. Διπλή φορολογία από νομικής απόψεως υπάρχει όταν, για τα ίδια κέρδη, ο μέτοχος υποβάλλεται πρώτα, σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων στην πηγή και, εν συνεχεία, σε φόρο εισοδήματος σε άλλο κράτος.

25. Σχετικώς με την κρινόμενη υπόθεση επισημαίνεται ότι με επίδικη ολλανδική ρύθμιση επιχειρείται η κατάργηση της διπλής φορολογίας των εταιρικών κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων. Πράγματι, η συνδυασμένη εφαρμογή των άρθρων 4 Wet DB και 13 Wet Vpb οδηγεί στην απαλλαγή από την παρακράτηση ποσοστού 25 % στην πηγή επί των μερισμάτων τα οποία καταβάλλουν ολλανδικές εταιρίες που μετέχουν στο κεφάλαιό τους κατά ποσοστό ίσο τουλάχιστον με το 5 % και έχουν έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες. Για τις εταιρίες που δεν είναι εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες η απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των μερισμάτων τα οποία τους καταβάλλουν ολλανδικές εταιρίες προβλέπεται αποκλειστικά στην περίπτωση κατά την οποία το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο των ολλανδικών εταιριών ανέρχεται τουλάχιστον σε 25 % (άρθρο 4a Wet DB).

26. Συνεπώς, η εν λόγω ρύθμιση εισάγει, στο πλαίσιο της φορολογίας μερισμάτων, δυσμενή μεταχείριση των εταιριών που δεν είναι εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες και κατέχουν ποσοστό μεταξύ 5 % και 25 % του κεφαλαίου ολλανδικής εταιρίας, σε σχέση με τη μεταχείριση των ολλανδικών εταιριών που κατέχουν ίδιο ποσοστό και οι οποίες, αντιθέτως προς τις μη εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες, απαλλάσσονται πλήρως της παρακρατήσεως στην πηγή φόρου επί των εισπραττομένων μερισμάτων.

27. Θα πρέπει συνεπώς να εξεταστεί αν η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση αντιβαίνει

προς τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [10].

28. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει οποιοδήποτε περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών —νοουμένου ως *περιορισμός* κάθε μέτρου, το οποίο δυσχεραίνει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την πέραν των συνόρων μεταφορά κεφαλαίων και, επομένως, είναι πρόσφορο να αποτρέψει τον επενδυτή από μια τέτοια μεταφορά— εκτός αν συντρέχει ένας από τους λόγους τους οποίους προβλέπει το άρθρο 58 ΕΚ [11].

29. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ, τα κράτη μέλη μπορούν «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».

30. Εντούτοις, αυτή η εξαίρεση από την εφαρμογή του άρθρου 56, παράγραφος 1, την οποία εισάγει το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, περιορίζεται δυνάμει της παραγράφου 3 του άρθρου 58, η οποία ορίζει ότι τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων.

31. Εξάλλου, υπογραμμίζοντας ότι οι εξαιρέσεις από την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων τις οποίες προβλέπει το άρθρο 73Δ, παράγραφος 3, ΕΚ (νυν άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ) έχουν ήδη αναγνωριστεί με αποφάσεις του που εκδόθηκαν πριν από τη θέση σε ισχύ της εν λόγω διατάξεως, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η διάταξη συγκεκριμενοποιεί μια θεμελιώδη αρχή η οποία είχε προηγουμένως διατυπωθεί νομολογιακώς σε συσχετισμό και με άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες. Συνεπώς, ο σχετικός κανόνας πρέπει να ερμηνευθεί και υπό το πρίσμα αυτής της νομολογίας [12].

32. Κατά συνέπεια, οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων τους οποίους προβλέπει το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, δεν περιορίζονται μόνον από τις αρχές οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, αλλά και από τα όρια τα οποία έχει θέσει η νομολογία του Δικαστηρίου.

10 — Όπως θα αναλύσω λεπτομερέστερα κατωτέρω, μολονότι η οδηγία 90/435 (που διέπει τις σχέσεις μητρικών-θυγατρικών εταιριών), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της παρούσας υποθέσεως απαγορεύει την παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλει η θυγατρική στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία μόνον σε περίπτωση συμμετοχής κατά προκαθορισμένο ποσοστό (ίσο τουλάχιστον με το 25 % του κεφαλαίου της θυγατρικής), εντούτοις από το γεγονός αυτό δεν μπορεί να συναχθεί *a contrario*, όπως υπαινίσσεται το αιτούν δικαστήριο και υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, ότι η παρακράτηση επιτρέπεται σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, έτσι ώστε ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ μητρικών-θυγατρικών εταιριών εκ μέρους των κρατών μελών να πρέπει να αποδίδεται αποκλειστικά στη συνύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων. Μολονότι απόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σε περίπτωση μη εμπίπτουσας στην εν λόγω οδηγία, συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο εταιρίας, αν και σε ποιο βαθμό θα εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους αυτής είναι υποχρεωμένα να τηρούν τις αρχές του κοινοτικού δικαίου, μεταξύ των οποίων και τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

11 — Απόφαση της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer, Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 26.

12 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψη 43.

33. Σχετικά με εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις όπως η επίδικη, η οποία εισάγει διάκριση στη φορολογία των μερισμάτων βάσει της έδρας του μετόχου που τα εισπράττει, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι για να μπορεί ένα τέτοιο φορολογικό καθεστώς να θεωρηθεί ως συμβατό με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου ομοειδείς ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, υπό τον όρο να μην υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου για την επίτευξη του στόχου που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση [13].

1. Επί της ομοιότητας των καταστάσεων

34. Όπως παρατηρήθηκε ανωτέρω, οι επίμαχες εθνικές διατάξεις εισάγουν διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων που διανέμουν ολλανδικές εταιρίες ανάλογα με το αν καταβάλλονται σε εταιρίες που εδρεύουν στις Κάτω Χώρες ή σε εταιρίες που εδρεύουν στην αλλοδαπή [14].

35. Όσον αφορά την άμεση φορολογία, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η διαφορετική μεταχείριση βάσει του τόπου κατοικίας δεν συνιστά αφεαυτής διάκριση, διότι κατ' αρχήν το κριτήριο του τόπου κατοικίας αποτελεί ένδειξη συνδέσεως του φορολογουμένου με τη χώρα προελεύσεώς του και συνεπώς μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική φορολογική μεταχείριση [15].

36. Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι, προκειμένου περί φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου δεν μπορούν να τύχουν οι κάτοικοι αλλοδαπής, η διαφορετική μεταχείριση των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηρισθεί ως δυσμενής διάκριση κατά την έννοια της Συνθήκης αν δεν υφίσταται καμία διαφορά της αντικειμενικής τους καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση επί του σημείου αυτού μεταξύ των δύο κατηγοριών φορολογουμένων [16].

37. Σύμφωνα με τη συλλογιστική του Δικαστηρίου, θα μπορούσε να υφίσταται δυσμενής διάκριση, κατά την έννοια της Συνθήκης, μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, μόνον αν, παρά το γεγονός ότι κατοικούν σε διαφορετικά κράτη μέλη, διαπιστωνόταν ότι, ενόψει του αντικειμένου και του περιεχομένου των σχετικών εθνικών διατάξεων, οι δύο κατηγορίες φορολογουμένων βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση [17].

13 — Βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 27 και παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

14 — Πράγματι, βάσει της επίμαχης ολλανδικής ρυθμίσεως, οι εταιρίες που δεν εδρεύουν στις Κάτω Χώρες μπορούν να τύχουν των πλεονεκτημάτων σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων τα οποία ισχύουν για τις εταιρίες που εδρεύουν στις Κάτω Χώρες μόνον αν διαθέτουν στη χώρα αυτή μόνιμη εγκατάσταση στην οποία να ανήκουν οι μετοχές των ολλανδικών εταιριών.

15 — Βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψεις 31 έως 34, της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 18, της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 41, και της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 27.

16 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 36 έως 38, Asscher, σκέψη 42, και Royal Bank of Scotland, σκέψεις 27 επ.

17 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Frans Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 26.

38. Θα πρέπει συνεπώς να κριθεί αν, *λαμβανομένης υπόψη της λειτουργίας της επίμαχης ρυθμίσεως*, η κατάσταση των μετόχων εταιριών που εδρεύουν στην ημεδαπή και των μετόχων εταιριών που εδρεύουν στην αλλοδαπή, οι οποίες εισπράττουν στις Κάτω Χώρες μερίσματα διανεμόμενα από ολλανδική εταιρία της οποίας κατέχουν μερίδιο του κεφαλαίου είναι εξ αντικειμένου διαφορετική.

39. Επισημαίνεται ότι οι επίμαχες διατάξεις σκοπούν την αποτροπή της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας των κερδών που διανέμουν ολλανδικές εταιρίες.

40. Συναφώς το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τα μέτρα που προβλέπει κράτος μέλος για την πρόληψη ή τη μείωση της αλλεπάλληλης ή της διπλής φορολογίας των διανεμόμενων από ημεδαπή εταιρία κερδών, οι ημεδαποί δικαιούχοι μέτοχοι δεν βρίσκονται υποχρεωτικά σε ανάλογη κατάσταση με αυτή των δικαιούχων μετόχων που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος [18].

41. Πράγματι, όπως επισημαίνει το Δικαστήριο, το κράτος όπου εδρεύει η εταιρία η οποία διανέμει τα μερίσματα ενεργεί γενικά έναντι του μετόχου κατοίκου αλλοδαπής ως «κράτος προελεύσεως», ασκώντας φορολογική εξουσία μόνον επί των εισοδημάτων που πραγματοποιεί ο κάτοικος αλλοδαπής στην επικράτειά του. Το να υποχρεωθεί το εν λόγω κράτος να διασφαλίσει ότι τα κέρδη που διανέμονται σε μέτοχο που είναι κάτοικος αλλοδαπής δεν πλήττονται από αλλεπάλληλη φορολογία ή από οικονομικής απόψεως διπλή φορολογία θα ισοδυναμούσε με αποποίηση, εκ μέρους του κράτους αυτού, της αρμοδιότητάς του να φορολογεί εισόδημα που είναι προϊόν οικονομικής δραστηριότητας αναπτυσσόμενης στην επικράτειά του [19]. Αντιθέτως, το κράτος κατοικίας του μετόχου είναι συνήθως εκείνο που ενδείκνυται να χορηγήσει στον μέτοχο φορολογικό πλεονέκτημα ικανό να μετριάσει ή να αποτρέψει την από οικονομικής απόψεως διπλή φορολογία ή την αλλεπάλληλη φορολογία. Πράγματι, στην περίπτωση που ο μέτοχος είναι φυσικό πρόσωπο, το κράτος κατοικίας είναι συνήθως το πλέον κατάλληλο να εκτιμήσει τη φοροδοτική ικανότητά του [20]. Όσον αφορά τα μερίσματα που εισπράττει εταιρία, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 υποχρεώνει το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική, και όχι το κράτος εγκαταστάσεως της θυγατρικής, να αποφύγει τη διπλή φορολογία, είτε απαλλάσσοντας τα εν λόγω κέρδη από τον φόρο είτε φορολογώντας τα, αλλά επιτρέποντας παράλληλα στη μητρική εταιρία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το αναλογούν στα κέρδη αυτά μέρος του φόρου της θυγατρικής εταιρίας και, ενδεχομένως, το ποσό που παρακρατήθηκε στην πηγή από το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική [21].

42. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι «αν το κράτος μέλος, ενεργώντας είτε

18 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Denkavit Internationaal και Denkavit France, σκέψη 34 και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψεις 57 έως 65.

19 — Προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 59.

20 — Αρχή η οποία επιβεβαιώθηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker.

21 — Προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 60.

μονομερώς είτε στο πλαίσιο συμβάσεως, επιβάλλει φόρο εισοδήματος, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, όχι μόνον στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή, αλλά και στους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή, η κατάσταση των δεύτερων τείνει να ταυτιστεί με αυτή των εγκατεστημένων στην ημεδαπή» [22].

43. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, το κράτος στο οποίο εδρεύει η εταιρία που διανέμει τα μερίσματα ασκεί, έστω και στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του ως «κράτος προελεύσεως» εξουσία επιβολής φόρου έναντι των μετόχων κατοίκων αλλοδαπής ανάλογη με την εξουσία που ασκεί έναντι των κατοίκων ημεδαπής επιβάλλοντας, στο πλαίσιο της ασκήσεως της αποκλειστικής φορολογικής αρμοδιότητάς του, διπλή φορολογία και στις δύο κατηγορίες φορολογουμένων.

