ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PEDRO CRUZ VILLALÒN
της 9ης Δεκεμβρίου 2010[1]

Περιεχόμενα

I — Νομικό πλαίσιο ..... I - 3324

A — Νομικό πλαίσιο της Ένωσης ..... I - 3324

B — Εθνικό νομικό πλαίσιο ..... I - 3328

II — Τα πραγματικά περιστατικά ..... I - 3329

III — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα προδικαστικά ερωτήματα ..... I - 3330

IV — Ως προς το πρώτο προδικαστικό ερώτημα ..... I - 3330

A — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις ..... I - 3331

1. Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και η εξωτερική διάστασή της .. I - 3331

2. Οι ΥΧΕ και το νομικό καθεστώς τους κατά το δίκαιο της Ένωσης ..... I - 3332

3. Ανακεφαλαίωση ..... I - 3337

B — Η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ στις ΥΧΕ ..... I - 3337

1. Εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως ..... I - 3337

2. Μη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ συνεπεία των αποφάσεων 91/482 και 2001/822 ..... I - 3339

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

3. Ως προς τη μη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ εξαιτίας της προβλεπόμενης στο άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ρήτρας stand-still ..... I - 3342

Γ — Παράβαση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ ..... I - 3345

1. Ως προς την ύπαρξη περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ..... I - 3345

2. Ως προς τη δικαιολόγηση του περιορισμού ..... I - 3348

V — Ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ..... I - 3353

VI — Πρόταση ..... I - 3355

1. Το Tribunal de Grande Instance de Paris υπέβαλε δύο προδικαστικά ερωτήματα με τα οποία ζητεί να διευκρινιστεί αν συνάδει με τις Συνθήκες γαλλική φορολογική νομοθεσία η οποία, για τους σκοπούς χορηγήσεως απαλλαγής από φόρο που βαρύνει την ακίνητη περιουσία νομικών προσώπων, διακρίνει ανάλογα με το αν ο υποκείμενος στο φόρο έχει την πραγματική έδρα της διοικήσεώς του σε τρίτη χώρα ή σε κράτος μέλος. Η υπό κρίση υπόθεση παρουσιάζει επιπλέον την ιδιαιτερότητα ότι ο τόπος όπου η οικεία εταιρία έχει την πραγματική έδρα της διοικήσεώς της είναι οι Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι, οι οποίες, ως είναι γνωστό, δεν αποτελούν τρίτη χώρα αλλά υπερπόντια εδάφη υποκείμενα στους ειδικούς κανόνες των άρθρων 198 και επόμενα της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

2. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει τους κανόνες για την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων υπό το πρίσμα των ιδιαιτεροτήτων που απορρέουν από το καθεστώς των «υπερπόντιων χωρών και εδαφών» (στο εξής: ΥΧΕ), και ιδίως όταν τα κράτη μέλη επικαλούνται την πάταξη της φοροδιαφυγής, ως δικαιολογητικό λόγο της νομιμότητας περιορισμού της ελευθερίας.

3. Το ζήτημα εντάσσεται σε ήδη γνωστό στο Δικαστήριο πλαίσιο, καθώς προσφάτως, στις υποθέσεις ELISA και Établissements Rimbaud [2], είχε την ευκαιρία να εξετάσει την εν προκειμένω επίδικη ρύθμιση σε σχέση, όμως, με περιορισμούς που αφορούν άλλα

2 — Αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05 (Συλλογή 2007, σ. I-8251) και της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09 (Συλλογή 2010, σ. I-10659).

κράτη μέλη ή κράτη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, αντιστοίχως. Τέλος, η υπό κρίση υπόθεση παρέχει τη δυνατότητα στο Δικαστήριο να συμπληρώσει τη νομολογία του απαντώντας στα ειδικά προβλήματα που θέτουν οι ΥΧΕ.

I — Νομικό πλαίσιο

Α — *Νομικό πλαίσιο της Ένωσης*

4. Τα άρθρα 63 έως 65 ΣΛΕΕ ορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων ως ακολούθως:

«*Άρθρο 63*

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

2. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις πληρωμές μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

Άρθρο 64

1. Οι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Όσον αφορά τους ισχύοντες περιορισμούς βάσει του εθνικού δικαίου στη Βουλγαρία, την Εσθονία και την Ουγγαρία, η σχετική ημερομηνία είναι η 31η Δεκεμβρίου 1999.

[…]

Άρθρο 65

1. Οι διατάξεις του άρθρου 63 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 όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους·

β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών

διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης, ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξης ή δημόσια ασφάλειας.

[…]

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 63.

4. Ελλείψει μέτρων κατ' εφαρμογήν του άρθρου 64, παράγραφος 3, η Επιτροπή ή, ελλείψει απόφασης της Επιτροπής εντός τριμήνου από την υποβολή της αίτησης του οικείου κράτους μέλους, το Συμβούλιο μπορεί να εκδίδει απόφαση με την οποία να ορίζεται ότι τα περιοριστικά φορολογικά μέτρα που θεσπίζει ένα κράτος μέλος έναντι μιας ή περισσότερων τρίτων χωρών θεωρούνται ότι συνάδουν με τις Συνθήκες καθόσον δικαιολογούνται από έναν από τους στόχους της Ένωσης και ότι είναι συμβατά με την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα μετά από αίτηση κράτους μέλους.»

5. Το δε καθεστώς των ΥΧΕ ρυθμίζεται στο τέταρτο μέρος της ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, για τους σκοπούς της υπό κρίση υποθέσεως, θα πρέπει να επισημανθούν ειδικότερα οι ακόλουθες διατάξεις:

«*Άρθρο 198*

Τα κράτη μέλη συμφωνούν να συνδέσουν με την Ένωση τις μη ευρωπαϊκές χώρες και εδάφη που διατηρούν ιδιαίτερες σχέσεις με τη Δανία, τη Γαλλία, τις Κάτω Χώρες και το Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτές οι χώρες και τα εδάφη, που αναφέρονται ακολούθως "ως χώρες και εδάφη", απαριθμούνται στο Παράρτημα ΙΙ της παρούσας Συνθήκης.

Σκοπός της συνδέσεως είναι η προώθηση της οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης των χωρών και εδαφών και της δημιουργίας στενών οικονομικών σχέσεων μεταξύ αυτών και της Ένωσης στο σύνολό της.

Σύμφωνα με τις αρχές που διατυπώνονται στο προοίμιο της παρούσας Συνθήκης, η σύνδεση οφείλει κατά πρώτο λόγο να εξυπηρετεί τα συμφέροντα των κατοίκων των χωρών και εδαφών αυτών και να προάγει την ευημερία τους, ώστε να οδηγηθούν στην οικονομική, κοινωνική και μορφωτική ανάπτυξη που επιδιώκουν.

Άρθρο 199

Η σύνδεση έχει τους εξής σκοπούς:

1) Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις εμπορικές τους συναλλαγές με τις χώρες και εδάφη το καθεστώς που διέπει τις μεταξύ τους σχέσεις δυνάμει των Συνθηκών.	*Άρθρο 203*
2) Κάθε χώρα ή έδαφος εφαρμόζει στις εμπορικές του συναλλαγές με τα κράτη μέλη και τις άλλες χώρες και εδάφη το καθεστώς που εφαρμόζει έναντι του ευρωπαϊκού κράτους με το οποίο διατηρεί ιδιαίτερες σχέσεις.	Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα προτάσει της Επιτροπής, με βάση την εμπειρία που αποκτήθηκε στα πλαίσια της συνδέσεως των χωρών και εδαφών με την Ένωση και τις αρχές των Συνθηκών, καθορίζει τις λεπτομερείς διατάξεις και τη διαδικασία για τη σύνδεση των χωρών και εδαφών με την Ένωση. Όταν οι διατάξεις αυτές θεσπίζονται από το Συμβούλιο σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα, προτάσει της Επιτροπής και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.»
3) Τα κράτη μέλη συμβάλλουν στις επενδύσεις που απαιτεί η προοδευτική ανάπτυξη των εν λόγω χωρών και εδαφών.	
4) Η συμμετοχή σε διαγωνισμούς και προμήθειες, για επενδύσεις που χρηματοδοτούνται από την Ένωση, είναι ελεύθερη επί ίσοις όροις για όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που έχουν την ιθαγένεια ενός των κρατών μελών ή των χωρών και εδαφών.	6. Το παράρτημα ΙΙ της ΣΛΕΕ, σχετικά με τις ΥΧΕ στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του τέταρτου μέρους της Συνθήκης περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τις Βρετανικές Παρθένες Νήσους.
5) Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων των θεσπιζομένων δυνάμει του άρθρου 203, το δικαίωμα εγκαταστάσεως υπηκόων και εταιρειών, στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των χωρών και εδαφών, ρυθμίζεται χωρίς διακρίσεις σύμφωνα με τις διατάξεις και διαδικασίες που προβλέπονται στο κεφάλαιο περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως.	7. Με την απόφαση 91/482/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1991, σχετικά με τη σύνδεση των ΥΧΕ με την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, η τότε Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα [3] θέσπισε ειδικές διατάξεις που ρύθμιζαν τις σχέσεις με τις ΥΧΕ. Η εν λόγω απόφαση παρέμεινε σε ισχύ έως την 1η Δεκεμβρίου 2001.

[…]

3 — ΕΕ L 263, σ. 1.

8. Ως προς την κυκλοφορία κεφαλαίων, όριζε τα εξής:

«*Άρθρο 180*

1. Όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων που συνδέονται με τις επενδύσεις και τις τρέχουσες πληρωμές, οι αρμόδιες αρχές των ΥΧΕ και τα κράτη μέλη της Κοινότητας απέχουν από τη λήψη, στο συναλλαγματικό τομέα, μέτρων ασυμβίβαστων προς τις υποχρεώσεις τους, οι οποίες απορρέουν από τις διατάξεις της παρούσας απόφασης σε θέματα συναλλαγών επί εμπορευμάτων και υπηρεσιών, εγκατάστασης και βιομηχανικής συνεργασίας. Πάντως, οι υποχρεώσεις αυτές δεν εμποδίζουν την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων διασφαλίσεως, αν αυτό επιβάλλεται από τη σοβαρότητα των οικονομικών δυσχερειών ή των προβλημάτων του ισοζυγίου πληρωμών.

2. Όσον αφορά τις συναλλαγματικές πράξεις που συνδέονται με τις επενδύσεις ή τις τρέχουσες πληρωμές, οι αρμόδιες αρχές των ΥΧΕ αφενός, και τα κράτη μέλη αφετέρου, απέχουν, κατά το μέτρο του δυνατού, από τη λήψη μέτρων που εισάγουν διακρίσεις έναντι της άλλης πλευράς, ή από την παροχή ευνοϊκότερης μεταχείρισης σε τρίτα κράτη, λαμβάνοντας πλήρως υπόψη τον εξελικτικό χαρακτήρα του διεθνούς νομισματικού συστήματος, την ύπαρξη ειδικών νομισματικών διακανονισμών και τα προβλήματα του ισοζυγίου πληρωμών.

Σε περίπτωση που τέτοια μέτρα ή τέτοια μεταχείριση αποδειχθούν αναπόφευκτα, η διατήρηση ή η εισαγωγή τους γίνεται σε συμφωνία με τους διεθνείς νομισματικούς κανόνες, καταβάλλεται δε κάθε προσπάθεια για την ελαχιστοποίηση των αρνητικών συνεπειών τους για τα ενδιαφερόμενα μέρη.»

9. Την 2α Δεκεμβρίου 2001, τέθηκε σε ισχύ η απόφαση 2001/822/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 2001, σχετικά με τη σύνδεση των ΥΧΕ με την Ευρωπαϊκή Κοινότητα [4]. Το κείμενο αυτό, το οποίο αντικατέστησε την απόφαση 91/842, προέβλεπε, επίσης, την ακόλουθη ειδική διάταξη ως προς τα κεφάλαια:

«*Άρθρο 47*

Τρέχουσες πληρωμές και κινήσεις κεφαλαίων

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 2:

α) τα κράτη μέλη και οι αρμόδιες αρχές των ΥΧΕ δεν επιβάλλουν κανέναν περιορισμό στις πληρωμές, σε ελεύθερα μετατρέψιμο νόμισμα, στον λογαριασμό του ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών μεταξύ υπηκόων της Κοινότητας και των ΥΧΕ·

4 — ΕΕ L 314, σ. 1.

β) όσον αφορά τις πράξεις που υπάγονται στον λογαριασμό συναλλαγής κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών, τα κράτη μέλη και οι αρμόδιες αρχές των ΥΧΕ δεν επιβάλλουν κανέναν περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων όσον αφορά τις άμεσες επενδύσεις που πραγματοποιούνται σε εταιρείες, οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους μέλους, χώρας ή εδάφους υποδοχής, και τις επενδύσεις που έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας συμφωνίας, καθώς και στη ρευστοποίηση ή τον επαναπατρισμό αυτών των επενδύσεων ή τυχόν κερδών που προέκυψαν από αυτές.

2. Η Κοινότητα, τα κράτη μέλη και οι ΥΧΕ δικαιούνται να λαμβάνουν τα μέτρα που αναφέρονται mutatis mutandis στα άρθρα 57, 58, 59, 60 και 301 της συνθήκης ΕΚ σύμφωνα με τους οικείους όρους […]. Οι αρμόδιες αρχές της ΥΧΕ, του κράτους μέλους ή της Κοινότητας που λαμβάνουν αυτά τα μέτρα ενημερώνονται αμοιβαία αμέσως και υποβάλλουν το συντομότερο δυνατόν χρονοδιάγραμμα για την κατάργηση των ληφθέντων μέτρων.»

