ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 15ης Ιουλίου 2004*

Στην υπόθεση C-315/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της δίκης που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Anneliese Lenz

και

Finanzlandesdirektion für Tirol,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta και K. Lenaerts (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano,
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η A. Lenz, εκπροσωπούμενη από τους C. Huber και R. Leitner, Wirtschaftsprüfer και Steuerberater,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και P. Boussaroque,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον K. Manji, επικουρούμενο από τον M. Hoskins, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και R. Lyal,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της A. Lenz, εκπροσωπούμενης από τους R. Leitner και G. Toifl, Steuerberater, της Αυστριακής Κυβέρνησης, εκπροσωπούμενης από τον M. J. Bauer, της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον Hoskins, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους K. Gross και R. Lyal, κατά τη συνεδρίαση της 29ης Ιανουαρίου 2004,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 27ης Αυγούστου 2002, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Σεπτεμβρίου του ίδιου έτους, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ αντιστοίχως).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο δίκης που κίνησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου η A. Lenz, στο πλαίσιο της οποίας αμφισβητεί το συμβιβαστό με το κοινοτικό δίκαιο της αυστριακής φορολογικής ρύθμισης σχετικά με την φορολογία εισοδήματος εκ κεφαλαίων.

Το αυστριακό νομικό πλαίσιο

3 Το αυστριακό φορολογικό σύστημα προβλέπει φορολογία των εισοδημάτων των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην Αυστρία σε δύο επίπεδα: Στο επίπεδο της εταιρίας, επί των κερδών που πραγματοποιεί, με πάγιο συντελεστή 34 %, και στο επίπεδο του μετόχου επί των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων, δηλαδή των μερισμάτων και λοιπών κερδών που διανέμει η εταιρία.

4 Όσον αφορά τη φορολογία των μετόχων, το ισχύον σύστημα διαφέρει αναλόγως του αν πρόκειται για εισοδήματα που προέρχονται από την Αυστρία ή από το εξωτερικό.

Η φορολογία εισοδήματος εκ κεφαλαίων προερχομένων από την Αυστρία

5 Κατά το άρθρο 93, παράγραφος 2, του Einkommensteuergesetz 1988 (νόμου του 1988 περί φορολογίας εισοδήματος, BGBl. 1988/400, στο εξής: EStG): «[π]ρόκειται για εισοδήματα από κινητές αξίες που πραγματοποιούνται εντός της ημεδαπής, όταν ο οφειλέτης των ποσών που συνιστούν τέτοια εισοδήματα έχει την κατοικία του, την εμπορική διεύθυνση ή την εταιρική έδρα του στην ημεδαπή ή αποτελεί υποκατάστημα πιστωτικού ιδρύματος εντός της ημεδαπής [...]» (κείμενο που δημοσιεύθηκε στο BGBl. 1996/201).

6 Το άρθρο 93, παράγραφος 1, του EStG (κείμενο που δημοσιεύθηκε στο BGBl 1996/201) ορίζει ότι «[ό]ταν πρόκειται για εισόδημα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία [...], ο φόρος εισοδήματος παρακρατείται από το εισόδημα εκ κεφαλαίων (Kapitalertragsteuer)», που ανέρχεται, σύμφωνα με το άρθρο 95, παράγραφος 1, του EStG σε 25 %.

7 Το άρθρο 97, παράγραφος 1, του EStG (κείμενο που δημοσιεύθηκε στο BGBl. 1996/797) ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος εκ κεφαλαίων «θεωρείται ότι έχει εξοφληθεί οριστικά με την παρακράτηση του φόρου». Τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων δεν υποβάλλονται πλέον σε φόρο εισοδήματος.

8 Στην περίπτωση που ο φόρος δεν μπορεί να εισπραχθεί οριστικά με παρακράτηση στην πηγή (δηλαδή στις εταιρίες), το άρθρο 97, παράγραφος 2, του EStG ορίζει ότι ο φόρος εισπράττεται με «την εκουσία καταβολή στο καταβάλλον ταμείο ποσού αντίστοιχου με τον φόρο εισοδήματος εκ κεφαλαίων» (κείμενο που δημοσιεύθηκε στο BGBl. 1996/797).