44. Εφόσον οι μέτοχοι κάτοικοι ημεδαπής και οι μέτοχοι κάτοικοι αλλοδαπής βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση, το «κράτος προελεύσεως» υποχρεούται να εφαρμόζει και στους κατοίκους αλλοδαπής φορολογικά πλεονεκτήματα ανάλογα με εκείνα τα οποία προβλέπει για τους κατοίκους ημεδαπής, εάν η άσκηση της φορολογικής του εξουσίας έχει ως αποτέλεσμα διπλή φορολογία των κατοίκων αλλοδαπής ανάλογη με τη διπλή φορολογία των κατοίκων ημεδαπής.

45. Εάν, συνεπώς, όπως εν προκειμένω, το «κράτος προελεύσεως» αποφασίσει να απαλλάξει τους κατοίκους ημεδαπής από την εσωτερική διπλή φορολογία απαλλάσσοντάς τους από την παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των μερισμάτων τα οποία διανέμει ολλανδική εταιρία, θα πρέπει να επεκτείνει την εν λόγω απαλλαγή και στους κατοίκους αλλοδαπής στο βαθμό που και αυτοί πλήττονται από την ίδια εσωτερική διπλή φορολογία η οποία απορρέει από την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του «κράτους προελεύσεως» επ' αυτών.

46. Από τη μέχρι τούδε ανάλυση προκύπτει ότι οι επίμαχες ρυθμίσεις, στον βαθμό που αποκλείουν την απαλλαγή των μερισμάτων που καταβάλλονται σε μετόχους κατοίκους αλλοδαπής από την παρακράτηση στην πηγή, ενώ προβλέπουν την εν λόγω απαλλαγή για τα μερίσματα τα οποία εισπράττουν μέτοχοι κάτοικοι ημεδαπής, αποτελούν αυθαίρετη διάκριση η οποία αντιβαίνει προς τα άρθρα 56 και 58 ΕΚ [23].

47. Εντούτοις, η Ιταλική και η Βρετανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η διαφορετική μεταχείριση την οποία εισάγουν οι επίμαχες ρυθμίσεις εις βάρος των κατοίκων αλλοδαπής είναι απλή συνέπεια της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των Κάτω Χωρών και της Πορτογαλίας.

22 — Όπ. π., σκέψεις 68 έως 70.

23 — Σε ανάλογη λύση κατέληξε το Δικαστήριο ΕΖΕΣ με την απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2004, E-1/04, Fokus Bank (διαθέσιμη στο Διαδίκτυο www.eftacourt.lu), με την οποία έκρινε ότι αντιβαίνει στο άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ, το οποίο είναι πανομοιότυπο με το άρθρο 56 ΕΚ, (Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, ΕΕ L 1, 3.1.1994, σ. 3 έως 36) ρύθμιση της νορβηγικής νομοθεσίας που δέχεται πίστωση φόρου για μερίσματα που εισπράττονται στη Νορβηγία μόνον υπέρ των μετόχων που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα.

48. Συναφώς είναι σκόπιμο να γίνουν ορισμένες διευκρινίσεις.

49. Δυνάμει του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ), «τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας».

50. Αυτή η προγραμματικού χαρακτήρα διάταξη δεν έχει μέχρις ώρας υλοποιηθεί. Το κοινοτικό δίκαιο, στο 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 Κοινότητας. Συγκεκριμένα, εξαιρουμένης της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών [24], της συμβάσεως 90/436/ΕΟΚ, της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων [25] και της οδηγίας 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις [26], καμία από τις οποίες δεν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω, δεν έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, καμία διάταξη άμεσης ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σκοπούσα την εξάλειψη των καταστάσεων διπλής φορολογίας, ούτε τα κράτη μέλη έχουν συνάψει κάποια σχετική πολυμερή σύμβαση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ [27].

51. Κατά συνέπεια, ελλείψει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία [28]. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, σε πρώτη φάση, ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως με ένα από αυτά, έτσι ώστε να κατανέμεται η φορολογική εξουσία [29]. Με μεταγενέστερες αποφάσεις του το Δικαστήριο προσέθεσε ότι η δυνατότητα αυτή των κρατών μελών περιλαμβάνει και τα μέτρα που λαμβάνονται μονομερώς [30].

24 — Βλ. υποσημείωση 2.

25 — ΕΕ L 225, σ. 10.

26 — ΕΕ L 157, σ. 38.

27 — Βλ. ιδίως, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, προπαρατεθείσα απόφαση Kerckhaert και Morres, σκέψη 22, και όσον αφορά το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 51.

28 — Αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30, και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 93, όσον αφορά το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 39 ΕΚ). Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57, όσον αφορά τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 47, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

29 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Gilly, σκέψεις 24 έως 30, Saint-Gobain ZN, σκέψη 57, de Groot, σκέψη 93, και αποφάσεις της 30ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (Συλλογή 2006, σ. I-9461), σκέψη 54, και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 52.

30 — Όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Van Hilten-van der Heijden, σκέψη 47, και, όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 52.

52. Ωστόσο, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κοινοτικούς κανόνες [31].

53. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να αποφασίζουν αν και σε ποιο βαθμό, μονομερώς ή μέσω διεθνών συμβάσεων, θα εξαλείψουν ή θα αποτρέψουν τη διπλή φορολογία, διατηρώντας, εντούτοις, την υποχρέωση να συμμορφώνονται προς τις κοινοτικές αρχές κατά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας τους, ακόμα και αν αυτή απορρέει από προηγούμενη διμερή ή πολυμερή κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών [32].

54. Εν προκειμένω είναι προφανές ότι η δυσμενής διάκριση την οποία εισάγει η ολλανδική ρύθμιση περί φορολογίας των μερισμάτων εις βάρος των εταιριών που εδρεύουν στην αλλοδαπή δεν είναι καρπός των υφισταμένων αποκλίσεων μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων που είναι κρίσιμα για την παρούσα υπόθεση ούτε της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των Κάτω Χώρων και της Πορτογαλίας. Πρόκειται μάλλον, όπως αποδείχθηκε ανωτέρω, για δυσμενή διάκριση που απορρέει *αποκλειστικά* από την επίδικη ολλανδική ρύθμιση η οποία αποκλείει τους μετόχους κατοίκους αλλοδαπής από ένα φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο αναγνωρίζει στους κατοίκους ημεδαπής, χωρίς αυτή η διαφορετική μεταχείριση να δικαιολογείται από λυσιτελή αντικειμενικά στοιχεία, εφόσον, όπως διαπιστώθηκε, η κατάσταση των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων σε σχέση με το αντικείμενο και τη λειτουργία των επίδικων διατάξεων είναι παρεμφερής.

