ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 4ης Οκτωβρίου 2001 *

Στην υπόθεση C-294/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Ελλάς) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Αθηναϊκής Ζυθοποιίας ΑΕ

και

Ελληνικού Δημοσίου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ L 225, σ. 6),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. La Pergola, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet (εισηγητή), D. A. O. Edward, P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: S. Alber
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Αθηναϊκή Ζυθοποιία ΑΕ, εκπροσωπούμενη από τους Ι. Σταυρόπουλο και Ν. Σκανδάμη, δικηγόρους,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Γ. Αλεξάκη και Κ. Γρηγορίου,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τις Η. Michard και Μ. Πατακιά,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Αθηναϊκής Ζυθοποιίας ΑΕ, εκπροσωπούμενης από τους Ι. Σταυρόπουλο και Ν. Σκανδάμη, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τη Γ. Αλεξάκη και τον Β. Κυριαζόπουλο, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τις Η. Michard και Μ. Πατακιά, κατά τη συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 2001,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Μαΐου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 26ης Ιουλίου 1999, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Αυγούστου 1999, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ L 225, σ. 6, στο εξής: οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε η εταιρία Αθηναϊκή Ζυθοποιία ΑΕ, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, κατά της σιωπηρής απορρίψεως εκ μέρους του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φορολογίας Ανώνυμων Βιομηχανικών Εταιριών Αθήνας της ενστάσεως που υπέβαλε η εταιρία αυτή όσον αφορά τη φορολογία των εισοδημάτων της.

Η οδηγία

3 Η οδηγία αποτελεί ένα από τα τρία νομοθετικά μέτρα που θεσπίστηκαν στις 23 Ιουλίου 1990 με σκοπό την εξάλειψη ορισμένων φορολογικών εμποδίων στις ενώσεις εταιριών διαφορετικών κρατών μελών. Τα άλλα μέτρα είναι η οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1), και η σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 225, σ. 10).

4 Σύμφωνα με την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, σκοπός της οδηγίας είναι η θέσπιση ουδέτερων ως προς τον ανταγωνισμό φορολογικών κανόνων, «ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς». Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία σκοπεί, ειδικότερα, στην εξάλειψη των φορολογικών μειονεκτημάτων των ομίλων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, σε σύγκριση προς τους ομίλους εταιριών του ιδίου κράτους μέλους.

5 Η αναγκαιότητα της οδηγίας προκύπτει από τη διπλή φορολογία στην οποία μπορεί να υποβληθούν όμιλοι εταιριών εγκατεστημένων εντός πλειόνων κρατών.

6 Με την επιφύλαξη ειδικής απαλλαγής η οποία χορηγείται από τα κράτη είτε μονομερώς είτε σύμφωνα με διμερείς συμβάσεις, τα κέρδη θυγατρικής εταιρίας μπορεί να φορολογηθούν και στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, ως εισόδημα από την εμπορική της δραστηριότητα, και στο κράτος εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας, ως εισόδημα από μερίσματα.

7 Προς αποτροπή της φοροδιαφυγής και απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου επί των μερισμάτων, τα κράτη καταφεύγουν συχνά στην τεχνική της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή. Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία που διανέμει μερίσματα πρέπει να παρακρατεί ένα τμήμα αυτών, το οποίο καταβάλλει στις φορολογικές αρχές. Το ποσό που παρακρατείται κατά τον τρόπο αυτό καταλογίζεται στη συνολική φορολογική οφειλή των μετόχων που κατοικούν στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εταιρία αυτή. Αντιθέτως, όταν αφορούν μερίσματα που διανέμονται σε μετόχους που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, οι παρακρατήσεις αντιπροσωπεύουν την είσπραξη σε βάρος αυτών πρόσθετου φόρου από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εταιρία και το κράτος κατοικίας των μετόχων αυτών μπορεί να μη τον λάβει υπόψη όταν φορολογεί τα εισοδήματά τους.

8 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

— στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρίες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρίες άλλων κρατών μελών,

— στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρίες αυτού του κράτους προς εταιρίες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.»