Β — *Εθνικό νομικό πλαίσιο*

10. Κατά το άρθρο 990 D, παράγραφος 1, του Code général des impôts (γαλλικού φορολογικού κώδικα· στο εξής: CGI), τα νομικά πρόσωπα τα οποία, είτε αυτοπροσώπως είτε διά παρεμβαλλόμενου προσώπου, κατέχουν ένα ή πλείονα ακίνητα στη Γαλλία ή έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων οφείλουν ετήσιο φόρο ίσο προς το 3 % της αγοραίας αξίας των εν λόγω ακινήτων ή δικαιωμάτων. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε όλα τα είδη νομικών προσώπων, περιλαμβανομένων των εταιριών, των ιδρυμάτων και των ενώσεων.

11. Στο άρθρο 990 E CGI προβλέπεται απαλλαγή από τον εν λόγω φόρο υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

«Ο κατά το άρθρο 990 D φόρος δεν επιβάλλεται:

1) σε νομικά πρόσωπα των οποίων η ευρισκόμενη στη Γαλλία ακίνητη περιουσία, κατά την έννοια του άρθρου 990 D, αντιπροσωπεύει ποσοστό μικρότερο του 50 % της συνολικής περιουσίας τους στη Γαλλία. Για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, στην ακίνητη περιουσία δεν περιλαμβάνεται η περιουσία την οποία τα κατά το άρθρο 990 D νομικά πρόσωπα ή παρεμβαλλόμενα πρόσωπα χρησιμοποιούν για τους δικούς τους επαγγελματικούς σκοπούς, εφόσον δεν πρόκειται για επαγγελματική δραστηριότητα που αφορά ακίνητα·

2) σε νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους εντός χώρας ή εδάφους που έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση διοικητικής συνδρομής προς πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και δηλώνουν κατ' έτος, το αργότερο ως τις 15 Μαΐου, στον τόπο που ορίζεται με την προβλεπόμενη στο άρθρο 990 F υπουργική απόφαση, τη θέση, την κατάσταση και την αξία των ακινήτων των οποίων την κυριότητα είχαν την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και τη διεύθυνση των

εταίρων τους κατά την ίδια ημερομηνία, καθώς και τον αριθμό των μετοχών ή μεριδίων που έχει καθένας από αυτούς·

3) σε νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία και στα λοιπά νομικά πρόσωπα τα οποία, δυνάμει συνθήκης, δεν πρέπει να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογία, εφόσον ανακοινώνουν κατ' έτος ή αναλαμβάνουν και τηρούν τη δέσμευση να γνωστοποιούν στη φορολογική αρχή, όταν τους το ζητήσει, τη θέση και την κατάσταση των ακινήτων των οποίων την κυριότητα είχαν την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και τη διεύθυνση των μετόχων, εταίρων ή άλλων μελών τους, τον αριθμό των μετοχών, μεριδίων ή άλλων δικαιωμάτων που κατέχει καθένας από αυτούς, καθώς και τα στοιχεία που θεμελιώνουν τη φορολογική κατοικία τους. Η δέσμευση αναλαμβάνεται κατά τον χρόνο κτήσεως από το νομικό πρόσωπο του περιουσιακού στοιχείου, του δικαιώματος επί ακινήτων ή του μεριδίου που αναφέρονται στο άρθρο 990 D ή, ως προς τα περιουσιακά στοιχεία, των δικαιωμάτων ή μεριδίων των οποίων την κυριότητα είχαν την 1η Ιανουαρίου 1993, το αργότερο ως τις 15 Μαΐου 1993 […].»

II — Τα πραγματικά περιστατικά

12. Η S.a.r.l. Prunus (στο εξής: Prunus) είναι εμπορική εταιρία εγκατεστημένη στο Παρίσι, Γαλλία. Το σύνολο των μεριδίων της κατέχεται από την S.A. Polonium (στο εξής: Polonium), εταιρία χαρτοφυλακίου εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο. Με τη σειρά της, η Polonium κατέχεται κατά 50 % από την εταιρία Lovett Overseas SA (στο εξής: Lovett) και κατά 50 % από την εταιρία Grebell Investments S.A. (στο εξής: Grebell), αμφότερες δε οι εταιρίες είναι εγκατεστημένες στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους.

13. Κατά τα έτη 1998 έως 2002, η Prunus είχε στην κυριότητά της τρία ακίνητα στο Παρίσι, τα οποία είχε δηλώσει στη γαλλική φορολογική αρχή. Δυνάμει του άρθρου 990 E CGI, η Prunus απαλλάχθηκε από τον φόρο 3 % για ανήκοντα σε νομικά πρόσωπα ακίνητα. Οι εταιρίες Lovett και Grebell, λογω του ότι κατείχαν εμμέσως μερίδια της Prunus, παρέμειναν, όμως, υποκείμενες στον εν λόγω φόρο εκάστη κατά 50 %, λόγω του ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις απαλλαγής τους κατά το προαναφερθέν άρθρο 990 E CGI. Για τον λόγο αυτό, στις 7 Μαΐου 2003, η φορολογική αρχή κάλεσε τις ως άνω δύο εταιρίες να καταβάλουν τον αναλογούντα στα έτη 2001 και 2002 φόρο.

14. Οι γαλλικές αρχές απαίτησαν από την Prunus, ως εις ολόκληρον ευθυνόμενη οφειλέτρια, την καταβολή της φορολογικής οφειλής των Lovett και Grebell. Κατά της αποφάσεως αυτής, η Prunus υπέβαλε ένσταση η οποία απορρίφθηκε στις 12 Δεκεμβρίου 2006, κατά δε της απορριπτικής αυτής αποφάσεως άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal de grande instance de Paris, το οποίο υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο την υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

III — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Στις 29 Σεπτεμβρίου 2009 πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου η αίτηση του Tribunal de grande instance de Paris για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως σε σχέση με τα εξής δύο ζητήματα:

«1) Απαγορεύουν τα άρθρα 56 επ. της Συνθήκης νομοθετική ρύθμιση, όπως αυτή των άρθρων 990 D επ. του γενικού κώδικα φορολογίας, η οποία παρέχει σε νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία ή, μετά την 1η Ιανουαρίου 2008, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνατότητα απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο και εξαρτά τη δυνατότητα αυτή, ως προς τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα των διοικητικών τους οργάνων σε τρίτη χώρα, από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής συναφθείσας μεταξύ της Γαλλίας και της χώρας αυτής με σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το γεγονός ότι, εφαρμόζοντας σύμβαση περιέχουσα όρο περί μη διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, τα εν λόγω νομικά πρόσωπα δεν πρέπει να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογία από εκείνη στην οποία υπόκεινται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία;

2) Απαγορεύουν τα άρθρα 56 επ. της Συνθήκης νομοθετική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 990 F του γενικού κώδικα φορολογίας, η οποία παρέχει τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να καταστήσουν εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του κατά τα άρθρα 990 D επ. του κώδικα γενικής φορολογίας φόρου κάθε νομικό πρόσωπο το οποίο παρεμβάλλεται μεταξύ του ή των βαρυνόμενων με το φόρο και των ακινήτων ή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων;»

16. Ο εκπρόσωπος της Prunus και της Polonium, η Γαλλική Δημοκρατία, το Βασίλειο του Βελγίου, το Βασίλειο της Δανίας, η Δημοκρατία της Εσθονίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Ιταλική Δημοκρατία, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, το Βασίλειο της Σουηδίας και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, όπως επίσης και η Επιτροπή, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις.

17. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, της 23ης Σεπτεμβρίου 2009, άσκησαν παρέμβαση ο εκπρόσωπος της Prunus και της Polonium, καθώς και οι εκπρόσωποι της Γαλλικής Δημοκρατίας, του Βασιλείου της Σουηδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και της Επιτροπής.

IV — Ως προς το πρώτο προδικαστικό ερώτημα

18. Το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο του ερώτημα επισημαίνει ότι η εταιρία η οποία υπόκειται στον επίδικο φόρο έχει την

πραγματική έδρα της διοικήσεώς της *σε τρίτη χώρα.* Εντούτοις, η πράγματι ανακύπτουσα αμφιβολία δεν αφορά το γεγονός ότι η έδρα βρίσκεται σε τρίτη χώρα, αλλά σε ΥΧΕ. Αυτή η ιδιαιτερότητα, η οποία συνδέεται με το ειδικό καθεστώς που απολαύουν οι ως άνω χώρες και εδάφη, αναγκαιοί διαφορετική προσέγγιση από εκείνη που απαιτείται όταν πρόκειται για καθεαυτή τρίτη χώρα. Για τον λόγο αυτό, το υποβληθέν ερώτημα περιορίζεται, μάλλον, στην εξακρίβωση του συμβατού με το δίκαιο της Ένωσης φορολογικής ρυθμίσεως η οποία εισάγει διάκριση ως προς τα νομικά πρόσωπα των οποίων η πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους βρίσκεται σε ΥΧΕ.

Α — *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

19. Κατόπιν της ως άνω αποσαφηνίσεως, η απάντηση στο πρώτο από τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal de grande instance de Paris προϋποθέτει ορισμένες προκαταρκτικές διευκρινήσεις, σχετικά, αφενός, με ορισμένες ιδιαιτερότητες της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και, αφετέρου, με τον χαρακτήρα των ΥΧΕ και τον τρόπο συνδέσεώς τους με την ΕΕ.

1. Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και η εξωτερική διάστασή της

20. Αντιθέτως προς τις λοιπές ελευθερίες, η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων έχει πεδίο εφαρμογής τόσο *εσωτερικό* εντός της Ένωσης με σκοπό την προστασία της κινήσεως των χρηματοοικονομικών στοιχείων μεταξύ των κρατών μελών, όσο και *εξωτερικό* με σκοπό τη διατήρηση της ελεύθερης ροής κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών.

21. Η κατάργηση των εξωτερικών φραγμών στα κεφάλαια στηρίζεται σε πλείονες λόγους όπως: η αποφυγή της μονομερούς εισροής κεφαλαίων μέσω κρατών μελών με περισσότερο φιλελεύθερα καθεστώτα προσβάσεως· αναγκαιότητα ενισχύσεως του ενιαίου νομίσματος· η προώθηση παγκόσμιων οικονομικών κέντρων εντός της επικράτειας της Ένωσης [5]. Παρά ταύτα, η επιδίωξη των εν λόγω σκοπών συνεπάγεται, επίσης, την ανάγκη διασφαλίσεων για την καταπολέμηση αρνητικών φαινομένων λόγω της ελευθερώσεως. Συγκεκριμένα, οι Συνθήκες, ενώ προβλέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων προς τρίτες χώρες, ταυτοχρόνως την περιβάλλουν με ειδικές εξαιρέσεις και παρεκκλίσεις οι οποίες διαφοροποιούνται ουσιαστικώς από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται για τις άλλες ελευθερίες [6].

22. Το γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής της [ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων], όπως και οι επιδιωκόμενοι με αυτήν σκοποί, διαφέρουν ουσιαστικώς από τις άλλες ελευθερίες κυκλοφορίας, εξηγεί τους λόγους για τους οποίους η νομολογία του Δικαστηρίου προσαρμόζει με σχετική δυσκολία την

5 — Βλ. Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea,* Εκδ. McGraw Hill, Μαδρίτη, 1997, σ. 11 επ. Το ίδιο το Δικαστήριο επισήμανε τους δικαιολογητικούς λόγους αυτής της ελευθερώσεως στην απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, Α (Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 31).

6 — Βλ. άρθρα 64 έως 66 ΣΛΕΕ, καθώς και άρθρο 75, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ.

παραδοσιακή του νομολογία κάθε φορά που εξετάζει τα άρθρα 63 επ. ΣΛΕΕ [7]. Αυτή η κοινή προσέγγιση, με ορισμένα όμως στοιχεία *προσαρμογής* στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, πρέπει αναγκαίως να χρησιμοποιηθεί κατά την εξέταση της υπό κρίση υποθέσεως.

2. Οι ΥΧΕ και το νομικό καθεστώς τους κατά το δίκαιο της Ένωσης

23. Το δεύτερο σημείο που πρέπει κατ' αρχάς να επισημανθεί αφορά τη νομική κατάσταση των ΥΧΕ, δεδομένου ότι η αναφερόμενη στο πρώτο εκ των ερωτημάτων «τρίτη χώρα», όπου βρίσκεται η καταστατική έδρα της υποκείμενης στον επίμαχο φόρο εταιρίας, είναι μία ΥΧΕ, και συγκεκριμένα οι Βρετανικές Παρθένες Νήσοι. Προτού επιχειρηθεί η ερμηνεία του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, κρίνεται σκόπιμη η σύντομη αναφορά στην ειδική θέση και στο καθεστώς αυτών των εδαφών από απόψεως δικαίου της Ένωσης.