55. Θα δούμε, εντούτοις, κατά τον σχολιασμό του δεύτερου ερωτήματος, τι αντίκτυπο μπορεί να έχει η πρόσφορη κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, μέσω συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην εξουδετέρωση των δυσμενών διακρίσεων τις οποίες συνεπάγεται η εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως όπως η επίδικη ολλανδική.

56. Επικουρικώς, η Ολλανδική και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η επίδικη ρύθμιση δικαιολογείται λόγω της ανάγκης να διατηρηθεί η συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος. Η απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των εθνικών μερισμάτων τα οποία διανέμουν ολλανδικές εταιρίες σε εταιρίες που εδρεύουν στις Κάτω Χώρες αποτελεί πράγματι ουσιαστικό συμπλήρωμα της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών («participation exemption», άρθρο 13 Wet Vpb), την παρεχόμενη στις ολλανδικές εταιρίες που φορολογούνται απεριορίστως στις Κάτω Χώρες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο, στο πλαίσιο της φορολογίας εταιριών, επί των κερδών που απορρέουν από μετοχές. Ειδικότερα, η απαλλαγή αυτή αποτελεί απαραίτητο συμπλήρωμα της εξαιρέσεως των διανεμομένων κερδών από τη βάση επιβολής του ολλανδικού φόρου εταιριών και απλή διοικητική απλοποίηση κατόπιν της οποίας ο φόρος μερισμάτων που παρακρατείται στην πηγή δεν χρειάζεται στη

31 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις de Groot, σκέψη 94, και FKP Scorpio Konzertproduktionen, σκέψη 55.

32 — Προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, σκέψεις 93 και 94.

συνέχεια να επιστραφεί στο πλαίσιο της φορολογίας των εταιριών σε εκείνους τους μετόχους που έχουν εισπράξει μέρισμα και οι οποίοι χαίρουν φοροαπαλλαγής («participation exemption») στις Κάτω Χώρες. Η εν λόγω διοικητική απλοποίηση δεν μπορεί, εντούτοις, να επεκταθεί και στους μετόχους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι δεν υπόκεινται στον ολλανδικό φόρο εταιριών.

57. Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

58. Όσον αφορά τη διαφύλαξη της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, υπενθυμίζεται, κατ' αρχήν, ότι πρόκειται για έννοια η οποία παγιώθηκε νομολογιακά από την έκδοση των αποφάσεων Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου, με τις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε, κατ' αρχήν, ότι η απαίτηση αυτή αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών αρχών στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας [33].

59. Στις υποθέσεις εκείνες το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος δικαιολογούσε εθνική ρύθμιση η οποία προέβλεπε δυνατότητα εκπτώσεως ασφαλίστρων γήρατος και θανάτου μόνον αν καταβάλλονταν στο κράτος στο οποίο πραγματοποιούνταν η έκπτωση. Ο περιορισμός αυτός δικαιολογούνταν από την ανάγκη να αντισταθμιστεί η απώλεια φορολογικών εσόδων λόγω της εκπτώσεως των ασφαλίστρων που καταβάλλονταν σε εκτέλεση ασφαλιστικών συμβάσεων, με τη φορολογία των ποσών που εισπράττονταν σε εκτέλεση των εν λόγω συμβάσεων και τα οποία δεν θα μπορούσαν να φορολογηθούν αν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις ήσαν εγκατεστημένες στην αλλοδαπή.

60. Από της εκδόσεως των αποφάσεων αυτών, η διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος αποτελεί τη δικαιολογία την οποία προβάλλουν συχνότερα τα κράτη μέλη στον τομέα της έμμεσης φορολογίας. Εντούτοις, το Δικαστήριο περιόρισε αισθητά την έννοια της φορολογικής συνοχής και δέχεται, κατά πάγια νομολογία, ότι η απαίτηση αυτή δικαιολογεί την επιβολή περιορισμών επί των θεμελιωδών ελευθεριών εφόσον συντρέχουν τρεις ανεξάρτητοι μεταξύ τους όροι: α) ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως του πλεονεκτήματος αυτού με φορολογική επιβάρυνση, β) η απαλλαγή και η επιβάρυνση να αφορούν το ίδιο είδος φόρου και γ) να εφαρμόζονται στον ίδιο φορολογούμενο.

61. Η αυστηρή εφαρμογή αυτής της νομολογίας εν προκειμένω δεν θα επέτρεπε *prima facie* να χρησιμοποιηθεί η αιτιολογία της συνοχής του φορολογικού συστήματος, στον βαθμό που η απαλλαγή από τον φόρο μερισμάτων και η απαλλαγή από τον φόρο εταιριών, τις οποίες η Ολλανδική και η

33 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψεις 21 έως 28, και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψεις 14 έως 21.

Ιταλική Κυβέρνηση θεωρούν ότι είναι συμπληρωματικές και συνεπώς ότι πρέπει οπωσδήποτε να εφαρμόζονται συνδυασμένα προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος, αφορούν δύο διαφορετικούς φόρους και δεν αναφέρονται τυπικά στον ίδιο φορολογούμενο.

62. Εντούτοις, με την απόφαση Manninen, το Δικαστήριο φαίνεται να προέκρινε λιγότερο αυστηρή ερμηνεία της έννοιας της συνοχής του φορολογικού συστήματος που βασίζεται στα κριτήρια της ταυτότητας φόρου και της ταυτότητας φορολογουμένου, δεχθέν, όπως εισηγήθηκε και η γενική εισαγγελέας Kokott με τις προτάσεις της στην εν λόγω υπόθεση, ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού του συστήματος, ακόμα και αν σε μια συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούν να εφαρμοστούν τα δύο προαναφερθέντα κριτήρια [34].