9 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, που αποτελεί την κρίσιμη διάταξη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.»

10 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας διευκρινίζει ως εξής το περιεχόμενο της έννοιας της «παρακρατήσεως στην πηγή»:

«Ο όρος "παρακράτηση στην πηγή", όπως χρησιμοποιείται στην παρούσα οδηγία, δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή (precomte) του φόρου επί των εταιριών στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρία.»

11 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Όταν μητρική εταιρία, υπό την ιδιότητά της ως εταίρου της θυγατρικής εταιρίας της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία:

— είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

— είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που

αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρία κατ' εφαρμογή των διατάξεων παρέκκλισης του άρθρου 5, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου.»

12 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως τις διατάξεις σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων.»

Η εθνική νομοθεσία

13 Το άρθρο 99, παράγραφος 1, του ελληνικού νόμου 2238/94, περί κώδικα φορολογίας εισοδήματος (στο εξής: κώδικας φορολογίας εισοδήματος), ορίζει τα εξής:

«Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες [...], το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος [...].

Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

[...]»

14 Το άρθρο 106 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, του οποίου οι παράγραφοι 2 και 3 θεωρούνται ασυμβίβαστες προς την οδηγία από την προσφεύγουσα της κύρια δίκη, ορίζει τα εξής:

«1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του παρόντος συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών

που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται [υπόψη] τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου [...].

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους.»

15 Από τα άρθρα 99 και 106 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, όταν μια ανώνυμη εταιρία ελληνικού δικαίου που πραγματοποιεί, μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων, αφορολόγητα εισοδήματα ή εισοδήματα που υπόκεινται σε ειδική φορολογία, δηλαδή σε μειωμένη φορολογία, διανέμει κέρδη, τα κέρδη αυτά θεωρούνται ότι προέρχονται κατ' αναλογία από τα εν λόγω εισοδήματα. Κατά συνέπεια, για να καθοριστεί η φορολογική βάση, τα αφορολόγητα εισοδήματα και τα εισοδήματα που υπόκεινται σε ειδική φορολογία επανεντάσσονται κατ' αναλογία στη φορολογική βάση, αφού μετατραπούν σε μικτά ποσά.

Η περί σύμβασης αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών

16 Η Ελληνική Δημοκρατία και το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υπέγραψαν στην Αθήνα, στις 16 Ιουλίου 1981, μια σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της συμβάσεως αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρίας η οποία είναι κάτοικος ενός εκ των κρατών εις κάτοικον του ετέρου κράτους δύνανται να φορολογούνται εν τω ετέρω τούτω κράτει.

2. Εν τούτοις, τοιαύτα μερίσματα δύνανται να φορολογούνται εν τω κράτει του οποίου η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία είναι κάτοικος και συμφώνως προς τη νομοθεσία του κράτους τούτου, αλλ' εάν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο ούτως επιβαλλόμενος φόρος δέον να μη υπερβαίνει:

α) [...]

β) όσον αφορά μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρίας κατοίκου της Ελλάδος εις κάτοικον των Κάτω Χωρών: 35 τοις εκατόν του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι ανώνυμη εταιρία ελληνικού δικαίου η οποία ασχολείται κυρίως με την παραγωγή και την εμπορία μπύρας. Η ολλανδική εταιρία Amstel International συμμετέχει στο κεφάλαιο της εταιρίας αυτής με ποσοστό 92,17 %.

18 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, στην ετήσια δήλωσή της για το οικονομικό έτος 1996, δήλωσε ως οφειλόμενο φόρο εισοδήματος το ποσό των 7 026 210 797 δρχ. Το ποσό αυτό περιελάμβανε ποσό 794 291 553 δρχ., που αντιστοιχούσε σε αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 106, παράγραφοι 2 και 3, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος.