24. Ήδη από το 1956, με πρωτοβουλία της Γαλλικής Δημοκρατίας, η Διάσκεψη της Βενετίας στις 29 και 30 Μαΐου του ίδιου έτους, προέβλεψε, με σκοπό τη μελλοντική διατύπωση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, την καθιέρωση ειδικού καθεστώτος για εκείνα τα εδάφη των υπογραφόντων κρατών με τα οποία υπήρχαν ειδικοί ιστορικοί, κοινωνικοί και πολιτικοί δεσμοί. Η πρόταση έγινε εν τέλει δεκτή και συμπεριλήφθηκε στη Συνθήκη ΕΟΚ [8]. Το αποτέλεσμα περιλαμβάνεται στο ειδικό κεφάλαιο για τις ΥΧΕ καθώς και σε κατάλογο των εδαφών που ενέπιπταν στην κατηγορία αυτή [9] και, επιπλέον, υπογράφθηκε και επικυρώθηκε σύμβαση εφαρμογής για την ειδικότερη ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ των εν λόγω εδαφών και της τότε ΕΟΚ [10].

25. Έκτοτε, τα θεμέλια του νομικού καθεστώτος των ΥΧΕ που προβλέπεται στις Συνθήκες διατηρήθηκαν κατά βάση απαράλλαχτα, καίτοι υπήρξαν συγκεκριμένες τροποποιήσεις ως προς τον αριθμό των οικείων εδαφών, όπως επίσης και ως προς το ειδικό πλαίσιο αναπτύξεως, καθώς αντικαταστάθηκαν με συμβάσεις εφαρμογής από διαδοχικές αποφάσεις του Συμβουλίου λαμβανόμενες βάσει του άρθρου 203 ΣΛΕΕ [11]. Πάντως, η φύση του δεσμού που συνδέει έκαστο των εδαφών αυτών με ένα κράτος μέλος, και κατ' επέκταση

7 — Με κριτικό ύφος, βλ. Terra, B. και Wattel, P., *European Tax Law,* 4η έκδ., Kluwer, Χάγη, σ. 52.

8 — Άρθρα 131 έως 136 της Συνθήκης ΕΟΚ, υπό την αρχική τους διατύπωση, καίτοι πρέπει να σημειωθεί ότι δεν προβλεπόταν αντίστοιχο καθεστώς ούτε στην ΕΚΑΧ ούτε στην Ευρατόμ.

9 — Βλ. στο παράρτημα IV της Συνθήκης ΕΟΚ, υπό την αρχική του διατύπωση.

10 — Σύμβαση εφαρμογής της 25ης Μαρτίου 1957, υπογραφείσα από τα έξι ιδρυτικά κράτη μέλη των Κοινοτήτων.

11 — Έως τη θέσπιση από το Συμβούλιο διαφόρων αποφάσεων αυτής της φύσεως, η πλέον πρόσφατη ήταν η απόφαση 2001/822, η οποία ισχύει έως τις 31 Δεκεμβρίου 2011.

με την Ένωση, αποτελεί, σε γενικές γραμμές, απαράλλαχτο έως σήμερα χαρακτηριστικό [12].

26. Σαφώς, οι ΥΧΕ δεν είναι κυρίαρχα κράτη με διεθνή νομική προσωπικότητα, αλλά «εδάφη» συνδεόμενα με ένα κράτος μέλος βάσει ειδικών ιστορικών, κοινωνικών και πολιτικών δεσμών. Πάντως, ανεξαρτήτως του ότι τα εδάφη αυτά αποτελούν πολιτικές κοινότητες οι οποίες *τυπικώς* ανήκουν στο κράτος με το οποίο διατηρούν ιδιαίτερη σχέση, διέπονται κατά τις Συνθήκες από ειδικό καθεστώς, ακριβώς βάσει των εδαφικών ορίων εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Ως εκ τούτου, το άρθρο 355 ΣΛΕΕ, επαναλαμβάνοντας κατ' ουσία τις διατάξεις του άρθρου 52 ΣΕΕ (το οποίο απαριθμεί τα υπογράφοντα κράτη μέλη προκειμένου να προσδιορίσει τα γεωγραφικά όρια της Συνθήκης), ορίζει ότι *πλην* της διατάξεως αυτής εφαρμόζονται και άλλες διατάξεις, μεταξύ των οποίων και εκείνη της παραγράφου 2, η οποία προβλέπει ότι για τις ΥΧΕ ισχύει «το ιδιαίτερο καθεστώς συνδέσεως που ορίζεται στο τέταρτο μέρος».

27. Ενόψει των διευκρινίσεων αυτών, ο συνδυασμός των άρθρων 52 ΣΕΕ και 355 ΣΛΕΕ προκαλεί περισσότερα ερωτήματα παρά απαντήσεις, καθώς είναι προφανές ότι η Συνθήκη άφησε ανοιχτά ορισμένα ζητήματα αρχής, τόσο ως προς το εφαρμοστέο δίκαιο όσο και ως προς τον υφιστάμενο δεσμό μεταξύ των ΥΧΕ και της Ένωσης.

28. Συγκεκριμένα, κάνοντας αναφορά στο άρθρο 52 ΣΕΕ και, *επιπλέον*, στο ειδικό καθεστώς συνδέσεως, το άρθρο 355 ΣΛΕΕ δεν εξειδικεύει αν προβλέπεται στις Συνθήκες γενικό καθεστώς το οποίο δίνει προτεραιότητα στο ειδικό καθεστώς που προβλέπεται για τις ΥΧΕ ή αν αυτό το ειδικό καθεστώς είναι το μόνο που ισχύει για τις ΥΧΕ. Με άλλη διατύπωση, είναι σημαντικό να αναγνωρισθεί ότι η Συνθήκη δεν διευκρινίζει αν οι ΥΧΕ υπόκεινται σε καθεστώς το οποίο συνιστά *αυτοτελές* νομικό σύστημα στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης ή αν το καθεστώς τους είναι απλώς lex specialis ο οποίος υπερισχύει των γενικών κανόνων της Συνθήκης.

29. Ταυτοχρόνως, ούτε μπορεί να λεχθεί ότι το άρθρο 355 ΣΛΕΕ συγκαταλέγει τις ΥΧΕ σε συγκεκριμένη κατηγορία όσον αφορά την ιδιότητά τους ως υποκείμενα δικαίου. Πράγματι, καίτοι ασφαλώς οι ΥΧΕ δεν είναι κράτη με δική τους νομική προσωπικότητα, είναι γεγονός ότι το ειδικό καθεστώς που τις διέπει προσομοιάζει με της συνδέσεως, που ίσχυε ήδη για άλλες τρίτες χώρες με τις οποίες η Ένωση διατηρεί ειδικές σχέσεις [13]. Το καθεστώς αυτό, που προβλέπει δικούς του

12 — Ως προς την ιστορία, εξέλιξη και το ισχύον καθεστώς των ΥΧΕ, βλ. Tesoka, L. και Ziller, J. (dirs.), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Μασσαλία, 2008.

13 — Ο όρος «σύνδεση» έχει εν προκειμένω έννοια διαφορετική από την προβλεπόμενη στις ομώνυμες διεθνείς συμφωνίες μεταξύ της Ένωσης και τρίτων χωρών. Στην περίπτωση των ΥΧΕ πρόκειται μάλλον για μία σύνδεση *χορηγούμενη*, μονομερώς, η οποία με την πάροδο του χρόνου τείνει να μεταμορφωθεί σε *εταιρική σχέση*, όπως επισημαίνεται σε Dormoy, D., «Association des Pays et Territoires d'outremer (PTOM) à la Communauté Européenne», *Juriss Classeur Europe Traité*, 2007, σ. 25.

κανόνες για τη δημιουργία ενιαίας αγοράς μεταξύ της Ένωσης και των εδαφών, δικαιολογεί ότι, από ορισμένες απόψεις, οι ΥΧΕ λειτουργούν ουσιαστικώς, αλλά όχι τυπικώς, ως τρίτες χώρες. Τούτο ισχύει, για παράδειγμα, στην περίπτωση του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο αναφέρεται στις «τρίτες χώρες». Κατά την Επιτροπή, η έννοια αυτή ΄καλύπτει τις ΥΧΕ.

30. Η απάντηση σε αυτά τα αμφίβολα ζητήματα προκύπτει αποκλειστικώς βάσει συστηματικής ερμηνείας των Συνθηκών. Ειδικότερα, τα άρθρα του τέταρτου μέρους της ΣΛΕΕ μπορούν να συμβάλουν στη διαμόρφωση της απαντήσεως, ερμηνεύοντάς τα υπό το πρίσμα και άλλων διατάξεων της Συνθήκης.

31. Κατ' αρχάς, το άρθρο 198 θεωρεί τις ΥΧΕ υποκείμενα υβριδικά, μεταξύ τρίτης χώρας και εδάφους ανήκοντος στην επικράτεια της Ένωσης. Η εν λόγω διάταξη προβλέπει ότι οι ΥΧΕ είναι «συνδεδεμένες» «*με* την Ένωση», ενώ τις ορίζει ως «μη ευρωπαϊκές» χώρες. Η τελευταία αυτή φράση έχει, ασφαλώς, μάλλον γεωγραφική παρά νομικό-πολιτική έννοια, εντούτοις τονίζει αρκούντως τον *sui generis* χαρακτήρα του δεσμού της συνδέσεως μεταξύ των ΥΧΕ και της Ένωσης.

32. Περαιτέρω, σκοπός της συνδέσεως είναι η δημιουργία «στενών οικονομικών σχέσεων μεταξύ [των ΥΧΕ] και της Ένωσης στο σύνολό της»· πρέπει δε να επιδιώκεται «σύμφωνα με τις αρχές που διατυπώνονται στο προοίμιο της [ΣΛΕΕ]». Με βάση την παραδοχή αυτή, το άρθρο 199 ΣΛΕΕ ορίζει ότι «τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις εμπορικές τους συναλλαγές με τις χώρες και εδάφη το καθεστώς που διέπει τις μεταξύ τους σχέσεις δυνάμει των Συνθηκών». Ακολούθως, το άρθρο 200 ΣΛΕΕ προβλέπει ειδικά μέτρα σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων και, τέλος, με το άρθρο 203 ΣΛΕΕ εξουσιοδοτείται το Συμβούλιο για τη θέσπιση μέτρων αναπτύξεως.

33. Εκ των προεκτεθέντων προκύπτει ότι δύσκολα γίνεται δεκτό ότι το νομικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις ΥΧΕ συνιστά αυτοτελές σύστημα, το οποίο, κατά κάποιο τρόπο, δεν επηρεάζεται από τις Συνθήκες. Ειδικότερα, η άποψη περί ριζικής αυτοτέλειας, την οποία υποστήριξε η Γαλλική Δημοκρατία κατά τη διαδικασία αυτή, συνεπάγεται ότι οι ΥΧΕ υπόκεινται σε δικό τους καθεστώς στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης με το οποίο συναφή είναι αποκλειστικώς τα άρθρα 198 έως 204 ΣΛΕΕ, όπως και οι εκδοθείσες αποφάσεις με σκοπό την ανάπτυξη αυτού του corpus. Βάσει της προσεγγίσεως αυτής, το δίκαιο της Ένωσης που έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ αποτελεί νομικό σύστημα «τοποθετημένο» εντός του πλαισίου της Ένωσης, το οποίο λόγω της αυτοτέλειάς του παρουσιάζεται ως «θωρακισμένο» έναντι της εφαρμογής κανόνων της Συνθήκης άλλων από τα άρθρα 198 έως 204 ΣΛΕΕ.

34. Η ερμηνεία αυτή, αναμφιβόλως, καταρρίπτεται κατόπιν γραμματικής ερμηνείας του άρθρου 355 ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, η εν λόγω

διάταξη εκκινεί ορίζοντας ότι «πλην των διατάξεων του άρθρου 52 ΣΕΕ», εφαρμόζεται για τις ΥΧΕ το «ιδιαίτερο καθεστώς συνδέσεως που ορίζεται στο τέταρτο μέρος». Ο όρος «πλην» υποδηλώνει ότι το δίκαιο της Ένωσης εφαρμόζεται στα κράτη μέλη, και ότι, όσον αφορά τις ΥΧΕ, *προστίθεται* ειδικό καθεστώς. Ασφαλώς, πρόκειται για καθεστώς το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να λειτουργεί ως lex specialis, υπερισχύοντας επομένως των γενικών κανόνων της Συνθήκης, γεγονός που δεν το καθιστά, σε κάθε περίπτωση, καθεστώς αυτοτελές και μη επιδεχόμενο επηρεασμό από το πρωτογενές δίκαιο.

35. Πάντως, όχι μόνο το γραμματικό επιχείρημα αντίκειται στην πλήρη αυτοτέλεια του δικαίου της Ένωσης που έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ, αλλά και οι πρακτικές συνέπειες της προαναφερθείσας ερμηνείας. Μία αυτοτελής ρύθμιση εφαρμοζόμενη στις ΥΧΕ, η οποία επιχειρεί να περιθωριοποιήσει το λοιπό δίκαιο της Ένωσης συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση σιωπής του δικαίου, οι ΥΧΕ θα περιορισθούν με τη σειρά τους σε ένα είδος νομικού κενού, διατρέχοντας τον κίνδυνο οι τρίτες χώρες να μπορούν να τύχουν ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως από τις ΥΧΕ, παρά τους στενούς δεσμούς τους με την Ένωση. Ο εν λόγω παράγοντας επισημαίνει την ιδιαίτερη προσοχή που πρέπει να αποδίδεται όταν οι γενικές διατάξεις της Συνθήκης αναφέρονται σε τρίτες χώρες. Ειδικώς σε αυτές τις περιπτώσεις οι ΥΧΕ, οι οποίες δεν εμπίπτουν τυπικώς στο πεδίο ούτε των κρατών μελών ούτε των τρίτων χωρών, διατρέχουν τον κίνδυνο να είναι θύματα πιθανώς παρακινδυνευμένων ερμηνειών.