63. Επικαλούμενη την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η προκειμένη υπόθεση αφορά δύο αλληλένδετες απαλλαγές, από τις οποίες η μία αποτελεί την εξέλιξη της άλλης και, μολονότι τυπικά αφορούν δύο διαφορετικούς φόρους (φόρο μερισμάτων και φόρο εταιριών), από ουσιαστική άποψη αφορούν την ίδια φορολογική επιβάρυνση, στον βαθμό που η παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των διανεμομένων μερισμάτων αποτελεί απλή προκαταβολή του φόρου που συμψηφίζεται καθ' ολοκληρία με τον φόρο εταιριών, και βαρύνουν στην πράξη τον ίδιο φορολογούμενο (τον μέτοχο που εισπράττει μέρισμα).

64. Και αν ακόμα γίνει δεκτό ότι οι δύο αυτές απαλλαγές αφορούν κατ' ουσία τον ίδιο φορολογούμενο και τον ίδιο φόρο, θα πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του σκοπού της επίμαχης ρυθμίσεως αν πράγματι παρίσταται ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του ολλανδικού φορολογικού καθεστώτος.

65. Όπως υποστηρίζει η Ολλανδική και η Ιταλική Κυβέρνηση, η απαλλαγή των εθνικών μερισμάτων από την παρακράτηση στην πηγή κρίνεται απαραίτητη για τη διατήρηση της συνοχής του ολλανδικού φορολογικού συστήματος καθόσον άλλως θα καθίστατο δυσχερής —έστω και προσωρινά— η αλληλένδετη με αυτήν απαλλαγή των μεριδίων εταιρικού κεφαλαίου από τον φόρο εταιριών μέχρι τον χρόνο συμψηφισμού του φόρου μερισμάτων με τον φόρο εταιριών. Είναι προφανές ότι το ολλανδικό σύστημα, όπως περιγράφεται εδώ, σκοπεί σε μια «απλή διοικητική απλοποίηση», η οποία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να δικαιολογήσει αφεαυτής δυσμενή διάκριση αντίθετη προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

66. Εντούτοις, η Ολλανδική Κυβέρνηση δεν εξηγεί πως η απαλλαγή από τον φόρο

34 — Σκέψεις 45 και 46 της αποφάσεως και, ιδίως, παράγραφοι 54 έως 57 των προτάσεων.

μερισμάτων και των μετόχων κατοίκων αλλοδαπής, οι οποίοι, μολονότι δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών στις Κάτω Χώρες, βρίσκονται, όπως προεκτέθηκε σε κατάσταση παρεμφερή με εκείνη των κατοίκων ημεδαπής όσον αφορά τη φορολόγηση των μερισμάτων και τα ενδεχόμενα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, θα έθετε σε κίνδυνο τη συνοχή του φορολογικού της συστήματος. Αντιθέτως, δεν αμφισβητείται ότι ο σκοπός της επίμαχης νομοθεσίας, δηλαδή η αποφυγή της διπλής φορολογίας των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων, μπορεί να επιτευχθεί χωρίς δυσμενή διάκριση εις βάρος των μετόχων κατοίκων αλλοδαπής, απαλλάσσοντας τους μετόχους αυτούς από την παρακράτηση στην πηγή όπως συμβαίνει και με τους μετόχους κατοίκους ημεδαπής, χωρίς να τίθεται κατ' ουδένα τρόπο σε κίνδυνο η συνοχή του ολλανδικού φορολογικού συστήματος.

67. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι τα επιχειρήματα τα οποία προβάλλουν οι παρεμβαίνουσες Κυβερνήσεις δεν δικαιολογούν τον περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων ο οποίος απορρέει από την επίμαχη φορολογική ρύθμιση.

68. Συνεπώς, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι ότι οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύουν εθνική ρύθμιση —εξεταζόμενη χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι συνέπειες της εφαρμογής τυχόν συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας — σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή τα μερίσματα τα οποία καταβάλλει ολλανδική εταιρία σε εταιρίες εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες, ενώ επιβάλλεται παρακράτηση επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες οι οποίες δεν διαθέτουν έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες.

Β — *Επί του δεύτερου ερωτήματος*

69. Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ασκεί επιρροή για την αξιολόγηση της συμβατότητας της επίμαχης ολλανδικής νομοθεσίας με τις κοινοτικές αρχές στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων το γεγονός ότι μια εταιρία που δεν εδρεύει στις Κάτω Χώρες ούτε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα αυτή μπορεί να αφαιρέσει εξ ολοκλήρου στη χώρα της έδρας της τον παρακρατηθέντα στην πηγή στις Κάτω Χώρες φόρο επί των μερισμάτων τα οποία εισέπραξε από ολλανδική εταιρία.

70. Κατ' αρχάς, δέον να επισημανθεί ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει βάσει ποίων διατάξεων εταιρία όπως η Amurta θα μπορούσε να τύχει στη χώρα της έδρας της (Πορτογαλία) πλήρους πιστώσεως φόρου («full credit») για τον συμψηφισμό της παρακρατήσεως στην πηγή η οποία της επιβάλλεται στις Κάτω Χώρες.

71. Κατά συνέπεια, πρώτα, θα εξετάσω ποια επιρροή μπορεί να ασκήσει στην αξιολόγηση της επίδικης ολλανδικής νομοθεσίας η ανα-

γνώριση πλήρους πιστώσεως φόρου («full credit») σε μέτοχο κάτοικο αλλοδαπής βάσει της εθνικής νομοθεσίας της χώρας κατοικίας του και στη συνέχεια θα εξετάσω την περίπτωση στην οποία ανάλογη πίστωση φόρου αναγνωρίζεται βάσει της ΣΑΔΦ μεταξύ Κάτω Χωρών και Πορτογαλίας.

1. Επίδραση της πλήρους πιστώσεως φόρου («full credit») που προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία του κράτους κατοικίας του φορολογουμένου

72. Κατά τη γνώμη μου, το αιτούν δικαστήριο, μνημονεύοντας την ενδεχόμενη χορήγηση πλήρους πιστώσεως φόρου για τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος στην πηγή ολλανδικού φόρου επί των μερισμάτων που εισέπραξε η Amurta, αναφέρθηκε γενικά στη δυνατότητα που θα μπορούσε κατά πάσα πιθανότητα να έχει η Amurta βάσει της πορτογαλικής νομοθεσίας. Πράγματι, στο σχετικό χωρίο της διατάξεως περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο επισημαίνει ότι, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις που υπέβαλε η Amurta, στην Πορτογαλία ισχύει διάταξη ανάλογη με την ολλανδική διάταξη που προβλέπει επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων εφόσον δεν οφείλεται φόρος εταιριών επί των αντίστοιχων εσόδων (σύστημα πλήρους πιστώσεως). Από το γεγονός αυτό, το εθνικό δικαστήριο συνάγει ότι, εν προκειμένω, ο φόρος μερισμάτων που παρακρατείται στην πηγή στις Κάτω Χώρες πιθανόν συμψηφίζεται στην Πορτογαλία βάσει του προεκτεθέντος μηχανισμού πλήρους πιστώσεως.