9 Αν ο φορολογούμενος δεν επιλέξει να καταβάλλει τον εξοφλητικό φόρο με συντελεστή 25 % επί των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία, τότε, σύμφωνα με το άρθρο 37, παράγραφοι 1 και 4, του EStG (κείμενο που δημοσιεύθηκε στο BGBl. 1996/797), εμπίπτει στο σύστημα του «μειωμένου κατά το ήμισυ συντελεστή» («Halbsatzverfahren»).

10 Στην περίπτωση αυτή τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων συμβάλλουν στον προσδιορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, που έχει ως συνέπεια την ενδεχόμενη αύξηση του εφαρμοστέου συντελεστή. Ωστόσο ως αντιστάθμισμα της αύξησης αυτής, τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή που συνίσταται στο ήμισυ του μέσου συντελεστή που εφαρμόζεται στα συνολικά εισοδήματα.

Η φορολογία των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό

11 Τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό και καταβάλλονται στον φορολογούμενο, κάτοικο Αυστρίας, υπόκεινται στον συνήθη φόρο εισοδήματος. Υπολογίζονται δηλαδή για τον καθορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος και υπόκεινται κατά κανόνα στον φόρο εισοδήματος με ανώτατο συντελεστή 50 %.

12 Η αυστριακή ρύθμιση τροποποιήθηκε με νόμο που τέθηκε σε ισχύ την 1η Απριλίου 2002. Ο νόμος αυτός είναι μεταγενέστερος της κύριας δίκης και δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση.

Η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Η A. Lenz, Γερμανίδα υπήκοος, υπόκειται απεριόριστα σε φόρο εισοδήματος στην Αυστρία και για το έτος 1996 δήλωσε εισοδήματα εκ κεφαλαίων υπό τη μορφή μερισμάτων που εισέπραξε από ανώνυμες εταιρίες εδρεύουσες στη Γερμανία. Η αυστριακή φορολογική αρχή επέβαλε στα εισοδήματα αυτά τον συνήθη φόρο εισοδήματος. Συγκεκριμένα ο μειωμένος κατά το ήμισυ φορολογικός συντελεστής που προβλέπει το άρθρο 37 του EStG και ο εξοφλητικός φόρος που προβλέπει το άρθρο 97 σε συνδυασμό με το άρθρο 93 του EStG (στο εξής τα «επίδικα φορολογικά πλεονεκτήματα») δεν έχουν εφαρμογή παρά μόνο στα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία.

14 Η A. Lenz, θεωρώντας ότι η επιβολή του κλιμακούμενου συνήθους φορολογικού συντελεστή επί των εισοδημάτων της εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στη Γερμανία αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που κατοχυρώνει το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης, υπέβαλε ένσταση ενώπιον της

Finanzlandesdirektion für Tirol. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 16ης Απριλίου 1999, κατά της οποίας η A. Lenz άσκησε προσφυγή ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει προς το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, και παράγραφος 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, και παράγραφος 3, ΕΚ), μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 97, παράγραφοι 1 και 4, του Einkommensteuergesetz του 1988 (αυστριακού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG) σε συνδυασμό με το άρθρο 37, παράγραφοι 1 και 4, του EStG του 1988, η οποία προβλέπει ότι ο φορολογούμενος για μερίσματα από ημεδαπές μετοχές μπορεί να επιλέξει αν θα υπαχθεί γι' αυτά σε κατ' αποκοπή και εξοφλητική φορολόγηση με φορολογικό συντελεστή 25 % ή αν θα φορολογηθεί γι' αυτά με φορολογικό συντελεστή ίσο με το ήμισυ του μέσου φορολογικού συντελεστή που ισχύει για ολόκληρο το εισόδημα, ενώ τα μερίσματα από αλλοδαπές μετοχές φορολογούνται πάντα με τον συνήθη συντελεστή που ισχύει για τη φορολογία εισοδήματος;

2) Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το ύψος του φόρου εισοδήματος κεφαλαιουχικής εταιρίας που έχει την έδρα και το κέντρο των αποφάσεών της σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος, στο κεφάλαιο της οποίας έχει αναληφθεί συμμετοχή;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Μπορεί να επιτευχθεί μια συνάδουσα προς το άρθρο 73, παράγραφος 1, Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ), λύση διά του αναλογικού συμψηφισμού του φόρου νομικών προσώπων, που καταβάλλουν οι ανώνυμες εταιρίες με έδρα και κέντρο αποφάσεων σε άλλα κράτη μέλη ή σε τρίτες χώρες στο οικείο κράτος εγκαταστάσεως, με τον αυστριακό φόρο εισοδήματος, στον οποίο υπόκειται ο δικαιούχος των μερισμάτων;»