36. Προκειμένου ακριβώς να αποφευχθεί τέτοιο αποτέλεσμα, η νομολογία του Δικαστηρίου υπήρξε αρκετά ρεαλιστική κατά την εξέταση της φύσεως των ΥΧΕ και του χαρακτηρισμού τους ως τρίτων χωρών ή ως εδαφών *συνδεομένων* (όχι όμως *ενσωματωμένων*) με την Ένωση.

37. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Kaefer και Procacci, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την αρμοδιότητα των δικαστηρίων της γαλλικής Πολυνησίας να υποβάλουν προδικαστικά ερωτήματα δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ. Το τέταρτο μέρος της Συνθήκης σε κανένα σημείο του δεν ορίζει ότι οι κανόνες περί δικαιοδοσίας εφαρμόζονται στα δικαστήρια των ΥΧΕ, παρά ταύτα το Δικαστήριο περιορίσθηκε να επισημάνει ότι το αιτούν όργανο ήταν «γαλλικό δικαιοδοτικό όργανο» και, κατά συνέπεια, έκρινε παραδεκτή την υποβολή ερωτήματος [14]. Στην υπόθεση Eman και Sevinger, το Δικαστήριο έκρινε ότι υπήκοος κράτους μέλους του οποίου η κατοικία βρίσκεται σε μία ΥΧΕ μπορεί να επικαλεσθεί τα δικαιώματα της ιθαγένειας της Ένωσης που προβλέπονται στα άρθρα 18 επ. ΣΛΕΕ, επεκτείνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα του εκλέγεσθαι στις εκλογές του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σε όποιον κατοικεί σε ΥΧΕ σαν να επρόκειτο για κράτος μέλος [15]. Πιο πρόσφατα, στην υπόθεση Ν, το Δικαστήριο

14 — Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-100/89 και C-101/89, Kaefer και Procacci (Συλλογή 1990, σ. I-4647, σκέψεις 8 έως 10), η οποία επιβεβαιώθηκε μεταγενεστέρως με την απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1992, C-260/90, Leplat (Συλλογή 1992, σ. I-643), στο πλαίσιο προδικαστικού ερωτήματος υποβληθέντος από το tribunal de paz de Papeete.

15 — Απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-300/04, Eman και Sevinger (Συλλογή 2006, σ. I-8055).

έκρινε ότι εταιρία εγκατεστημένη στις ολλανδικές Αντίλλες η οποία ασκούσε πραγματικό έλεγχο σε άλλη εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, υπονοώντας ότι οι νήσοι αυτές πρέπει να θεωρηθούν αναπόσπαστο τμήμα του κράτους μέλους [16].

38. Αντιθέτως, σε άλλες υποθέσεις, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι ΥΧΕ έπρεπε να τύχουν μεταχειρίσεως ανάλογης με των τρίτων χωρών. Στην υπόθεση Van der Kooy, η είσοδος στις Κάτω Χώρες εμπορευμάτων τα οποία βρίσκονταν σε ελεύθερη κυκλοφορία στις ολλανδικές Αντίλλες χαρακτηρίσθηκε ως προερχόμενη από τρίτη χώρα είσοδος στην Κοινότητα [17]. Στην υπόθεση DADI και Douane-Agenten, το Δικαστήριο εξέτασε και πάλι την είσοδο εμπορευμάτων προερχόμενων από τις ολλανδικές Αντίλλες, αυτή τη φορά υπό το πρίσμα της οδηγίας 92/46/ΕΟΚ [18], και κατέληξε εκ νέου στη διαπίστωση ότι τα αγαθά που προέρχονται από τις ΥΧΕ είναι ανάλογα με εκείνα που προέρχονται από τρίτες χώρες [19]. Το ίδιο διαφαίνεται και από τις γνωμοδοτήσεις του Δικαστηρίου ως προς διεθνείς συμφωνίες, όπου έχει κρίνει, σε δύο περιπτώσεις, ότι οι ΥΧΕ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης και, ως εκ τούτου, «βρίσκονται έναντι της Κοινότητας στην ίδια κατάσταση με τις τρίτες χώρες» [20].

39. Καίτοι αυτές οι δύο νομολογιακές προσεγγίσεις φαίνονται αντιφατικές, στην πραγματικότητα δεν είναι. Στις αντίστοιχες περιπτώσεις της πρώτης νομολογιακής προσεγγίσεως, το Δικαστήριο αντιμετώπισε περιπτώσεις κατά τις οποίες η Συνθήκη δεν περιείχε σαφείς προβλέψεις ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της, όπως στις περιπτώσεις της υποβολής προδικαστικού ερωτήματος, των δικαιωμάτων της ευρωπαϊκής ιθαγένειας ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Αντιθέτως, η δεύτερη νομολογιακή προσέγγιση τείνει να αναπτυχθεί ειδικότερα στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων, για τον οποίο τόσο το τέταρτο μέρος της Συνθήκης, όσο και οι έως σήμερα εκδοθείσες αποφάσεις του Συμβουλίου, προβλέπουν πλήρες καθεστώς το οποίο παρέχει τη δυνατότητα στο Δικαστήριο να εξετάζει το ζήτημα υπό διαφορετικούς όρους. Τούτα επιβεβαιώνουν ότι ο χαρακτηρισμός μίας ΥΧΕ ως κράτους μέλους ή τρίτης χώρας δεν ενδείκνυται για κατηγορηματικές λύσεις, αλλά πρέπει κάθε φορά να προσαρμόζεται, κατά περίπτωση, ανάλογα με το συναφές νομικό πλαίσιο, λαμβάνοντας ιδιαιτέρως

16 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, Ν (Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψεις 11 και 28). Όπως αναφέρει η απόφαση, ο Ν μετέφερε την κατοικία του από τις Κάτω Χώρες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά τον χρόνο αποδημίας του από τις Κάτω Χώρες ήταν ο μοναδικός μέτοχος σε τρεις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του ολλανδικού δικαίου (besloten vennootschappen), η πραγματική διοίκηση των οποίων βρισκόταν στο Curaçao (Ολλανδικές Αντίλλες). Ενδεχομένως το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο να συνδέεται με το γεγονός ότι ο εφαρμοστέος νόμος και για τις τρεις εταιρίες ήταν νόμος ενός κράτους μέλους, σε κάθε περίπτωση, όμως, δεν αμφισβητείται ότι η μεταχείριση που επιφυλάχθηκε στον Ν ήταν αντίστοιχη με εκείνη έναντι οποιουδήποτε μετόχου εταιρίας εγκατεστημένης σε κράτος μέλος.

17 — Απόφαση της 28 Ιανουαρίου 1999, C-181/97, Van der Kooy (Συλλογή 1999, σ. I-483, σκέψεις 34 έως 39).

18 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Ιουνίου 1992, για τη θέσπιση των υγειονομικών κανόνων για την παραγωγή και την εμπορία νωπού γάλακτος, θερμικά επεξεργασμένου γάλακτος και προϊόντων με βάση το γάλα (ΕΕ L 268, σ. 1).

19 — Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 1999, C-106/97, DADI και Douane-Agenten (Συλλογή 1999, σ. I-5983, σκέψεις 35 έως 37).

20 — Γνωμοδοτήσεις 1/78 της 4ης Οκτωβρίου 1979 (Συλλογή τόμος 1979/ΙΙ, σ. 401, σκέψεις 61 και 62), και 1/94 της 15ης Νοεμβρίου 1994 (Συλλογή 1994, σ. I-5267, σκέψη 17).

υπόψη τους σκοπούς που επιδιώκει το ειδικό καθεστώς συνδέσεως του τέταρτου μέρους της ΣΛΕΕ.

3. Ανακεφαλαίωση

40. Κατόπιν των ανωτέρω αναπτυχθέντων επιχειρημάτων, θεωρώ ότι το ειδικό καθεστώς των ΥΧΕ αποκλίνει από τις γενικές διατάξεις της Ένωσης και απαρτίζεται από τους δικούς του κανόνες του πρωτογενούς (τα άρθρα 198 έως 204 ΣΛΕΕ) και του παραγώγου δικαίου. Σε περίπτωση κενού, οι Συνθήκες μπορεί να έχουν εφαρμογή εφόσον οι σκοποί της συνδέσεως δεν διακυβεύονται, με αποτέλεσμα να απαιτείται ανάλυση του αμέσου αποτελέσματος του επικαλούμενου κανόνα υπό το πρίσμα των άρθρων 198 έως 204 ΣΛΕΕ. Επιπλέον, όπως μόλις εκτέθηκε, πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή σε εκείνες τις διατάξεις της Συνθήκης που εφαρμόζονται στις τρίτες χώρες, προκειμένου να μην καταστρατηγηθούν οι σκοποί που επιδιώκει η Συνθήκη στο τέταρτο μέρος της. Αυτή ακριβώς είναι η κατάσταση όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, την οποία, ακολούθως, θα αναλύσω υπό το πρίσμα της δυνατότητας εφαρμογής της στις ΥΧΕ.

Β — *Η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ στις ΥΧΕ*

41. Στο σημείο αυτό κρίνεται πλέον σκόπιμο να αναλυθεί η θέση που προβάλλουν η Επιτροπή και η Γαλλική Δημοκρατία, οι οποίες υποστηρίζουν, καίτοι με διαφορετική επιχειρηματολογία, τη μη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ στην υπό κρίση υπόθεση. Το δε Ηνωμένο Βασίλειο προβάλλει ότι η επίμαχη ελευθερία στην υπό κρίση διαφορά δεν είναι η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, αλλά η ελευθερία εγκαταστάσεως.

42. Θα ξεκινήσω εξετάζοντας τη βρετανική θέση η οποία, για τους λόγους τους οποίους θα εκθέσω στη συνέχεια, είναι, κατά τη γνώμη μου, αβάσιμη. Ακολούθως, και υπό το πρίσμα των επιχειρημάτων που εκτέθηκαν στα σημεία 31 έως 39, σκοπεύω επίσης να συνεχίσω με την απόρριψη των προβαλλόμενων από την Επιτροπή και τη Γαλλική Δημοκρατία θέσεων.

1. Εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως

43. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστήριξε ότι στην υπό κρίση υπόθεση τυγχάνει εφαρμογής η ελευθερία εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και όχι η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

44. Βεβαίως, πρέπει να αναγνωρισθεί ότι το όριο μεταξύ των δύο ελευθεριών είναι συγκεχυμένο, εμφανίζει μάλιστα επικαλύψεις. Αναμφιβόλως, στην προκειμένη περίπτωση, είναι σαφές ότι δεν πρόκειται για εφαρμογή της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ή τουλάχιστον υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών που προβλήθηκαν κατά τη δίκη. Όπως έχει ήδη αναγνωρίσει το Δικαστήριο, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις σχετικά με το δικαίωμα εγκαταστάσεως, είναι κατ' αρχήν αναγκαίο να υπάρχει σταθερή παρουσία στο κράτος μέλος υποδοχής και, σε περίπτωση αποκτήσεως ή κατοχής ακίνητων περιουσιακών στοιχείων, η διαχείριση των ακινήτων αυτών να είναι ενεργή [21]. Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η εταιρία Prunus υπόκειται στον έλεγχο τόσο της Polonium όσο και των Lovett και Grebell, καθώς είναι νομικό πρόσωπο το οποίο, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, είναι εγκατεστημένο σε γαλλικό έδαφος. Αναμφιβόλως, όλα τα στοιχεία που έχουμε έως σήμερα στη διάθεσή μας υποδηλώνουν ότι η κυριότητα των ακινήτων που αποτελούν τη γενεσιουργό αιτία του επίμαχου φόρου συνιστά άμεση επένδυση επί ακινήτων. Επομένως, πρόκειται για ακίνητα τα οποία αποτελούν αντικείμενο οικονομικής εκμεταλλεύσεως και όπου, σύμφωνα με όσα γνωρίζουμε, δεν ασκείται οποιαδήποτε ουσιαστική δραστηριότητα σχετική με τις λειτουργίες των μητρικών εταιριών. Πρόκειται, συνεπώς, για άμεση επένδυση όπου ο έλεγχος επί της Prunus αποτελεί μέσο για να επιτραπεί η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων· ήτοι για να πραγματοποιηθεί επένδυση.

45. Εξάλλου, αυτό είναι το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο στην υπόθεση ELISA, όταν εξέτασε το ίδιο επιχείρημα ως προς το άρθρο 990 Ε CGI, όπου απέρριψε, βάσει των πραγματικών περιστατικών που είχε στη διάθεσή του, την εφαρμογή της ελευθερίας εγκαταστάσεως [22].

46. Στην προκειμένη υπόθεση, το γεγονός ότι η έδρα της μητρικής εταιρίας βρίσκεται σε μία ΥΧΕ επιβεβαιώνει ότι η προβληματική απομακρύνεται από το ζήτημα της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Πρέπει, για τον λόγο αυτό, να εξετασθεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ ή οι αποφάσεις του 1991 και του 2001 επέκτειναν την ελευθερία εγκαταστάσεως στις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους με θυγατρικές σε κράτος μέλος [23]. Καθώς, όμως, έχει ήδη διαπιστωθεί ότι, ακόμη και σε περιπτώσεις όπου εμπλέκονται κράτη μέλη δεν τυγχάνει εφαρμογής η ελευθερία εγκαταστάσεως, δεν είναι αναγκαίο να εμβαθύνουμε σε αυτό το σκέλος της προβληματικής.