73. Αντιθέτως, στο πλαίσιο της παρούσας δίκης, η Amurta αρνήθηκε την ύπαρξη δυνατότητας πλήρους πιστώσεως ανάλογης με αυτήν που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο στη διάταξη, της οποίας θα μπορούσε να κάνει χρήση στην Πορτογαλία για τον συμψηφισμό του φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή επί των μερισμάτων τα οποία εισέπραξε στις Κάτω Χώρες. Σύμφωνα με την Amurta, και στην Πορτογαλία ισχύει σύστημα απαλλαγής («participation exemption») ανάλογο με το ολλανδικό, βάσει του οποίου απαλλάσσονται του φόρου εταιριών τα εισοδήματα από μερίδια σε εταιρικό κεφάλαιο. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει συμψηφισμός του φόρου που παρακρατήθηκε επί των μερισμάτων στις Κάτω Χώρες με τον πορτογαλικό φόρο εταιριών, εφόσον στην Πορτογαλία δεν οφείλεται κάποιο ποσό λόγω φόρου εταιριών.

74. Εφόσον οι ισχυρισμοί της Amurta θεωρηθούν ορθοί και λαμβανομένου υπόψη ότι η διάταξη περί παραπομπής παρουσιάζει κενά λόγω των οποίων δεν μπορούν να συναχθούν άλλα χρήσιμα στοιχεία για το θέμα, το δεύτερο ερώτημα που έχει τεθεί στο Δικαστήριο θα πρέπει να θεωρηθεί καθαρά υποθετικό.

75. Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να απαντήσει στο ερώτημα, στον βαθμό που, κατά πάγια νομολογία, «η δικαιολογία της προδικαστικής παραπομπής και, κατά συνέπεια, της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου, δεν είναι η διατύπωση συμβουλευτικών κρίσεων επί ερωτημάτων γενικών ή υποθετικών [...], αλλά η ανάγκη αποτελεσματικής επιλύσεως της διαφοράς» [35].

35 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Lenz, σκέψη 52, και παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

76. Εν πάση περιπτώσει, εάν το Δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να αποφανθεί επί του δεύτερου ερωτήματος που του έχει θέσει το αιτούν δικαστήριο, φρονώ ότι η απάντηση που θα πρέπει να δοθεί είναι η ακόλουθη.

77. Κατά τη γνώμη μου δεν έχει καμιά σημασία φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο, ανεξαρτήτως της εκτάσεως και της αποτελεσματικότητάς του, βασίζεται στην εθνική νομοθεσία κράτους μέλους, για την αξιολόγηση της συμβατότητας της νομοθεσίας άλλου κράτους μέλους προς τις κοινοτικές αρχές.

78. Κατά τη γνώμη μου, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι, σε περίπτωση όπως η κρινόμενη, οι δυσμενείς διακρίσεις τις οποίες συνεπάγεται η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας εις βάρος φορολογουμένου μπορούν να εξουδετερωθούν από τα πλεονεκτήματα τα οποία του αναγνωρίζει η νομοθεσία άλλου κράτους μέλους. Το αντίθετο θα ισοδυναμούσε κατ' ουσίαν με το να επιτρέπεται σε κράτος μέλος να αθετεί τις υποχρεώσεις που υπέχει βάσει του κοινοτικού δικαίου, εφόσον ο σεβασμός τους θα εξηρτάτο από τις δυνητικές συνέπειες άλλης εθνικής νομοθεσίας, η οποία μπορεί να τροποποιηθεί ανά πάσα στιγμή μονομερώς από το οικείο κράτος. Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θα υπήρχε καμία ασφάλεια δικαίου όσον αφορά τον σεβασμό από κράτος μέλος της απαγορεύσεως αυθαίρετων διακρίσεων την οποία προβλέπουν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ[36].

79. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ουδεμία επιρροή ασκεί για την αξιολόγηση της συμβατότητας της ολλανδικής νομοθεσίας περί φορολογίας των μερισμάτων το γεγονός ότι μια εταιρία όπως η Amurta διαθέτει πλήρη πίστωση φόρου στη χώρα όπου εδρεύει βάσει της ισχύουσας εκεί νομοθεσίας, λόγω της οποίας ενδέχεται να μπορεί να συμψηφίσει τον παρακρατηθέντα ολλανδικό φόρο επί των μερισμάτων τα οποία εισέπραξε στις Κάτω Χώρες.

2. Η επιρροή των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και οι συγκεκριμένες συνέπειες της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ

80. Διαφορετική εντούτοις λύση πρέπει να δοθεί, κατά τη γνώμη μου, στην περίπτωση κατά την οποία η εξουδετέρωση των δυσμενών διακρίσεων τις οποίες συνεπάγεται η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας εξασφαλίζεται βάσει κατάλληλης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ κρατών μελών κατ' εφαρμογή διεθνούς συμβάσεως περί αποφυ-

36 — Εξάλλου, το Δικαστήριο απορρίπτει πάντοτε το επιχείρημα ότι η αντίθετη προς θεμελιώδη ελευθερία δυσμενής φορολογική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί με την ύπαρξη άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίστανται τέτοια πλεονεκτήματα. Βλ., όσον αφορά εθνική φορολογική μεταχείριση εξετασθείσα σε σχέση: α) με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, προπαρατεθείσα απόφαση de Groot, σκέψη 97· β) με την ελευθερία εγκαταστάσεως, προπαρατεθείσες αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 21), Asscher, σκέψη 53, και Saint-Gobain ZN, σκέψη 54· γ) με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, απόφαση Verkooijen, σκέψη 61.