Επί των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων

16 Με τα δύο πρώτα ερωτήματα που πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιώδη αν προσκρούει στα άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφοι 1 και 3, της Συνθήκης η ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίδικη στην κύρια δίκη που προβλέπει εφαρμογή φορολογικού συντελεστή 25 % ή μειωμένου κατά το ήμισυ φορολογικού συντελεστή για τα εισοδήματα κεφαλαίων που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος, και όχι για τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό και αν ενδεχομένως η εκτίμηση του συμβιβαστού της ρύθμισης αυτής με τις εν λόγω διατάξεις της Συνθήκης εξαρτάται από το επίπεδο φορολογίας των κερδών των εταιριών μέσω του φόρου εταιριών στο κράτος της εγκαταστάσεώς τους.

17 Δεδομένου ότι η κύρια δίκη αφορά την άρνηση των φορολογικών αρχών κράτους μέλους να χορηγήσουν τα επίδικα φορολογικά πλεονεκτήματα σε πρόσωπο που φορολογείται απεριόριστα σ' αυτό το κράτος μέλος και έχει λάβει μερίσματα από εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος, η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί μόνον εφόσον αυτά αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών.

18 Πρώτον, πρέπει να εξετασθεί αν, όπως υποστηρίζουν η A. Lenz και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μια φορολογική ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

19 Υπενθυμίζεται ότι κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16· της 16ης Ιουλίου 2000, C-35/98, Verkooijen,

Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32 και της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 21).

20 Εν προκειμένω διαπιστώνεται όμως ότι η επίδικη φορολογική ρύθμιση έχει ως αποτέλεσμα να αποτρέπει τους φορολογουμένους που κατοικούν στην Αυστρία να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, η ρύθμιση αυτή δίνει τη δυνατότητα στον φορολογούμενο κάτοικο Αυστρίας να επιλέξει για τη φορολογία των εισοδημάτων του εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία μεταξύ του εξοφλητικού φόρου με σταθερό συντελεστή 25 % και του συνήθους φόρου εισοδήματος με συντελεστή μειωμένο κατά το ήμισυ, ενώ τα εισοδήματά του από κεφάλαια που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται στον συνήθη φορολογικό συντελεστή που μπορεί να φθάσει το 50 %.

21 Η εν λόγω ρύθμιση έχει επίσης περιοριστικό αποτέλεσμα για τις εταιρίες που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη καθόσον συνιστά γι' αυτές εμπόδιο στη συγκέντρωση των κεφαλαίων τους στην Αυστρία. Πράγματι, εφόσον τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος έχουν λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση από τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία, η αγορά των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη εταιριών είναι για τους επενδυτές, κατοίκους Αυστρίας, λιγότερο ελκυστικές από την αγορά μετοχών των εταιριών που είναι εγκατεστημένες σ' αυτό το κράτος μέλος (βλ. κατ' αυτήν την έννοια προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 35, και Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 24).

22 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι μια ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απαγορεύεται κατ' αρχήν από το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

23 Πρέπει πάντως να εξετασθεί αν ο περιορισμός αυτός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των διατάξεων της Συνθήκης.

24 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι κατά το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, «οι διατάξεις του άρθρου 73 Β δεν θίγουν 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 [...] τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους» ούτε το δικαίωμά τους «να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων».

25 Κατά την Αυστριακή, τη Δανική, τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, από τη διάταξη αυτή προκύπτει σαφώς ότι τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να επιφυλάξουν τα επίδικα φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο για τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες στην επικράτειά τους.

26 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης το οποίο ως παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορία των κεφαλαίων πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά, δεν μπορεί να νοηθεί κατά την έννοια ότι κάθε φορολογική νομοθεσία που προβλέπει διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου όπου αυτοί επενδύουν τα κεφάλαιά τους συμβιβάζεται άνευ ετέρου με τη Συνθήκη. Πράγματι η παρέκκλιση του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, τελεί υπό τον περιορισμό της παραγράφους 3 του άρθρου 73 Δ της Συνθήκης το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο άρθρο 73 Β».