21 — Βλ., γενικά, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, Reyners (Συλλογή τόμος 1974, σ. 317, σκέψη 21)· της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard (Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 25), και ειδικότερα της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 18), η συλλογιστική της οποίας αναπτύχθηκε βάσει της ακόλουθης παραδοχής: «[…] για να μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως, είναι καταρχήν απαραίτητο να εξασφαλίζεται η σταθερή παρουσία εντός του κράτους μέλους υποδοχής και, σε περίπτωση αποκτήσεως ή κατοχής ακίνητων περιουσιακών στοιχείων, η ενεργός διαχείριση των ακινήτων αυτών. Όμως, από την εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου περιγραφή των πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι το ίδρυμα δεν διαθέτει δικούς του χώρους στη Γερμανία για την άσκηση των δραστηριοτήτων του και ότι οι υπηρεσίες που απαιτεί η εκμίσθωση του ακινήτου παρέχονται από Γερμανό διαχειριστή. […] Κατά συνέπεια, πρέπει να συναχθεί ότι οι διατάξεις που διέπουν την ελευθερία εγκαταστάσεως δεν έχουν εφαρμογή υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης» (σκέψεις 19 και 20).

22 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 63 έως 65.

23 — Ως προς το σχετικό ζήτημα, αλλά στο πλαίσιο διαφοράς που αφορούσε τρίτες χώρες και όχι ΥΧΕ, βλ., προπαρατεθείσα απόφαση A, σκέψη 29, καθώς και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16 απόφαση N, με τις αμφιβολίες που εκεί επισημαίνονται.

47. Ως εκ τούτου, με βάση τα στοιχεία τα οποία προσκομίσθηκαν στην υπό κρίση διαφορά, δεν συμμερίζομαι τη θέση που υποστήριξε το Ηνωμένο Βασίλειο, και για τον λόγο αυτό προτείνω στο Δικαστήριο να εξετάσει τα υποβληθέντα ερωτήματα αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

2. Μη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ συνεπεία των αποφάσεων 91/482 και 2001/822

48. Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η σιωπή τόσο του τέταρτου μέρους της ΣΛΕΕ όσο και των αποφάσεων συνδέσεως των ΥΧΕ όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων σημαίνει ότι, στις σχέσεις της με τα εν λόγω εδάφη, η Ένωση δεν έχει προβλέψει μέτρα ελευθερώσεως ως προς αυτό το ζήτημα. Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η διαπίστωση αυτή αποκλείει, επίσης, την εξομοίωση των ΥΧΕ με τις τρίτες χώρες λόγω του αυτοτελούς χαρακτήρα του καθεστώτος αυτών των εδαφών.

49. Είναι αναγκαίο να επισημανθεί εκ προοιμίου ότι η Γαλλική Δημοκρατία ορθώς τονίζει τη συνάφεια στην υπό κρίση διαφορά τόσο του άρθρου 180 της αποφάσεως 91/842 όσο και του άρθρου 47 της αποφάσεως 2001/822. Ακριβώς αυτές οι διατάξεις δύνανται, κατ' αρχήν, να ρυθμίσουν περιπτώσεις όπως η προκείμενη στην υπό κρίση διαφορά, διότι προσδιορίζουν τους ειδικούς όρους υπό τους οποίους λαμβάνει χώρα η κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των ΥΧΕ και της Ένωσης. Βάσει των ημερομηνιών ενάρξεως ισχύος και καταργήσεως εκάστης αποφάσεως, η απόφαση 91/482 αποτελούσε την ισχύουσα νομοθεσία για την επιβολή του φόρου για το έτος 2001, ενώ η απόφαση 2001/822 ήταν η ισχύουσα νομοθεσία για την επιβολή του φόρου του επόμενου έτους [24].

50. Όπως ορθώς επισημαίνει η Γαλλική Δημοκρατία, οι αποφάσεις συνδέσεως των ΥΧΕ, όσον αφορά τα κεφάλαια, επικεντρώνονται κατά κύριο λόγο στις κινήσεις από τα κράτη μέλη προς τις ΥΧΕ. Πρόκειται, με άλλη διατύπωση, για ελευθερία μάλλον μονομερή παρά διμερή, γενεσιουργός της οποίας είναι η πολιτική προωθήσεως των ευρωπαϊκών επενδύσεων στις ΥΧΕ. Η προσέγγιση αυτή τονίσθηκε στο άρθρο 168, στοιχείο ε΄, της αποφάσεως 91/482, κατά το οποίο έπρεπε να διευκολύνεται «[η] αύξηση και [η] σταθεροποίηση των χρηματοδοτικών ροών του ιδιωτικού τομέα της Κοινότητας *προς* τις ΥΧΕ» [25]. Η απόφαση 2001/822 τροποποίησε τη διάταξη αυτή καταργώντας τον μονομερή χαρακτήρα της, αν και στο άρθρο της 47, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, προέβλεψε εκ νέου ειδικά μέτρα για τη ρύθμιση των επενδύσεων σε κεφάλαια από την Ένωση προς τις ΥΧΕ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη απαγορεύει κάθε περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων «όσον αφορά τις άμεσες

24 — Άρθρο 63 της αποφάσεως 2001/822, με έναρξη ισχύος στις 2 Δεκεμβρίου 2001, καθώς η απόφαση 91/482 έπαυσε να ισχύει την προηγούμενη ημέρα.

25 — Η υπογράμμιση δική μου.

επενδύσεις που πραγματοποιούνται σε εταιρείες, οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους μέλους, χώρας ή εδάφους υποδοχής» [26].

51. Αναμφιβόλως, το ότι οι αποφάσεις επικεντρώνονται στην κίνηση των κεφαλαίων προς τις ΥΧΕ δεν σημαίνει αναγκαίως ότι το τέταρτο μέρος της ΣΛΕΕ ή οι αποφάσεις έχουν, αποκλειστικά και μόνο, μονομερές πεδίο εφαρμογής, από το κέντρο προς την περιφέρεια. Αντιθέτως, οι επίμαχες διατάξεις μαρτυρούν την τάση του καθεστώτος για τα κεφάλαια των ΥΧΕ να τα προβάλλουν σε μεγαλύτερο βαθμό, αλλά δεν συνεπάγονται την εξάλειψη μίας αμφίδρομης αντιλήψεως της ελευθερίας. Άλλως ειπείν, το ειδικό καθεστώς των ΥΧΕ προβλέπει συγκεκριμένα μέτρα για την κατά το δυνατό μεγαλύτερη διασφάλιση της ροής των ευρωπαϊκών κεφαλαίων προς τις ΥΧΕ, σε καμία όμως περίπτωση τούτο δε σημαίνει ότι εν λόγω καθεστώς αγνοεί την αντίστροφη ροή.

52. Θα αναφερθώ, επιμέρους, σε ποιο βαθμό αντανακλάται ο προαναφερθείς αμφίδρομος χαρακτήρας.

53. Η πρώτη πτυχή που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι το γράμμα των αποφάσεων του 1991 και του 2001. Όσον αφορά την απόφαση 91/482, το γεγονός ότι οι κινήσεις κεφαλαίων περιορίζονται αυστηρώς στις πράξεις συναλλάγματος δικαιολογεί το συμπέρασμα ότι περιπτώσεις όπως η εν προκειμένω δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της. Η απάντηση είναι περισσότερο περίπλοκη όσον αφορά την απόφαση 2001/822, το άρθρο 47 της οποίας δεν περιορίζει το αντικείμενο σε συγκεκριμένη δραστηριότητα, αλλά ρητώς αναφέρεται σε «άμεσες επενδύσεις» στο πλαίσιο των «πράξεων που υπάγονται στον λογαριασμό συναλλαγής κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών». Πάντως, όπως ήδη εκτέθηκε στο σημείο 50, το άρθρο αυτό αναφέρεται σε άμεσες επενδύσεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε εταιρίες συσταθείσες στις ΥΧΕ, περιορίζοντας κατά τον τρόπο αυτό το πεδίο εφαρμογής του στις ροές κεφαλαίων που προέρχονται από τα κράτη μέλη με προορισμό τα εδάφη. Ως εκ τούτου συνάγεται ότι αμφότερες οι αποφάσεις δεν καλύπτουν περιπτώσεις όπως η εν προκειμένω, διότι οι διατάξεις τους αφορούν δραστηριότητες ή

26 — Αυτή η διάταξη εγείρει αμφιβολίες εξαιτίας των διαφόρων μεταφράσεών της. Στη γαλλική έκδοση, το κείμενο προβλέπει ότι «les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*» (η υπογράμμιση δική μου). Αναμφιβόλως, η ισπανική έκδοση, όπως και άλλες γλωσσικές εκδόσεις (για παράδειγμα, η αγγλική ή η γερμανική), αναφερόμενη στις «sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida» δίνει την εντύπωση ότι οι οικείες εταιρίες διέπονται *είτε* από το δίκαιο ενός κράτους μέλους *είτε* από το δίκαιο μίας ΥΧΕ. Από τη διατύπωση του κειμένου προκύπτει ακριβώς το αντίθετο, καθώς είναι προφανές ότι η διάταξη αναφέρεται εδώ σε εταιρίες *διεπόμενες από το δίκαιο ενός κράτους μέλους* και *οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα σε μία ΥΧΕ* με την οποία το εν λόγω κράτος διατηρεί ειδικούς δεσμούς, επιβεβαιώνοντας την ερμηνεία της διατάξεως από τη γαλλική κυβέρνηση, κατά την οποία πρόκειται για ελευθερία μονόδρομη και απευθυνόμενη στις ΥΧΕ. Αυτή η απόκλιση εμφανίζεται και σε άλλες γλωσσικές εκδόσεις, γεγονός που υποχρέωσε το Δικαστήριο να εξετάσει άλλοτε τη μία και άλλοτε την άλλη, πάντως, παράλληλα με την εξέλιξη των αποφάσεων ΥΧΕ, επισημαίνοντας πάντοτε ότι η γαλλική έκδοση ήταν η ορθή.

κινήσεις κεφαλαίων διαφορετικές από τις υφιστάμενες στην υπό κρίση υπόθεση.

54. Πάντως, το γεγονός ότι οι αποφάσεις σιωπούν ως προς περιπτώσεις όπως η υπό κρίση δεν σημαίνει απαραιτήτως ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν τυγχάνει πλέον εφαρμογής. Όπως έχει προεκτεθεί στα σημεία 31 έως 39, το εφαρμοστέο στις ΥΧΕ δίκαιο δεν αποτελεί αυτοτελές νομικό σύστημα μη επιδεχόμενο επηρεασμό από τις γενικές διατάξεις των Συνθηκών. Αντιθέτως, εφόσον διαπιστωθεί ότι οι ειδικές διατάξεις δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε συγκεκριμένη υπόθεση, επιβάλλεται να εξακριβωθεί, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών που επιδιώκει το τέταρτο μέρος της ΣΛΕΕ, αν πρέπει να γίνει επίκληση προβλεπόμενου στη Συνθήκη κανόνα ο οποίος τυγχάνει εφαρμογής στις τρίτες χώρες. Στην υπό κρίση υπόθεση, το ερώτημα συνίσταται μόνο στο αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ αποτελεί διάταξη η οποία, υπό το πρίσμα των άρθρων 198 επ. ΣΛΕΕ, εφαρμόζεται και ως προς εθνικό μέτρο το οποίο περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων προερχομένων από μία ΥΧΕ με προορισμό την Ένωση.

55. Όπως ήδη επισημάνθηκε, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ κατοχυρώνει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων διευκρινίζοντας ότι ο κανόνας εφαρμόζεται όχι μόνο μεταξύ των κρατών μελών, αλλά και ως προς τις τρίτες χώρες. Κατά συνέπεια, η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων απαγορεύει επίσης, κατά τρόπο εξαιρετικό σε σύγκριση με άλλες ελευθερίες, εθνικά μέτρα τα οποία δυσχεραίνουν την εισροή και εκροή κεφαλαίων με προορισμό ή προέλευση τρίτες χώρες. Λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα αυτή, συνάγεται ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα των άρθρων 198 επ. ΣΛΕΕ, έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ.

56. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων γίνεται αντιληπτή ως ανοιχτό προς τα έξω καθεστώς αναπόφευκτα συνεπάγεται παγκοσμιοποιημένη αντίληψη της έννοιας αυτής. Το άνοιγμα των αγορών κεφαλαίου δεν πραγματοποιήθηκε αποσπασματικά, αλλά ενιαία, με σκοπό την επίτευξη ήδη γνωστών σκοπών, οι οποίοι έχουν ήδη επισημανθεί [27]. Η άποψη ότι η ελευθερία αυτή δεν έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ έρχεται σε αντίθεση με την ίδια την ιδέα που ενέπνευσε τη σημερινή διατύπωση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, διότι πρόκειται για προφανή εξαίρεση η οποία σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να προβλεφθεί ρητώς [28].

57. Εξάλλου, οι σκοποί που επιδιώκει το ειδικό καθεστώς των ΥΧΕ, και δη η οικονομική και κοινωνική τους προώθηση,

27 — Βλ. σημείο 21 των προτάσεων αυτών.

28 — Για παράδειγμα, με αυτόν τον τρόπο το ερμήνευσε το Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών στην απόφαση της 13ης Ιουλίου 2001 (αριθ. 35 333, BNB 2001/323), η οποία επιβεβαιώθηκε μεταγενέστερα με την απόφαση της 12ης Αυγούστου 2005 (αριθ. 39 935, BNB x). Συναφώς, βλ. Smits, D.S., «The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation», *Intertax*, αριθ. 12, 2010.