γής της διπλής φορολογίας. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι η λήψη υπόψη των συγκεκριμένων συνεπειών που έχει μια ΣΑΔΦ στην κατάσταση φορολογουμένου προκειμένου να διαπιστωθεί αν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, υφίσταται περιορισμός των ελευθεριών κυκλοφορίας τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη, δεν αποτελεί δικαιολογία για το μειονέκτημα το οποίο συνεπάγεται για τον εν λόγω φορολογούμενο η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας κι η αντιστάθμιση του εν λόγω μειονεκτήματος με ένα τυχαίο πλεονέκτημα το οποίο δεν έχει καμία σχέση με το μειονέκτημα και βασίζεται στη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους η οποία μπορεί να τροποποιηθεί ανά πάσα στιγμή από το κράτος αυτό. Αντιθέτως, η αναγνώριση της επιδράσεως που ασκούν οι συγκεκριμένες συνέπειες ΣΑΔΦ στην κατάσταση φορολογουμένου παρέχει κατ' αρχάς τη δυνατότητα να ληφθεί υπόψη «η οικονομική πραγματικότητα της δραστηριότητας του φορολογούμενου αυτού και τα κίνητρα σε διασυνοριακό πλαίσιο» στο οποίο δραστηριοποιείται [37], αλλά επίσης, και κατά κύριο λόγο, ο τρόπος με τον οποίο τα κράτη μέλη εξασφάλισαν τον σεβασμό των θεμελιωδών ελευθεριών μέσω της κατάλληλης κατανομής της φορολογικής εξουσίας τους, αναλαμβάνοντας *αμοιβαίες υποχρεώσεις θεμελιούμενες σε δεσμευτική γι' αυτά πράξη*. Με τον τρόπο αυτό, μολονότι αναγνωρίζεται η σημασία που έχει η δυνατότητα των κρατών μελών να καθορίζουν ελεύθερα, ελλείψει κοινοτικής εναρμονίσεως, τα κριτήρια κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, δεν δημιουργείται κατάσταση ανασφάλειας δικαίου όσον αφορά τον σεβασμό των κοινοτικών υποχρεώσεων τις οποίες υπέχουν.

81. Τούτο εξασφαλίζεται εφόσον πληρούνται δύο θεμελιώδεις όροι. Πρώτον, πρέπει να επιβεβαιώνεται ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η συνολική μεταχείριση φορολογουμένου δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων ΣΑΔΦ συνάδει in concreto με τις κοινοτικές αρχές στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας. Σε περίπτωση όπως η κρινόμενη, για παράδειγμα, το «κράτος προελεύσεως» μπορεί να εξασφαλίσει μέσω ΣΑΔΦ ότι οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση απολαύουν των ίδιων πλεονεκτημάτων όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, ανεξαρτήτως του αν είναι κάτοικοι ημεδαπής ή αλλοδαπής. Δεύτερον, το κράτος η νομοθεσία του οποίου έρχεται σε αντίθεση με τις κοινοτικές αρχές πρέπει να διατηρεί την υποχρέωση να εξασφαλίσει την εξουδετέρωση των εν λόγω στρεβλωτικών αποτελεσμάτων της νομοθεσίας του, χωρίς να μπορεί να επικαλεστεί το ότι το έτερο συμβαλλόμενο μέρος δεν τηρεί τα προβλεπόμενα από τη ΣΑΔΦ προκειμένου να αποφύγει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχει δυνάμει της Συνθήκης [38].

82. Σε ανάλογη λύση όσον αφορά την επίδραση που ασκεί η Σύμβαση κατέληξε το Δικαστήριο, το οποίο αποφάνθηκε ότι, προκειμένου να δώσει μια χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, οφείλει να λάβει υπόψη τις διατάξεις συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής

37 — Βλ. παραγράφους 33 έως 38 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Geelohed της 27ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit Internationaal και Denkavit France και προτάσεις μου της 29ης Μαρτίου 2007 στην υπόθεση C-298/05, Columbus (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμα στη Συλλογή), παράγραφος 47.

38 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, σημεία 39 έως 43 των προτάσεων στην υπόθεση Denkavit Internationaal και Denkavit France.

φορολογίας, εφόσον το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η σύμβαση αποτελεί τμήμα του ισχύοντος στην υπόθεση της κύριας δίκης νομικού πλαισίου [39].

83. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, όπως προαναφέρθηκε, από το Δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με την επιρροή που ασκεί η πλήρης πίστωση φόρου της οποίας φαίνεται ότι χαίρει η Amurta στην Πορτογαλία, χωρίς εντούτοις να διευκρινίζει αν η δυνατότητα αυτή απορρέει από την εφαρμογή της ΣΑΔΦ μεταξύ Πορτογαλίας και Κάτω Χωρών.

84. Η Ολλανδική, η Ιταλική και η Βρετανική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη την εν λόγω ΣΑΔΦ κατά την αξιολόγηση της συμβατότητας της επίμαχης ολλανδικής νομοθεσίας προς τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

85. Από την πλευρά μου, φρονώ, όπως έχω ήδη εκθέσει, ότι από κανένα στοιχείο της διατάξεως περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο θέλησε να παραπέμψει στις εφαρμοστέες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Πορτογαλίας και Κάτω Χωρών. Αντιθέτως, φαίνεται ότι, αναφερόμενο στην ύπαρξη δυνατότητας πλήρους πιστώσεως φόρου, το αιτούν δικαστήριο θέλησε να παραπέμψει αποκλειστικά στην εθνική πορτογαλική νομοθεσία γενικά [40].

86. Συνεπώς, θα εξετάσω επικουρικώς μόνο τις συγκεκριμένες συνέπειες της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ όσον αφορά την αξιολόγηση της συμβατότητας της επίμαχης ολλανδικής ρυθμίσεως, για την περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το εθνικό δικαστήριο, αναφερόμενο στην ύπαρξη δυνατότητας πλήρους πιστώσεως, παρέπεμψε στην εν λόγω ΣΑΔΦ και ότι η ΣΑΔΦ αποτελεί, κατά συνέπεια, μέρος του κανονιστικού πλαισίου επί του οποίου το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί.