27 Πρέπει δηλαδή να γίνει διάκριση μεταξύ της άνισης μεταχείρισης που επιτρέπεται βάσει του άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης και των αυθαιρέτων διακρίσεων που απαγορεύει το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης. Από τη νομολογία προκύπτει, όμως, ότι για να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίδικη που κάνει διάκριση μεταξύ των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες στην επικράτεια του οικείου κράτους μέλους και αυτών που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος, να θεωρηθεί ως συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν

είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος όπως είναι η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων (αποφάσεις Verkooijen, όπ.π., σκέψη 43· της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y, C-436/00, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψεις 49 και 72, και Επιτροπή κατά Γαλλίας, όπ.π., σκέψη 27). Επιπλέον για να δικαιολογείται η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ διαφόρων κατηγοριών εισοδημάτων εκ κεφαλαίων δεν πρέπει να υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου για την επίτευξη του στόχου που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση.

28 Οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην παρούσα υπόθεση παρατηρούν, πρώτον, ότι οι αυστριακές αρχές εισπράττουν τον φόρο επί των κερδών που οι εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες διανέμουν στους μετόχους τους εν μέρει από τις εταιρίες και εν μέρει από τους μετόχους. Όσον αφορά τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες εκτός της επικράτειας, οι αυστριακές αρχές δεν είναι σε θέση να εισπράξουν τον φόρο επί των εισοδημάτων των εταιριών κατά τον ίδιο τρόπο. Συνεπώς η επίδικη φορολογική νομοθεσία δικαιολογείται από μια εξ αντικειμένου διαφορετική κατάσταση που είναι ικανή να δικαιολογήσει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση, σύμφωνα με το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της Συνθήκης (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψεις 30 έως 34 και 37, και Verkooijen, όπ.π., σκέψη 43).

29 Πρέπει συνεπώς να εξετασθεί αν, σύμφωνα με το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της Συνθήκης, η διαφορετική μεταχείριση ενός προσώπου που υπόκειται απεριόριστα στον φόρο στην Αυστρία αναλόγως του αν λαμβάνει εισοδήματα εκ κεφαλαίων από εταιρίες εγκατεστημένες σ' αυτό το κράτος μέλος ή από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη οφείλεται σε καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες.

30 Από το δικογραφία προκύπτει ότι η αυστριακή φορολογική ρύθμιση σκοπεί να μετριάσει τα αποτελέσματα, στο οικονομικό επίπεδο, της διπλής φορολογίας των κερδών των εταιριών που προκύπτουν από τη φορολογία της εταιρίας με τον φόρο εταιριών για τα κέρδη που πραγματοποιεί και τη φορολογία του μετόχου με τον φόρο εισοδήματος, επί των ιδίων κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων.

31 Τόσο τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία όσο και τα πραγματοποιούμενα σε άλλο κράτος μέλος μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διπλής φορολογίας. Πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις, τα εισοδήματα υπόκεινται κατ' αρχήν πρώτα στον φόρο εταιριών και στη συνέχεια –εφόσον διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων– στον φόρο εισοδήματος.

32 Από τη σκοπιά ενός φορολογικού κανόνα, που σκοπεί να μετριάσει τα αποτελέσματα ενδεχόμενης διπλής φορολογίας των κερδών που διανέμει η εταιρία υπέρ της οποίας γίνεται η επένδυση, οι μέτοχοι που υπόκεινται απεριόριστα στον φόρο στην Αυστρία, και λαμβάνουν εισοδήματα εκ κεφαλαίων από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με την κατάσταση του μετόχου που υπόκειται στον φόρο επίσης απεριόριστα στην Αυστρία αλλά εισπράττει εισοδήματα εκ κεφαλαίων από εταιρία εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος.

33 Συνεπώς, η αυστριακή φορολογική ρύθμιση, που εξαρτά την επιβολή εξοφλητικού φορολογικού συντελεστή 25 % ή του μειωμένου κατά το ήμισυ φορολογικού συντελεστή στα εισοδήματα εκ κεφαλαίων από τον όρο ότι τα εισοδήματα αυτά πραγματοποιούνται στην Αυστρία, δεν ανάγεται σε διαφορετική κατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης μεταξύ των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία και αυτών που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος (βλ., κατ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψεις 41 έως 49, και της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψεις 47 έως 54).