διακυβεύονται σε περίπτωση που η Ένωση δέχεται την εισροή κεφαλαίων προερχομένων από τα κράτη μέλη προς τις ΥΧΕ, αλλά παράλληλα περιορίζει αυστηρώς την εισροή από αυτές. Η προώθηση της οικονομικής και κοινωνικής αναπτύξεως, που συνδέεται με τη δημιουργία «στενών οικονομικών σχέσεων» μεταξύ των ΥΧΕ και της Ένωσης, δεν προκύπτει ότι συνάδει με μία μορφή ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων η οποία αποκλείει τις ΥΧΕ ενώ ταυτοχρόνως εφαρμόζεται σε οποιαδήποτε τρίτη χώρα. Οι ίδιοι οι δεσμοί που συνδέουν τις ΥΧΕ με την Ένωση αποτελούν τον δικαιολογητικό λόγο του καθεστώτος συνδέσεως που ενισχύει τις μεταξύ τους οικονομικές σχέσεις. Τέτοιου είδους καθεστώς ενδεχομένως συνεπάγεται σε ορισμένες περιπτώσεις τη λήψη περιοριστικών μέτρων, τα οποία ενίοτε έρχονται σε αντίθεση με άλλες διατάξεις [29]. Αναμφιβόλως, αυτή τη στάθμιση καλείται, ειδικότερα, να πραγματοποιήσει η απόφαση 2001/822, όπως και οι προηγηθείσες αυτής πράξεις. Σε περίπτωση σιωπής, υπονοείται ότι οι προβλεπόμενες στη Συνθήκη γενικές ελευθερίες οι οποίες, ειδικότερα, έχουν εφαρμογή σε όλες τις τρίτες χώρες άνευ εξαιρέσεως πρέπει να εφαρμόζονται ομοίως και στις ΥΧΕ.

58. Συνοψίζοντας, έχω την εντύπωση ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό το προβληθέν από τη Γαλλική Δημοκρατία επιχείρημα. Ως εκ τούτου, και λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι, ελλείψει προβλέψεως ειδικού καθεστώτος με τις αποφάσεις συνδέσεως, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ.

29 — Βλ., για παράδειγμα, σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων το άρθρο 200, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, που παρέχει τη δυνατότητα στις ΥΧΕ να «επιβάλλουν δασμούς που ανταποκρίνονται στις ανάγκες της αναπτύξεως και της εκβιομηχανίσεώς τους ή δασμούς ταμιευτικού χαρακτήρος που έχουν ως σκοπό τη χρηματοδότηση του προϋπολογισμού τους».

3. Ως προς τη μη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ εξαιτίας της προβλεπόμενης στο άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ρήτρας stand-still

59. Κατά την Επιτροπή, η επίμαχη γαλλική διάταξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο μέτρο που αφορά, πρώτον, κανόνα ισχύοντα στις 31 Δεκεμβρίου 1993 και, δεύτερον, κανόνα αφορώντα κινήσεις κεφαλαίων από τρίτη χώρα, οι οποίες συνεπάγονται, τρίτον, άμεση επένδυση σε ακίνητα. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει αποτελέσματα standstill, δυνάμει του οποίου η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων δεν επηρεάζει τα εθνικά μέτρα που πληρούν τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

60. Ορθώς η Επιτροπή προβάλλει ότι ο προβλεπόμενος στον CGI φόρος, ως ίσχυε στην υπό κρίση υπόθεση, αποτελεί ρύθμιση η οποία «ίσχυε» στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Τα Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ως προς το ζήτημα αυτό [30] και συντάσσομαι με την Επιτροπή η οποία υποστηρίζει ότι ο επίμαχος φόρος πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις

30 — Με την απόφαση στην υπόθεση A, το Δικαστήριο έκρινε ότι «[γ]ια να θεωρηθεί ένας περιορισμός υφιστάμενος στις 31 Δεκεμβρίου 1993, θα πρέπει το νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ο εν λόγω περιορισμός να αποτελεί αδιαλείπτως από την ημερομηνία αυτή μέρος της έννομης τάξεως του οικείου κράτους μέλους. Πράγματι, σε διαφορετική περίπτωση, ένα κράτος μέλος θα μπορούσε ανά πάσα στιγμή να θεσπίσει εκ νέου τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες που υφίσταντο στην εθνική έννομη τάξη στις 31 Δεκεμβρίου 1993, αλλά έχουν παύσει να ισχύουν» (σκέψη 48). Ομοίως, βλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 192) και της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck (Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 41).

ώστε να θεωρηθεί ως «ισχύουσα» ρύθμιση κατά τον χρόνο αυτόν. Το ίδιο ισχύει και ως προς τον χαρακτήρα της «άμεσης επενδύσεως» που προβλέπει το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθώς οι επίμαχες διατάξεις προβλέπουν φόρο αφορώντα επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιούμενες με κεφάλαια προερχόμενα από τρίτες χώρες [31]. Το γεγονός ότι το κεφάλαιο κυκλοφόρησε διαδοχικώς μέσω αλυσίδας εταιριών, δεν στερεί από την επίμαχη ρύθμιση τον περιοριστικό της χαρακτήρα έναντι των άμεσων επενδύσεων σε ακίνητα.

61. Η Επιτροπή, τέλος, εκτιμά ότι οι Βρετανικές Παρθένες Νήσοι, ως ΥΧΕ, αποτελούν «τρίτη χώρα» κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Προκειμένου να δικαιολογήσει την άποψή της, η Επιτροπή επικαλείται τις γνωμοδοτήσεις 1/78 και 1/94, με τις οποίες το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι ΥΧΕ, στο μέτρο που βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής της Συνθήκης, πρέπει να θεωρούνται, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, τρίτες χώρες [32]. Ομοίως, όπως ήδη προεκτέθηκε στο σημείο 38, και άλλες αποφάσεις του Δικαστηρίου τείνουν να εξομοιώνουν τις ΥΧΕ με τρίτες χώρες, ενώ σε άλλες υποθέσεις το Δικαστήριο τάσσεται υπέρ διαφορετικής λύσεως.

62. Η άποψη της Επιτροπής ως προς αυτήν την τρίτη προϋπόθεση δύσκολα γίνεται δεκτή δίχως άλλο, καθώς απλοποιεί υπερβολικώς το καθεστώς των ΥΧΕ το οποίο, όπως ήδη εκτέθηκε, παρουσιάζει ιδιαιτερότητες μη επιδεχόμενες κατηγορηματικές λύσεις. Όταν η Συνθήκη, σε διατάξεις άλλες από τις περιλαμβανόμενες στο τέταρτο μέρος της, αναφέρεται στις τρίτες χώρες, επιβάλλεται, όπως προανέφερα, να εκτιμηθεί κατά περίπτωση αν η διάταξη έχει ή όχι εφαρμογή στις ΥΧΕ. Πράγματι, η νομολογία διαφαίνεται ότι ήδη τάσσεται υπέρ αυτής της προσεγγίσεως, καθώς, ταυτόχρονα με τις αποφάσεις που επισήμανε η Επιτροπή περί εξομοιώσεως των ΥΧΕ με τις τρίτες χώρες, υπάρχουν και αποφάσεις οι οποίες δεν δέχονται αυτήν την εξομοίωση [33].

63. Κατά την άποψή μου, στην περίπτωση του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ,

31 — Η οδηγία 88/361/ΕΟΚ, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5), ορίζει τις άμεσες επενδύσεις επί ακινήτων ως «αγορές γηπέδων με οικοδομές ή άνευ οικοδομών καθώς και κατασκευή κτιρίων από ιδιώτες για κερδοσκοπικούς ή προσωπικούς λόγους. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει επίσης τα δικαιώματα επικαρπίας, τις δουλείες καθώς και τα δικαιώματα επιφανείας». Ο ορισμός αυτός έχει σημαντική ερμηνευτική αξία για τον όρο «άμεση επένδυση επί ακινήτων» στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, όπως επιβεβαίωσε το Δικαστήριο σε διάφορες περιπτώσεις (βλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer, Συλλογή 2999, σ. I-1661, σκέψη 21· της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-464/98, Stefan, Συλλογή 2001, σ. I-173, σκέψη 5· Centro di Musicologia Walter Stauffer, προπαρατεθείσα, σκέψη 22, και ELISA, προπαρατεθείσα, σκέψεις 33 και 34).

32 — Προπαρατεθείσες γνωμοδοτήσεις 1/78, σκέψη 62 και 1/94, σκέψη 17.

33 — Βλ. σημείο 37 των προτάσεων και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

επιβάλλεται η ερμηνεία της αναφοράς σε «τρίτες χώρες» λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικούς σκοπούς που επιδιώκει η εν λόγω διάταξη. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή αποσκοπεί να χορηγήσει στα κράτη μέλη και στην Ένωση την εξουσία να αποφασίζουν μονομερώς την άρση μέτρων αντίθετων προς το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, εφόσον είναι προγενέστερα της 31ης Δεκεμβρίου 1993. Άλλως ειπείν, πρόκειται για τη δυνητική ρήτρα standstill προς όφελος των κρατών μελών και της Ένωσης, η θεμελίωση της οποίας απηχεί την ιστορική περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε η ευρωπαϊκή νομισματική πολιτική και προβλέφθηκε η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων στις Συνθήκες ως επιπλέον ελευθερία [34]. Την εποχή εκείνη ήταν δυνατό να προβλεφθούν οι θετικές συνέπειες που θα προκαλούσε η ελευθέρωση των κεφαλαίων, αλλά ταυτόχρονα γινόταν αντιληπτός ο κίνδυνος επιπτώσεων, ικανών να δικαιολογήσουν τη διατήρηση των τότε ισχυόντων μέτρων, προκειμένου να αποτραπούν ενδεχόμενες ανισορροπίες στις κινήσεις κεφαλαίων.

64. Όπως κάθε προβλέπουσα εξαίρεση από γενική ελευθερία ρήτρα, το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρέπει να ερμηνεύεται στενά [35]. Πράγματι, ο περιοριστικός χαρακτήρας της διατάξεως αυτής προκύπτει από το ότι δεν καλύπτει όλες τις μορφές κυκλοφορίας κεφαλαίων, αλλά περιορίζεται ειδικώς σε εκείνες τις κινήσεις οι οποίες έχουν ως αντικείμενο άμεσες επενδύσεις, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισαγωγή τίτλων σε χρηματαγορές. Ομοίως, η εξαίρεση ισχύει αποκλειστικά και μόνον ως προς τις εισροές κεφαλαίων προερχομένων από τρίτες χώρες, συναρτήσει της προσιδιάζουσας αποκλειστικώς στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων ιδιαιτερότητας, που χαρακτηρίζει την εξωτερική διάσταση της ελευθερίας.

65. Εξάλλου, εφόσον ληφθούν υπόψη οι επιδιωκόμενοι από τη Συνθήκη σκοποί για τη δημιουργία ειδικού καθεστώτος για τις ΥΧΕ, προκύπτει ότι προτεραιότητα του εν λόγω καθεστώτος είναι η ενίσχυση των πολιτικών, κοινωνικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ των εδαφών και της Ένωσης. Παρά το γεγονός ότι τυπικώς δεν αποτελούν εδάφη «*της*» Ένωσης, ήδη επισήμανα ότι οι ΥΧΕ συνδέονται «*με*» την Ένωση υπό όρους προσομοιάζοντες μάλλον, σε ορισμένες περιπτώσεις, με το καθεστώς του κράτους μέλους παρά με το καθεστώς τρίτης χώρας. Στο μέτρο δε που, από την άλλη, δεν είναι τρίτη χώρα, καθώς δεν είναι κράτη κυρίαρχα με διεθνή νομική προσωπικότητα, η σχέση τους με την Ένωση πρέπει να νοείται πάντα ως ενσωμάτωση. Διαπιστώνουμε, δηλαδή, ότι πρόκειται για ενσωμάτωση διαφορετική και κλιμακούμενη σε σύγκριση με την ενσωμάτωση των κρατών μελών, αλλά πάντως πρόκειται για ενσωμάτωση.

66. Ομοίως, όπως προεξέθεσα στο σημείο 56, η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων που προβλέπει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ, άλλως θα προκύψει το παράδοξο ελευθερία η οποία αναγνωρίζεται

34 — Ως προς τη διάταξη αυτή, βλ. Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2009, σ. 275 επ.

35 — Υπ' αυτήν την έννοια, Hindelang, S., ανωτέρω, σ. 280 έως 291.

σε τρίτες χώρες να αποκλείεται για τα εδάφη με τα οποία η Ένωση διατηρεί ειδικούς δεσμούς. Βάσει της παραδοχής αυτής, η εξαίρεση από την ελευθερία που επιφυλάσσεται αποκλειστικώς σε τρίτες χώρες πρέπει να ερμηνεύεται εξαιρετικά στενά όταν πρόκειται για εδάφη όπως οι ΥΧΕ. Το γεγονός ότι δεν αποτελούν κράτη υπό στενή έννοια και ότι υπόκεινται σε καθεστώς ρητώς προστατευόμενο από τη Συνθήκη δικαιολογεί, κατά την άποψή μου, τη μη εφαρμογή της εξαιρέσεως του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στα εν λόγω εδάφη.