87. Πάντως, προκειμένου να εξουδετερωθούν πρακτικά οι συνέπειες της επίμαχης ολλανδικής νομοθεσίας η οποία, όπως προαναφέρθηκε, συνεπάγεται διάκριση εις βάρος των κατοίκων αλλοδαπής, η Σύμβαση θα έπρεπε να προβλέπει κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τέτοια ώστε να εξουδετερώνει in concreto το μειονέκτημα που επιβάλλεται στους κατοίκους αλλοδαπής λόγω της παρακράτησης στην πηγή που τους επιβάλλεται στις Κάτω Χώρες. Αυτό θα ήταν δυνατόν μόνο σε περίπτωση πλήρους εξουδετερώσεως στην Πορτογαλία των συνεπειών της παρακρατήσεως ή σε περίπτωση συμψηφισμού όλου του παρακρατηθέντος στην πηγή στις Κάτω Χώρες φόρου μερισμάτων με τον φόρο εταιριών επί των μερισμάτων αυτών που θα οφειλόταν σε

39 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Manninen, σκέψη 21, C-265/04, Bouanich (Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 51), Test Claimants in Class IV of the Act group litigation, σκέψη 71, και Denkavit Internationaal και Denkavit France, σκέψη 45.

40 — Θέση την οποία υποστηρίζει και η Εποπτική Αρχή ΕΖΕΣ.

διαφορετική περίπτωση στην Πορτογαλία. Από τεχνικής απόψεως, θα επρόκειτο για την καλούμενη πλήρη πίστωση φόρου («full credit»), την οποία θα αναγνώριζε η χώρα κατοικίας του οικείου φορολογουμένου (Πορτογαλία) για την αντιστάθμιση της παρακρατήσεως φόρου μερισμάτων στο κράτος προελεύσεως (Κάτω Χώρες) [41].

88. Το άρθρο 24 της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ προβλέπει, αντιθέτως, σύστημα κανονικής —ή μερικής— πιστώσεως φόρου, δηλαδή επιτρέπει στον φορολογούμενο να εκπέσει τον παρακρατηθέντα στις Κάτω Χώρες φόρο μερισμάτων μόνο μέχρι του ποσού που θα οφειλόταν σε διαφορετική περίπτωση στην Πορτογαλία, ως φόρος εταιριών, επί των κερδών τα οποία εισπράττονται υπό μορφή αλλοδαπών μερισμάτων [42]. Στην περίπτωση αυτή, μια πορτογαλική εταιρία όπως η Amurta συνεχίζει να βαρύνεται εν μέρει από τις συνέπειες της ολλανδικής παρακρατήσεως φόρου, αντιθέτως προς ό,τι προβλέπει η ολλανδική νομοθεσία για εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή, η οποία απαλλάσσεται ολοσχερώς της διπλής φορολογίας των μερισμάτων που εισπράττει στις Κάτω Χώρες. Για τον λόγο αυτό, τα πλεονεκτήματα που χορηγούνται στις εταιρίες οι οποίες δεν εδρεύουν στις Κάτω Χώρες δεν είναι ισοδύναμα με τα πλεονεκτήματα που αναγνωρίζονται σε εταιρίες εδρεύουσες στην ημεδαπή, οι οποίες βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση όσον αφορά τις συνέπειες της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων από μερίδια που κατέχουν στο κεφάλαιο ολλανδικών εταιριών. Κατά συνέπεια, η κρινόμενη ολλανδική ρύθμιση εξακολουθεί να αποτελεί μέσο αυθαίρετων διακρίσεων απαγορευόμενων από τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.

89. Αν, τέλος, διαπιστωθεί ότι στην Πορτογαλία ισχύει σύστημα «participation exemption», βάσει του οποίου απαλλάσσονται του φόρου εταιριών τα εισοδήματα από μερίδια σε εταιρικό κεφάλαιο, και αν ακόμα γίνει δεκτό ότι η ΣΑΔΦ προβλέπει πλήρη πίστωση φόρου, η Amurta δεν θα μπορεί in concreto να επωφεληθεί της πιστώσεως αυτής, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, δεν υπέχει οφειλή καταβολής φόρου επί εισοδήματος προερχομένου από εταιρικά μερίδια στην Πορτογαλία την οποία να συμψηφίσει με τον παρακρατηθέντα στις Κάτω Χώρες φόρο επί των καταβληθέντων εκεί μερισμάτων.

90. Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να ερμηνεύσει το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο και συνεπώς να επαληθεύσει αν, στην προκειμένη περίπτωση, η συνολική μεταχείριση η οποία επιφυλάσσεται σε εταιρία εδρεύουσα στην αλλοδαπή στο πλαίσιο της από κοινού ασκήσεως της φορολογικής εξουσίας, έτσι όπως έχει κατανεμηθεί συμβατικά μεταξύ του «κράτους προελεύσεως» και του κράτους της έδρας, δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη μεταχείριση που εξασφαλίζεται στις εταιρίες οι οποίες εδρεύουν στην ημεδαπή [43].

41 — Ανάλογη λύση προκρίθηκε με την απόφαση Denkavit Internationaal και Denkavit France, σκέψεις 54 έως 56.

42 — Ο μηχανισμός της μερικής πιστώσεως φόρου θα μπορούσε να επιτρέψει την εξουδετέρωση των συνεπειών της ολλανδικής παρακρατήσεως στην πηγή μόνον αν εφαρμοζόταν ο ίδιος φορολογικός συντελεστής στις Κάτω Χώρες και στην Πορτογαλία, οπότε ο παρακρατηθείς στις Κάτω Χώρες φόρος θα ήταν ισόποσος με τον πορτογαλικό φόρο εταιριών που θα επιβαλλόταν στα ολλανδικά μερίσματα και συνεπώς θα συμψηφιζόταν ολοσχερώς με αυτόν.

43 — Με αυτό το πνεύμα, απόφαση Bouanich, σκέψη 51.

IV — Πρόταση

91. Βάσει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που του έχει υποβάλει το Gerechtshof te Amsterdam ως εξής:

«1) Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη —εξεταζόμενη χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι συνέπειες της εφαρμογής τυχόν συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας— σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή τα μερίσματα τα οποία καταβάλλουν εταιρίες εδρεύουσες στις Κάτω Χώρες σε εταιρίες που εδρεύουν στις Κάτω Χώρες, ενώ επιβάλλεται ανάλογη παρακράτηση επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες οι οποίες δεν διαθέτουν έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες.

2) Ουδεμία επιρροή ασκεί στην απάντηση που δίδεται στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι εταιρία η οποία δεν διαθέτει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στις Κάτω Χώρες μπορεί να τύχει στο κράτος της έδρας της, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, πλήρους πιστώσεως φόρου ("full credit") στο πλαίσιο συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στις Κάτω Χώρες φόρου μερισμάτων, και αν ακόμα υποτεθεί ότι υφίσταται τέτοια δυνατότητα».