19 Επί του συνόλου αυτού προσθέτων φόρων ύψους 794 291 553 δρχ., η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζήτησε την επιστροφή 738 384 406 δρχ. Προς στήριξη του αιτήματος αυτού, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ισχυρίστηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 106, παράγραφοι 2 και 3, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος προβλέπουν τρόπο φορολογήσεως ο οποίος, για το γεγονός και μόνον ότι συναρτάται με τη διανομή κερδών, συνιστά «παρακράτηση του φόρου στην πηγή» που απαγορεύεται από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

20 Δεδομένου ότι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φορολογίας Ανώνυμων Βιομηχανικών Εταιριών Αθήνας δεν απάντησε εντός της νόμιμης προθεσμίας των τριών μηνών, η ανωτέρω ένσταση θεωρήθηκε ως σιωπηρώς απορριφθείσα.

21 Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών προσφυγή ζητώντας να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της ενστάσεώς της και να της επιστραφεί φόρος ύψους 738 384 406 δρχ.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά "παρακράτηση φόρου στην πηγή" κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, η πρόβλεψη από την εθνική νομοθεσία ότι, σε περίπτωση διανομής κερδών από θυγατρική ανώνυμη εταιρία προς τη μητρική της, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της θυγατρικής λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά καθαρά κέρδη αυτής, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων της τα οποία φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης καθώς, επίσης, των αφορολόγητων εσόδων της, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες εσόδων δεν θα φορολογούνταν, με βάση την εθνική νομοθεσία, εάν παρέμεναν στη θυγατρική και δεν διανέμονταν στη μητρική εταιρία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

23 Η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η οδηγία αποβλέπει αποκλειστικά στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η οδηγία δεν προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο. Το άρθρο 4 της οδηγίας προϋποθέτει, πράγματι, φορολογία της θυγατρικής και το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αποκλείει την παρακράτηση φόρου στην πηγή μόνον κατά τον χρόνο της διανομής των κερδών.

24 Συναφώς, η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης διατάξεις δεν αντιστοιχούν σε παρακράτηση φόρου στην πηγή αλλά

εμπίπτουν στη φορολογία του εισοδήματος της θυγατρικής. Ο τρόπος φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών που προβλέπεται στο άρθρο 106, παράγραφοι 2 και 3, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος ουδεσμία σχέση έχει, στην πραγματικότητα, με την παρακράτηση φόρου στην πηγή που απαγορεύεται από την οδηγία. Μικρή σημασία έχει το γεγονός ότι η καταβολή του φόρου πραγματοποιείται κατά τον χρόνο της διανομής των κερδών στη μητρική εταιρία, εφόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο όνομα της θυγατρικής.

25 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι η οδηγία, καθώς προκύπτει μεταξύ άλλων από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπεί στην εξάλειψη, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενούς μεταχειρίσεως της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και στη διευκόλυνση τοιουτοτρόπως της διασυνοριακής συνεργασίας. Προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στο κράτος της θυγατρικής κατά τη διανομή των κερδών (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5063, σκέψη 22).

26 Για να εκτιμηθεί αν η υπαγωγή των διανεμομένων κερδών δυνάμει της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης ελληνικής νομοθεσίας εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει, αφενός, να γίνει πρωτίστως αναφορά στο γράμμα της διατάξεως αυτής και να διαπιστωθεί ότι η περιεχόμενη σ' αυτήν έκφραση «παρακράτηση στην πηγή» δεν περιορίζεται σε ορισμένα είδη συγκεκριμένων εθνικών επιβαρύνσεων (βλ. την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, Epson Europe, Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψη 22).

27 Αφετέρου, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime, Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39).

28 Από τη διάταξη παραπομπής και από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης επιβάρυνση, η οποία περιγράφεται στις σκέψεις 13 έως 15 της παρούσας αποφάσεως, έχει ως γενεσιουργό λόγο την καταβολή μερισμάτων. Επιπλέον, η επιβάρυνση σχετίζεται άμεσα με το μέγεθος της πραγματοποιουμένης διανομής.