34 Οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο υποστηρίζουν, δεύτερον, ότι η αυστριακή φορολογική ρύθμιση δικαιολογείται αντικειμενικά από την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305). Συναφώς, υποστηρίζουν ότι τα επίδικα φορολογικά πλεονεκτήματα σκοπούν να μετριάσουν τα αποτελέσματα ενδεχόμενης διπλής φορολογίας των κερδών των εταιριών. Πράγματι, υπάρχει άμεση οικονομική σχέση μεταξύ της φορολογίας των κερδών

της εταιρίας και των εν λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων. Κατά συνέπεια, εφόσον μόνον οι εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο κράτος αυτό είναι δικαιολογημένη η παροχή των εν λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων μόνο σ' αυτούς που πραγματοποιούν έσοδα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία.

35 Υπενθυμίζεται ότι στις σκέψεις 28 και 21 των προαναφερθεισών αποφάσεων Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου, αντιστοίχως, με τις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει κάποιον περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη, υπήρχε άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών που καταβάλλονται στο πλαίσιο συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και θανάτου, αφενός και, των ποσών που οφείλουν οι ασφαλιστές κατ' εφαρμογή των συμβάσεων αυτών, αφετέρου, σχέση που ήταν απαραίτητο να διατηρηθεί ενόψει διαφυλάξεως της συνοχής του οικείου φορολογικού συστήματος (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard, Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 24, καθώς και X και Y, όπ.π., σκέψη 52).

36 Στην κύρια δίκη, εκτός του ότι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και ο φόρος εταιριών αποτελούν δύο διαφορετικούς φόρους που επιβάλλονται σε διαφορετικές κατηγορίες φορολογουμένων (βλ. αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή σ. I-2787, σκέψη 40· Verkooijen, όπ.π., σκέψεις 57 και 58, και της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal, Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψη 30), διαπιστώνεται ότι η αυστριακή φορολογική ρύθμιση δεν εξαρτά τη χορήγηση των επιδίκων φορολογικών πλεονεκτημάτων υπέρ των φορολογουμένων κατοίκων Αυστρίας στο πλαίσιο της φορολογίας των εισοδημάτων τους εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία από την φορολογία των κερδών των εταιριών με τον φόρο εταιριών.

37 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το επιχείρημα που στηρίζεται στην ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκει η συγκεκριμένη φορολογική ρύθμιση (βλ. απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 67).

38 Ακριβώς όμως ο σκοπός που επιδιώκει η αυστριακή φορολογική ρύθμιση, δηλαδή ο μετριασμός ενδεχόμενης διπλής φορολογίας ουδόλως θα επηρεαζόταν αν στην ευνοϊκή αυστριακή φορολογική ρύθμιση ενέπιπταν και οι πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων σε άλλο κράτος μέλος. Αντιθέτως το γεγονός ότι ο εξοφλητικός φορολογικός συντελεστής 25 % και ο μειωμένος κατά το ήμισυ φορολογικός συντελεστής ισχύουν μόνο για τους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία έχει ως συνέπεια ότι αυξάνει την απόκλιση μεταξύ της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης που πλήττει τα κέρδη των αυστριακών εταιριών και αυτής που εφαρμόζεται στα κέρδη των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος εταιριών.

39 Συνεπώς, το επιχείρημα που στηρίζεται στην ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του αυστριακού φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

40 Πρέπει βεβαίως να παρατηρηθεί ότι η χορήγηση του επιδίκου φορολογικού πλεονεκτήματος και στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων σε άλλο κράτος μέλος θα συνεπαγόταν για το οικείο κράτος μέλος μείωση των φορολογικών εσόδων του. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί για να δικαιολογηθεί ένα μέτρο που αντιβαίνει κατ' αρχήν σε θεμελιώδη ελευθερία (αποφάσεις Verkooijen, όπ.π., σκέψη 59· της 3ης Οκτωβρίου 2002, Danner, C-136/00, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 56, καθώς και X και Y, όπ.π., σκέψη 50).