67. Το συμπέρασμα αυτό, τέλος, συνάδει περισσότερο με τη συστηματική διάρθρωση της Συνθήκης, καθώς, πράγματι, εντάσσει τις ΥΧΕ στην νομική κατάσταση που το τέταρτο μέρος της ΣΛΕΕ τους απονέμει: πρόκειται, δηλαδή, για εδάφη υποκείμενα σε καθεστώς το οποίο επιτρέπει την απόκλιση από τους γενικούς κανόνες της Συνθήκης, σε περίπτωση, όμως, σιωπής, είναι δυνατό να υπόκεινται σε αυτούς, ιδίως όταν εφαρμόζονται σε τρίτες χώρες. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν δέχεται αυτήν την εξομοίωση των ΥΧΕ με τις τρίτες χώρες, καθώς πρόκειται, αντιθέτως, για διάταξη περιοριζόμενη στην ειδική συγκυριακή προβληματική, η δε επέκτασή της στις ΥΧΕ θα ερχόταν σε αντίθεση με τους επιδιωκόμενους από τις Συνθήκες σκοπούς της δημιουργίας μεταξύ των εδαφών αυτών και της Ένωσης ειδικού πολιτικού, οικονομικού και κοινωνικού δεσμού.

68. Κατά συνέπεια, και απαντώντας στα προβληθέντα από την Επιτροπή επιχειρήματα, θεωρώ ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν έχει εφαρμογή σε μέτρο όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 990 E CGI, το οποίο ισχύει ως προς νομικά πρόσωπα με πραγματική έδρα της διοικήσεως στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους.

Γ — *Παράβαση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ*

69. Μετά την αποσαφήνιση των προηγουμένων ζητημάτων, απομένει να εξετασθεί αν η επίμαχη γαλλική νομοθεσία συνάδει με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, πρέπει ακολούθως να εξετασθεί αν πρέπει να γίνουν δεκτοί ορισμένοι από τους δικαιολογητικούς λόγους του άρθρου 65 ΣΛΕΕ.

1. Ως προς την ύπαρξη περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

70. Ήδη στην απόφαση στην υπόθεση ELISA [36] το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία

36 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA.

να αποφανθεί αν το άρθρο 990 Ε CGI ήταν αντίθετο προς το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καίτοι επρόκειτο για διαφορά όπου το βαρυνόμενο με τον φόρο νομικό πρόσωπο ήταν εγκατεστημένο στο Λουξεμβούργο. Ειδικότερα, η υπόθεση ELISA αφορούσε τη νομιμότητα γαλλικού φόρου επιβαλλόμενου σε κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών. Όπως και στην υπό κρίση διαφορά, η Γαλλική Δημοκρατία υποστήριζε ότι η προϋπόθεση περί υπάρξεως συμβάσεως διοικητικής συνδρομής προς πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή συνθήκης που εγγυάται την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως των φορολογουμένων, αποτελούσε προϋπόθεση ανάλογη προς [τον επιδιωκόμενο σκοπό] και δεν εμπόδιζε την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

71. Το Δικαστήριο απέρριψε την επιχειρηματολογία της Γαλλικής Δημοκρατίας και έκρινε ότι προϋπόθεση όπως η προαναφερθείσα, στο μέτρο που απαιτεί διμερή συμφωνία των οικείων κρατών μελών, αντιστοιχεί *de facto* σε μόνιμο καθεστώς μη χορηγήσεως απαλλαγής από τον επίδικο φόρο στα νομικά πρόσωπα των οποίων η πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος από τη Γαλλία. Ως εκ τούτου, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση «συνιστ[ούσε] για τα οικεία νομικά πρόσωπα περιορισμό της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από [τη Συνθήκη]» [37].

72. Παρά τη σαφήνεια με την οποία η απόφαση στην υπόθεση ELISA αποφάνθηκε επί του ζητήματος του περιορισμού, απομένει περαιτέρω να διακριβωθεί αν η λύση αυτή ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία η πραγματική έδρα της διοικήσεως νομικού προσώπου δεν βρίσκεται σε κράτος μέλος, αλλά σε τρίτη χώρα ή σε έδαφος εκτός της Ένωσης. Με την απόφαση Α [38] το Δικαστήριο αποφάνθηκε, τουλάχιστον εν μέρει, ως προς το ερώτημα αυτό.

73. Ειδικότερα, στην υπόθεση εκείνη είχε υποβληθεί στο Δικαστήριο το ερώτημα αν η έννοια του περιορισμού των κινήσεων των κεφαλαίων κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την ίδια εμβέλεια στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών όπως και στις ενδοκοινοτικές σχέσεις. Αντιθέτως προς όσα υποστήριξαν ορισμένες κυβερνήσεις οι οποίες συμμετείχαν στη διαδικασία επί της υποθέσεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια του περιορισμού είναι κατ' αρχήν η ίδια και στις δύο περιπτώσεις, μολονότι επισημάνθηκε ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η Συνθήκη προβλέπει ειδικές παρεκκλίσεις για τις κινήσεις με προέλευση ή προορισμό τρίτες χώρες [39], όπως και το εφαρμοζόμενο νομικό πλαίσιο, το οποίο είναι αναγκαίως διαφορετικό από το υφιστάμενο μεταξύ των κρατών μελών λόγω της διαδικασίας της ευρωπαϊκής οικονομικής ολοκληρώσεως [40]. Επιβεβαιώνοντας τη νομολογιακή προσέγγιση ήδη στην απόφαση Test Claimants [41], το Δικαστήριο έκρινε, επομένως, ορθή την ερμηνεία που

37 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψη 78.

38 — Προπαρατεθείσα απόφαση Α.

39 — Βλ. άρθρα 64, παράγραφος 1, 66, 75, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ.

40 — Προπαρατεθείσα απόφαση Α, σκέψεις 35 έως 38.

41 — Προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 171.

επιτρέπει την εφαρμογή, καίτοι με ορισμένες διαφοροποιήσεις, της νομολογίας του περί [κινήσεως] κεφαλαίων σε υποθέσεις μεταξύ κρατών μελών [42].

74. Καίτοι οι υποθέσεις A και Test Claimants αφορούσαν φορολογικά μέτρα τα οποία επηρέαζαν μερίσματα διανεμόμενα από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, πιο πρόσφατα επιβεβαιώθηκε η ίδια προσέγγιση αλλά συγκεκριμένα ως προς το ίδιο το άρθρο 990 E CGI, για το οποίο έχει υποβληθεί εν προκειμένω ερώτημα. Στην υπόθεση Établissements Rimbaud [43] το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να εξετάσει αν η εν λόγω διάταξη συνιστά περιορισμό όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως του νομικού προσώπου βρίσκεται σε τρίτη χώρα, και συγκεκριμένα σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Σαφώς υπό εκείνες τις περιστάσεις, το νομικό πλαίσιο αναφοράς ήταν τυπικώς διαφορετικό, καθώς δεν είχε εφαρμογή το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αλλά το άρθρο 40 της συμφωνίας ΕΟΧ. Πάντως, η διάταξη αυτή επαναλαμβάνει κατ' ουσία το εν λόγω άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και για τον λόγο αυτό η ήδη αναπτυχθείσα νομολογία ως προς την ερμηνεία της τελευταίας διατάξεως εφαρμόζεται κατ' αρχήν ως προς το άρθρο 40 της συμφωνίας ΕΟΧ [44], προκειμένου να διασφαλιστεί κατά το δυνατόν ομοιόμορφη ερμηνεία της. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι νομοθεσία, όπως η γαλλική, εξεταζόμενη στο πλαίσιο της ΕΟΧ, καθιστά λιγότερο ελκυστικές τις επενδύσεις σε ακίνητα στη Γαλλία για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, όπως για τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Λιχτενστάιν [45].

75. Όπως εξέθεσα ανωτέρω, η σχέση μεταξύ των ΥΧΕ και των τρίτων χωρών διαμορφώνεται βάσει του ιδιαίτερου καθεστώτος των πρώτων ως εδαφών που διατηρούν ιδιαίτερες σχέσεις με την Ένωση. Τούτο συνεπάγεται ότι, καίτοι δεν προσήκει η αυτόματη εφαρμογή της νομολογίας στις υποθέσεις A ή Test Claimants σε περιπτώσεις όπως της υπό κρίση διαφοράς, δεν μπορεί παρά ταύτα να βεβαιωθεί κατηγορηματικώς ότι βρισκόμαστε ενώπιον περιπτώσεως όπως στις υποθέσεις ELISA ή Établissements Rimbaud. Αντιθέτως, το γεγονός ότι η πραγματική έδρα της διοικήσεως του νομικού προσώπου που βαρύνεται με τον γαλλικό φόρο βρίσκεται στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους συνεπάγεται ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η ιδιαιτερότητα του εν λόγω εδάφους για την ερμηνεία του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Οι σκέψεις που πρόκειται να αναπτύξω αποσκοπούν να

42 — Ο γενικός εισαγγελέας Y. Bot, στις προτάσεις του στην προπαρατεθείσα υπόθεση A, το επισημαίνει με ιδιαίτερα σαφή τρόπο ως ακολούθως: «Η Συνθήκη δεν διευκρινίζει τους λόγους για τους οποίους το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω ελευθερίας επεκτάθηκε στις τρίτες χώρες. Όπως γίνεται γενικά δεκτό, η επέκταση αυτή σχετίζεται με την ανάπτυξη της νομισματικής πολιτικής της Κοινότητας. Εντούτοις, αν επιθυμία των κρατών μελών ήταν αυτή η διαφορά στόχου να επηρεάζει την εμβέλεια της ελευθερώσεως αυτής όσον αφορά τις σχέσεις τους με τις τρίτες χώρες, το λογικό θα ήταν να είχαν θέσει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στην Κοινότητα, και σε εξωκοινοτικό επίπεδο, με διαφορετικούς όρους, όπως συνέβαινε κατά το παρελθόν. Το γεγονός ότι, παρά την εν λόγω διαφορά στόχου, προέκριναν να επικυρώσουν αυτή την ελεύθερη κυκλοφορία με ταυτόσημους όρους και στο ίδιο άρθρο της Συνθήκης εξηγείται μόνο, κατά την άποψή μου, από τη βούλησή τους να της αποδώσουν την ίδια εμβέλεια και τις δύο περιπτώσεις» (σημείο 77).

43 — Προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud.

44 — Βλ. αποφάσεις της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-452/01, Ospelt και Schlössle Weissenberg (Συλλογή 2003, σ. I-9743, σκέψη 29)· της 1ης Απριλίου 2004, C-286/02, Bellio F.lli (Συλλογή 2004, σ. I-3465, σκέψη 34)· της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding (Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 48)· της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 15)· της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 24)· της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 65).

45 — Προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψεις 25 έως 29.

διευκολύνουν την απάντηση στο εν λόγω ζήτημα.

76. Συγκεκριμένα, όπως ήδη ανέπτυξα στα σημεία 31 έως 39, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή στις ΥΧΕ. Εκκινώντας από την παραδοχή αυτή, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στις υποθέσεις A και Test Claimants, οι κινήσεις κεφαλαίων με προορισμό τις Βρετανικές Παρθένες Νήσους ή με προέλευση από αυτές πραγματοποιούνται εντός νομικού πλαισίου διαφορετικού από εκείνο στο οποίο εντάσσονται οι κινήσεις εντός της Ένωσης [46]. Πάντως, καίτοι αυτή η διαφορά ως προς το κανονιστικό πλαίσιο ενδέχεται να είναι καθοριστική για την εξέταση των επιχειρημάτων υπέρ ενός μέτρου, όπως το επίμαχο, εντούτοις ουδόλως εμποδίζει το Δικαστήριο να διαπιστώσει, κατά τρόπο άμεσο και ευθύ, την ύπαρξη περιορισμού κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

77. Υπό την έννοια αυτή, τόσο η απόφαση ELISA όσο και η απόφαση Établissments Rimbaud παρέχουν χρήσιμες κατευθυντήριες ενδείξεις, καθώς αμφότερες προσεγγίζουν την ίδια διάταξη με την επίμαχη στην υπό κρίση διαφορά. Στο πλαίσιο των εν λόγω υποθέσεων, το Δικαστήριο δεν αμφισβήτησε ότι καθεστώς όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 990 E CGI, στο μέτρο που καθιερώνει de facto μόνιμο καθεστώς μη χορηγήσεως απαλλαγής από τον επίδικο φόρο στα νομικά πρόσωπα των οποίων η πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους βρίσκεται εκτός του γαλλικού εδάφους, αποτελεί περιορισμό της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων [47]. Δεν αντιλαμβάνομαι για ποιον λόγο σε περιστάσεις όπως οι παρούσες, όπου επιβεβαιώνεται η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καίτοι η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται σε μία ΥΧΕ, η απάντηση θα πρέπει να είναι διαφορετική.

78. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι διάταξη όπως αυτή του άρθρου 990 E CGI, στο μέτρο που εξαρτά τη χορήγηση απαλλαγής για τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία από πρόσθετη, μη ισχύουσα για τους λοιπούς φορολογουμένους, προϋπόθεση, ήτοι από την ύπαρξη συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και, εν προκειμένω, μίας ΥΧΕ, συνιστά κατ' αρχήν απαγορευόμενο κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ περιορισμό.

2. Ως προς τη δικαιολόγηση του περιορισμού

79. Στο σημείο αυτό, επισημαίνω κατ' αρχάς ότι το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, στις παραγράφους του 1 και 2, περιλαμβάνει δικαιολογητικούς

46 — Προπαρατεθείσα απόφαση A, σκέψεις 36 και 37, και προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants, σκέψεις 170 και 171.