29 Αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Ελληνικής Κυβερνήσεως, η επιβάρυνση αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί προς προκαταβολή (precomte) του φόρου επί των εταιριών στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρία, υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας. Η επίμαχη στην κύρια δίκη επιβάρυνση αφορά, πράγματι, τα εισοδήματα που δεν φορολογούνται παρά μόνο σε περίπτωση διανομής μερισμάτων και εντός του ορίου των καταβληθέντων μερισμάτων. Απόδειξη περί αυτού είναι ότι, όπως υπογράμμισαν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή, η θυγατρική δεν μπορεί να συμψηφίσει τη διεύρυνση της φορολογικής βάσεώς της η οποία προκλήθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 106, παράγραφοι 2 και 3, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, από τη διανομή κερδών με αρνητικό εισόδημα προηγουμένων οικονομικών ετών, αντίθετα προς τη γενική αρχή του φορολογικού δικαίου περί μεταφοράς των ζημιών την οποία κατοχυρώνει εντούτοις το ελληνικό δίκαιο.

30 Η Ελληνική Κυβέρνηση στηρίζεται επίσης στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και των Κάτω Χωρών, για να δικαιολογήσει τη φορολόγηση στην Ελλάδα των μερισμάτων που προκύπτουν από τη συμμετοχή αλλοδαπών εταιριών σε ελληνικές εταιρίες. Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, μια τέτοια σύμβαση επιτρέπεται βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

31 Αρκεί να τονιστεί συναφώς ότι, η σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών όχι μόνο δεν καταργεί ή δεν περιορίζει τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, σύμφωνα με τη δυνατότητα που παρέχει το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, αλλά οργανώνει την εν λόγω διπλή φορολογία. Αφενός, το άρθρο 10, παράγραφος 1, της συμβάσεως αυτής εξουσιοδοτεί το κράτος κατοικίας του μετόχου να φορολογεί τα διανεμόμενα μερίσματα. Αφετέρου, το άρθρο 10, παράγραφος 2, της εν λόγω συμβάσεως εξουσιοδοτεί το κράτος της έδρας της δια-

νέμουσας εταιρίας να τα φορολογεί επίσης με συντελεστή που δεν μπορεί πάντως να υπερβαίνει το 35 % όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη στην Ελλάδα σε μέτοχο που είναι κάτοικος των Κάτω Χωρών.

32 Κατά τα λοιπά, όταν η παρέκκλιση του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν έχει εφαρμογή, τα δικαιώματα που απορρέουν για τους επιχειρηματίες από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας είναι ανεπιφύλακτα και ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά τον σεβασμό τους από το περιεχόμενο συμβάσεως που συνήψε με άλλο κράτος μέλος (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 26).

33 Ενόψει του συνόλου των προηγουμένων σκέψεων, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, η πρόβλεψη από διάταξη εθνικής νομοθεσίας ότι, σε περίπτωση διανομής κερδών από θυγατρική (ανώνυμη εταιρία ή παρεμφερή) προς τη μητρική της, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της θυγατρικής λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά καθαρά κέρδη αυτής, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων της τα οποία φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης καθώς, επίσης, των αφορολόγητων εσόδων της, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες εσόδων δεν θα φορολογούνταν, με βάση την εθνική νομοθεσία, εάν παρέμεναν στη θυγατρική και δεν διανέμονταν στη μητρική εταιρία.

Επί των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής

34 Κατά την προφορική διαδικασία, ο εκπρόσωπος της Ελληνικής Κυβερνήσεως ζήτησε, στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο απα-

γορεύει φορολογική επιβάρυνση όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, να περιορίσει το Δικαστήριο τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του. Επικαλέστηκε συναφώς το σημαντικό κόστος που θα προκαλούσε η επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων.

35 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου στην οποία προβαίνει το Δικαστήριο κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του έχει αναθέσει το άρθρο 177 της Συνθήκης διαφωτίζει και αποσαφηνίζει, οσάκις παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο της σχετικής διατάξεως, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να είχε νοηθεί και εφαρμοστεί από τη χρονική στιγμή της θέσεώς της σε ισχύ. Συνέπεια αυτού είναι ότι η διάταξη που ερμηνεύθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμοστεί από τον δικαστή ακόμη και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν ή σχηματίστηκαν πριν από την απόφαση που έκρινε επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν, κατά τα λοιπά, οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων μια διαφορά σχετικά με την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως (βλ. τις αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana, Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σκέψη 16, και Bautiaa και Société française maritime, προπαρατεθείσα, σκέψη 47).