41 Επιπλέον, αντίθετα με όσα υποστηρίζουν η Αυστριακή και η Δανική Κυβέρνηση, το επίπεδο φορολογίας των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος εταιριών δεν επηρεάζει, λαμβανομένης υπόψη της αυστριακής φορολογικής ρύθμισης, την εκτίμηση του συμβιβαστού μιας εθνικής νομοθεσίας με τα άρθρα 73 Β και 73 Δ, παράγραφοι 1 και 3, της Συνθήκης.

42 Συναφώς, αρκεί να σημειωθεί ότι, για τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία, η επίδικη φορολογική ρύθμιση δεν θεμελιώνει κανένα άμεσο σύνδεσμο μεταξύ των φορολογίας των κερδών των εταιριών με τον φόρο εταιριών και των φορολογικών πλεονεκτημάτων που έχουν οι διαμένοντες στην Αυστρία φορολογούμενοι στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος. Υπό τις συνθήκες αυτές, το επίπεδο φορολογίας των εγκατεστημένων εκτός της αυστριακής επικράτειας εταιριών δεν μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση χορηγήσεως των ίδιων φορολογικών πλεονεκτημάτων στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων που τους καταβάλλουν οι εταιρίες αυτές.

43 Βεβαίως δεν αποκλείεται η επέκταση της επίδικης φορολογικής ρύθμισης στα έσοδα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος να καταστήσει συμφέρουσα γα τους διαμένοντες στην Αυστρία επενδυτές την αγορά μετοχών εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη, όπου το επίπεδο φορολογίας των εταιριών είναι ενδεχομένως χαμηλότερο απ' ό,τι στην Αυστρία. Ωστόσο, το ενδεχόμενο αυτό ουδόλως είναι ικανό να δικαιολογήσει μια ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη. Πράγματι, όσον αφορά το επιχείρημα σχετικά με το ενδεχόμενο φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ των φορολογουμένων που εισπράττουν στη χώρα διαμονής τους εισοδήματα εκ κεφαλαίων από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, αρκεί να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καμιά δυσμενής φορολογική μεταχείριση που αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίστανται τέτοια πλεονεκτήματα (απόφαση Verkooijen, όπ.π., σκέψη 61, και παρατιθέμενη νομολογία).

44 Η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί επιπλέον ότι η αυστριακή φορολογική ρύθμιση δικαιολογείται από την ανάγκη εξασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

45 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι όπως προκύπτει ιδίως από το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης, η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων μπορεί να προβληθεί για να δικαιολογήσει περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη (βλ. αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, Baxter κ.λπ., C-254/97, Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 18 και της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-478/98, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 39).

46 Όσον αφορά, πρώτον, το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από τη φορολογία με μειωμένο συντελεστή των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται στην Αυστρία, ουδόλως αποδεικνύεται ότι η εφαρμογή διαφορετικών φορολογικών συντελεστών αναλόγως της προελεύσεως των εισοδημάτων εκ κεφαλαίων είναι ικανή να καταστήσει αποτελεσματικότερους τους φορολογικούς ελέγχους.

47 Όσον αφορά, δεύτερον, τον εξοφλητικό φόρο με συντελεστή 25 %, πρέπει να σημειωθεί ότι αυτός παρακρατείται απευθείας στην πηγή από τις εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες. Ωστόσο, όπως παρατηρεί ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 33 και 34 των προτάσεών του, ο εξοφλητικός φόρος δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη φορολογία στην πηγή. Συγκεκριμένα, το άρθρο 97, παράγραφος 2, του EStG ορίζει ότι στις περιπτώσεις που η παρακράτηση στην πηγή δεν είναι δυνατή ο εξοφλητικός φόρος μπορεί να καταβληθεί με «εκούσια καταβολή στο ταμείο που πληρώνει, ενός ποσού αντιστοίχου με τον φόρο εισοδήματος εκ κεφαλαίου». Θα μπορούσε συνεπώς να προβλεφθεί κάποια παρόμοια δυνατότητα «εκούσιας καταβολής», στην εφορία για τα εισοδήματα που προέρχονται από εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες.

48 Βεβαίως, η παρακράτηση στην πηγή που πραγματοποιείται απευθείας από τις εγκατεστημένες στην Αυστρία εταιρίες συνιστά ενέργεια ευκολότερη για την εφορία από την «εκούσια καταβολή». Ωστόσο, οι απλές διοικητικές δυσχέρειες δεν είναι ικανές να δικαιολογήσουν τα εμπόδια σε κάποια θεμελιώδη ελευθερία της Συνθήκης όπως είναι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, όπ.π., σκέψεις 29 και 30).