36 Ενόψει των αρχών αυτών, ο περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως ερμηνείας πρέπει να επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει προσφύγει στη λύση αυτή μόνον υπό λίαν συγκεκριμένες περιστάσεις. Τούτο έχει συμβεί οσάκις υφίστατο κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, οφειλομένων, ειδικώς, στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν καλοπίστως συσταθεί βάσει μιας ρυθμίσεως που είχε θεωρηθεί ότι ναι μεν είχε εγκύρως τεθεί σε ισχύ, πλην όμως προέκυπτε ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε ενέργειες μη σύμφωνες προς την κοινοτική νομοθεσία, και τούτο λόγω μιας εξ αντικειμένου μεγάλης αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στην οποία είχαν ενδεχομένως συντελέσει ακόμη και ενέργειες άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ., προπαρατεθείσα απόφαση Bautiaa και Société française maritime, προπαρατεθείσα, σκέψη 48).

37 Στην παρούσα υπόθεση, δεν υφίσταται κανένα στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει παρέκκλιση από την αρχή ότι τα αποτελέσματα μιας αποφάσεως ερμηνείας ανατρέχουν στην ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του ερμηνευθέντος κανόνα.

38 Πρώτον, η Ελληνική Κυβέρνηση δεν απέδειξε ότι, κατά τον χρόνο που θεσπίστηκαν οι εθνικές διατάξεις που προβλέπουν την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης φορολογική επιβάρυνση, το κοινοτικό δίκαιο μπορούσε ευλόγως να νοηθεί ως επιτρέπον την επιβάρυνση αυτή.

39 Δεύτερον, το επιχείρημα που ανάγεται στη σημασία της οικονομικής ζημίας που θα υφίστατο η Ελληνική Κυβέρνηση δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Οι δημοσιονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για ορισμένη κυβέρνηση η παράνομη επιβολή ενός φόρου ουδέποτε δικαιολόγησαν, από μόνες τους, τον περιορισμό των αποτελεσμάτων αποφάσεως του Δικαστηρίου. Εξάλλου, στην αντίθετη περίπτωση, οι σοβαρότερες παραβάσεις θα αντιμετωπίζονταν επιεικέστερα, καθόσον αυτές ακριβώς οι παραβάσεις είναι ικανές να έχουν τις σοβαρότερες δημοσιονομικές συνέπειες για τα κράτη μέλη (βλ. την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-367/93 έως C-377/93, Roders κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-2229, σκέψη 48). Εκτός αυτού, ο περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως βάσει αυτής της συλλογιστικής και μόνο θα κατέληγε σε ουσιαστική μείωση της δικαστικής προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι φορολογούμενοι έλκουν από την κοινοτική φορολογική νομοθεσία (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Bautiaa και Société française maritime, σκέψη 55).

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν συντρέχει λόγος να περιοριστούν διαχρονικώς τα αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 26ης Ιουλίου 1999 το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, αποφαίνεται:

Συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή, κατά την έννοια του άρθρου 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, η πρόβλεψη από διάταξη εθνικής νομοθεσίας ότι, σε περίπτωση διανομής κερδών από θυγατρική (ανώνυμη εταιρία ή παρεμφερή) προς τη μητρική της, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της θυγατρικής λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά καθαρά κέρδη αυτής, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων της τα οποία φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης καθώς, επίσης, των αφορολόγητων εσόδων της, ενώ οι δύο αυτές κατηγορίες εσόδων δεν θα φορολογούνταν, με βάση την εθνική νομοθεσία, εάν παρέμεναν στη θυγατρική και δεν διανέμονταν στη μητρική εταιρία.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 4 Οκτωβρίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

A. La Pergola