49 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αρμόζει η απάντηση ότι μια ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη που δίνει τη δυνατότητα μόνο στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία να επιλέξουν μεταξύ του εξοφλητικού φόρου με συντελεστή 25 % και του συνήθους φόρου εισοδήματος με μειωμένο κατά το ήμισυ φορολογικό συντελεστή, τη στιγμή που προβλέπει ότι τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται υποχρεωτικά στον συνήθη φόρο εισοδήματος χωρίς μείωση του συντελεστή προσκρούει στα άρθρα 73 Β και 73 Δ, παράγραφοι 1 και 3, της Συνθήκης. Η άρνηση χορηγήσεως στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων σε άλλο κράτος μέλος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγούνται στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με το γεγονός ότι το εισόδημα των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος εταιριών υποβάλλεται στο κράτος αυτό σε χαμηλή φορολογία.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

50 Με το τρίτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η φορολογική νομοθεσία η οποία δίνει στον φορολογούμενο, κάτοικο Αυστρίας, που λαμβάνει εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος, τη δυνατότητα αναλογικού συμψηφισμού του οικείου φόρου εισοδήματος, με τον φόρο εταιριών που καταβάλλει η εταιρία στην οποία έχει μετοχές, προσκρούει στο άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

51 Η A. Lenz και η Επιτροπή διατυπώνουν αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό του ερωτήματος αυτού. Πρόκειται για ερώτημα που δεν ασκεί επιρροή για την επίλυση της διαφοράς στην κύρια δίκη εφόσον αφορά ένα φορολογικό σύστημα που δεν εφαρμόζεται στην Αυστρία.

52 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος εθνικού δικαστηρίου οσάκις είναι πρόδηλο ότι η ζητουμένη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου δεν έχει καμία σχέση με την πραγματική κατάσταση ή το αντικείμενο της κύριας δίκης ή οσάκις το πρόβλημα είναι καθαρά υποθετικό (αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke, Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 25· της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, Idéal tourisme, Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 20 και της 5ης Φεβρουαρίου 2004, C-380/01, Schneider, Συλλογή 2004, σ. I-1389, σκέψη 22).

53 Οι διατάξεις που μνημονεύει η διάταξη παραπομπής δεν προβλέπουν τη δυνατότητα συμψηφισμού στην Αυστρία του φόρου εταιριών που καταβάλλεται σ' ένα άλλο μέλος. Η Αυστριακή Κυβέρνηση, κληθείσα από το Δικαστήριο να παράσχει διευκρινίσεις ως προς αυτό το σημείο, επιβεβαίωσε ότι η φορολογική νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης δεν προβλέπει συμψηφισμό όπως αυτός που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο ούτε και αν ο νόμος ερμηνευθεί συσταλτικά.

54 Υπό τις συνθήκες αυτές παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

55 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή, η Δανική, η Γαλλική και η Βρετανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει έναντι των διαδίκων της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου σ' αυτό εναπόκειται ν' αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof με διάταξη της 27ης Αυγούστου 2002, αποφαίνεται:

1) **Μια ρύθμιση που δίνει τη δυνατότητα μόνο στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία να επιλέξουν μεταξύ του εξοφλητικού φόρου με συντελεστή 25 % και του συνήθους φόρου εισοδήματος με μειωμένο κατά το ήμισυ φορολογικό συντελεστή, τη στιγμή που προβλέπει ότι τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται υποχρεωτικά στον συνήθη φόρο εισοδήματος χωρίς μείωση του συντελεστή, προσκρούει στα άρθρα 73 Β και 73 Δ, παράγραφοι 1 και 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν, αντιστοίχως, άρθρα 56 ΕΚ και 58, παράγραφοι 1 και 3, ΕΚ).**

2) **Η άρνηση χορηγήσεως στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων σε άλλο κράτος μέλος των φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγούνται στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με το γεγονός ότι το εισόδημα των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος εταιριών υποβάλλεται στο κράτος αυτό σε χαμηλή φορολογία.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια δημοσίευση στο Λουξεμβούργο στις 15 Ιουλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

P. Jann