47 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 75 έως 78 και προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψεις 25 έως 29.

λόγους διαφορετικούς από τους προβλεπόμενους στο πρωτογενές δίκαιο για τις ελευθερίες κυκλοφορίας. Η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει, συγκεκριμένα, τρεις γενικές εξαιρέσεις, ακολουθούμενες από περιορισμό τους, με τελικό όμως αποτέλεσμα τη διεύρυνση του περιθωρίου εκτιμήσεως των κρατών μελών. Έτσι, το άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ προβλέπει δικαιολογητικό λόγο για τα φορολογικά μέτρα που διακρίνουν μεταξύ περιπτώσεων που αντικειμενικώς δεν είναι συγκρίσιμες, η παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του ίδιου άρθρου περιλαμβάνει γενικό δικαιολογητικό λόγο υπαγορευόμενο, μεταξύ άλλων, από λόγους δημοσίας τάξεως, και η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού αφορά την ειδική περίπτωση των περιορισμών που επηρεάζουν την ελευθερία εγκαταστάσεως.

80. Θα ξεκινήσω με την ανάλυση του πρώτου δικαιολογητικού λόγου, ήτοι του περιλαμβανόμενου στο άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ. Ως γνωστόν, αυτός ο δικαιολογητικός λόγος, ο οποίος αφορά αποκλειστικώς μέτρα εθνικού «φορολογικού δικαίου» τα οποία επιφυλάσσουν διαφορετική μεταχείριση, είχε ήδη αναπτυχθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου, προ ακόμη της ενάρξεως ισχύος του άρθρου 65 ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση Verkooijen [48], η νομολογία είχε ήδη αναγνωρίσει προ της ενάρξεως ισχύος του άρθρου 65 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 73Δ ΕΚ), και συγκεκριμένα με την απόφαση Schumacker [49], ότι εθνικές φορολογικές διατάξεις οι οποίες εισάγουν διακρίσεις βάσει κυρίως του τόπου κατοικίας των φορολογουμένων, θα μπορούσαν να θεωρηθούν σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης εφόσον εφαρμόζονται σε περιπτώσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο εφαρμόζει το εν ισχύ πλέον άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ, λαμβάνοντας υπόψη την προηγούμενη νομολογία του, πραγματοποιώντας διπλό έλεγχο.

81. Σε πρώτο επίπεδο, εξετάζει αν ο εθνικός κανόνας ή απόφαση αφορά περιπτώσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Εφόσον διαπιστώσει ότι δεν πρόκειται για τέτοιου είδους περίπτωση, αποφαίνεται υπέρ της νομιμότητας του μέτρου [50]. Αναμφιβόλως, αν καταλήξει σε αντίθετη διαπίστωση προβαίνει σε δεύτερη ανάλυση: εφόσον διαπιστώσει ότι οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες, το Δικαστήριο εξετάζει αν υπάρχει επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος ο οποίος δικαιολογεί, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, τη νομιμότητα του μέτρου [51]. Κατά το δεύτερο αυτό επίπεδο, πρέπει να γίνεται επίκληση λόγων όπως, για παράδειγμα, η συνοχή του φορολογικού συστήματος [52] ή η πάταξη της φοροδιαφυγής [53].

82. Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, ο επίμαχος γαλλικός φόρος προβλέπει ενιαίο

48 — Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43).

49 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 19995, σ. I-225).

50 — Βλ. αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, C-512/03, Blanckaert (Συλλογή 2005, σ. I-7685, σκέψη 39), και της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, Orange European Smallcap Fund (Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 65).

51 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψεις 56 έως 61, και απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 52).

52 — Απόφαση της 15ης Ιουνίου 2004, C-242/03, Weidert και Paulus (Συλλογή 2004, σ. I-7379, σκέψη 17).

53 — Προπαρατεθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 47.

σύστημα φορολογήσεως με φορολογητέο αντικείμενο την ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τη γενική προϋπόθεση που απορρέει από την υποχρέωση αποδόσεως του φόρου, τα νομικά πρόσωπα είτε διατηρούν την πραγματική τους έδρα διοικήσεως στη Γαλλία είτε στην αλλοδαπή βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας τους [54]. Στο μέτρο που η διαφορετική μεταχείριση εξαρτάται από ευεργέτημα συνδεόμενο με τον φόρο, βρισκόμαστε ενώπιον παρόμοιας καταστάσεως εισάγουσας διάκριση, η οποία, επομένως, δεν καλύπτεται από το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ

83. Στο σημείο αυτό απομένει να εξεταστεί αν η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, και ειδικότερα, όπως υποστηρίζουν τα μετέχοντα στη διαδικασία κράτη μέλη, από λόγο συνδεόμενο με την πάταξη της φοροδιαφυγής.

84. Στην απόφαση ELISA, το Δικαστήριο, αφού υπενθύμισε ότι η νομολογία δέχεται τέτοιους δικαιολογητικούς λόγους μόνον όταν πρόκειται για καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις που αποσκοπούν στην καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου [55], ανέδειξε δύο στοιχεία προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 990 Ε CGI, όταν εφαρμόζεται στην κίνηση κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, δεν εμπίπτει στον δικαιολογητικό αυτό λόγο. Πρώτον, επισήμανε ότι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ [56], περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων και έμμεσων φόρων, προέβλεπε γενικό πλαίσιο συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών για τη διευκόλυνση εκάστης αρχής στην πάταξη της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο διασυνοριακών πράξεων [57]. Ακολούθως, αφού επισήμανε ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της προαναφερθείσας οδηγίας 77/799 προβλέπει απαλλαγή από την υποχρέωση συνεργασίας ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως ELISA, το Δικαστήριο επανέλαβε την ήδη παγιωμένη θέση του, κατά την οποία τίποτε δεν εμπόδιζε, καίτοι γίνεται δεκτό ότι το εν λόγω άρθρο εφαρμόζεται, τις οικείες φορολογικές αρχές να απαιτούν από τους φορολογούμενους τις αποδείξεις που θεωρούσαν απαραίτητες για τον ορθό προσδιορισμό των φόρων και, ενδεχομένως, να αρνούνται να χορηγήσουν την αιτηθείσα απαλλαγή αν οι αποδείξεις αυτές δεν προσκομίζονται [58].

85. Επί της βάσεως αυτής, στην απόφαση ELISA διαπιστώθηκε το ασυμβίβαστο του άρθρου 990 Ε CGI και απορρίφθηκε η ύπαρξη επιτακτικού λόγου δημοσίου συμφέροντος αναγόμενου στην πάταξη της

54 — Βλ. υπ' αυτήν την έννοια προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mazák στην προπαρατεθείσα υπόθεση ELISA, σημεία 87 έως 91, όπου αναφέρεται ρητώς στην προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 36.

55 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψη 91, η οποία παραπέμπει επίσης στις αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45)· της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 27), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 50).

56 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

57 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 92 έως 94.

58 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 95 και 96, η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2007, C-150/04, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 2007, σ. I-1163, σκέψη 54). Παρά ταύτα, η άποψη αυτή άρχισε να αναπτύσσεται στη νομολογία του Δικαστηρίου με την προπαρατεθείσα απόφαση Bachmann, σκέψη 20.

φοροδιαφυγής [59]. Καίτοι το Δικαστήριο αναγνώρισε τη δυσκολία των γαλλικών φορολογικών αρχών να συγκεντρώσουν όλα τα στοιχεία για τον προσδιορισμό του φόρου ή για ενδεχόμενο έλεγχο, το πρόβλημα του γαλλικού καθεστώτος ήταν ότι ήταν αυτοματοποιημένο, με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται στις οικείες εταιρίες να προσκομίζουν δικαιολογητικά ώστε να αποδείξουν την ταυτότητα των μετόχων τους ή οποιαδήποτε άλλη πληροφορία που οι γαλλικές αρχές έκριναν απαραίτητες. Για τον λόγο αυτό, απαλλαγή αυτού του είδους, η οποία σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπει στον φορολογούμενο να συνεργασθεί με τις αρχές και δημιουργεί κατά τον τρόπο αυτό ένα είδος αμάχητου τεκμηρίου περί φοροδιαφυγής, ήταν κατά την άποψη του Δικαστηρίου δυσανάλογη και ως εκ τούτου αντιβαίνουσα στις Συνθήκες [60].

86. Εν προκειμένω, το νομικό πλαίσιο παρουσιάζει σημαντικές διαφορές, καθώς η πραγματική έδρα της διοικήσεως του νομικού προσώπου που υπόκειται στον φόρο βρίσκεται σε μία ΥΧΕ, και συγκεκριμένα στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους, όπου δεν εφαρμόζεται το παράγωγο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον δεν υπάρχει ρητή διαφορετική πρόβλεψη. Όπως προεκτέθηκε, η δυνατότητα εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης στις ΥΧΕ πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση όταν οι κανόνες αποτελούν μέρος του πρωτογενούς δικαίου. Αντιθέτως, ως προς το δευτερογενές δίκαιο πρέπει να υπάρχει ρητή πρόβλεψη σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής της σε μία ή περισσότερες ΥΧΕ προκειμένου να επεκταθούν σε αυτές τα αποτελέσματά του.

87. Τούτο δεν ισχύει για την οδηγία 77/799 όσον αφορά τις Βρετανικές Παρθένες Νήσους. Όπως υποστήριξαν η Επιτροπή και ορισμένα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η εν λόγω οδηγία δεν έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις όπως της υπό κρίση διαφοράς, όπου κράτος μέλος, η Γαλλική Δημοκρατία, ζητεί τη διοικητική συνδρομή μίας ΥΧΕ, των Βρετανικών Παρθένων Νήσων, επί φορολογικού ζητήματος. Είχα, επίσης, την ευκαιρία να υποβάλω το ερώτημα στον εκπρόσωπο του Ηνωμένου Βασιλείου αν υπάρχει, ή αν υπήρχε κατά τον κρίσιμο χρόνο της διαφοράς, σύμβαση ή συμφωνία συνεργασίας μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και των Βρετανικών Παρθένων Νήσων επί φορολογικών ζητημάτων. Η απάντησή του ήταν αρνητική. Συνεπώς, πρόκειται για περίπτωση όπου μία ΥΧΕ υπόκειται σε δικό της ρυθμιστικό πλαίσιο και δεν έχουν συμφωνηθεί μηχανισμοί διοικητικής συνεργασίας επί φορολογικών ζητημάτων ακόμη και με το κράτος μέλος με το οποίο η εν λόγω ΥΧΕ διατηρεί ειδικούς δεσμούς.

88. Στο σημείο αυτό, η νομολογία σχετικά με την εξωτερική διάσταση της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μπορεί να παράσχει κατευθύνσεις ως προς το ιδιαίτερο καθεστώς των Βρετανικών Παρθένων Νήσων. Φρονώ ότι είναι σκόπιμο να μνημονευθεί εκ νέου η απόφαση A, όπου το Δικαστήριο επισήμανε, σε υπόθεση που αφορούσε τρίτη χώρα, τη σημασία που έχει η ευρωπαϊκή εναρμόνιση

59 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 100 και 101.
60 — Προπαρατεθείσα απόφαση ELISA, σκέψεις 97 και 99.

στον τομέα της λογιστικής των εταιριών [61]. Ειδικότερα, το γεγονός ότι οι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στα κράτη της Ένωσης υπόκεινται σε κοινό σύστημα λογιστικής παρέχει στον φορολογούμενο, κατά το Δικαστήριο, «τη δυνατότητα να προσκομίσει αξιόπιστα και ελέγξιμα στοιχεία σχετικά με τη δομή και τις δραστηριότητες της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας» [62]. Αντιθέτως, η δυνατότητα αυτή δεν εξασφαλίζεται για τον φορολογούμενο «στην περίπτωση εταιρίας εγκατεστημένης σε τρίτη χώρα, η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόζει κοινοτικά μέτρα» [63]. Στο μέτρο που αυτή η έλλειψη λογιστικής εναρμονίσεως μπορεί, επίσης, να συντρέχει σε υπόθεση αφορώσα τις Βρετανικές Παρθένες Νήσους, θεωρώ ότι οι διαπιστώσεις στην υπόθεση ELISA, όπου είχε προσαφθεί στις γαλλικές αρχές ότι αρνήθηκαν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να προσκομίσει φορολογικά στοιχεία, πρέπει να προσαρμοσθούν στην περίπτωση της υπό κρίση διαφοράς.

89. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προκύπτει ότι κράτος μέλος, όπως η Γαλλική Δημοκρατία, δεν θα μπορούσε να εφαρμόσει την οδηγία 77/799 και ότι, σε υποθέσεις όπως η εν προκειμένω, όπου γίνεται δεκτή η προσκόμιση αποδείξεων από τον φορολογούμενο, δε θα αντιμετώπιζε αναγκαίως εναρμονισμένα λογιστικά στοιχεία, καθώς το υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο είχε την πραγματική έδρα της διοικήσεώς του στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους. Δεδομένου ότι αυτό είναι το νομικό πλαίσιο όπου εκτυλίσσεται η διαφορά μεταξύ της Prunus και των γαλλικών φορολογικών αρχών, από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει ότι η Γαλλική Δημοκρατία μπορεί να επικαλεστεί νομίμως επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος αναγόμενο στην καταστολή της φοροδιαφυγής.

90. Διαφαίνεται, εξάλλου, ότι αυτό είναι το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε προσφάτως το Δικαστήριο, κατά την εξέταση των αμφιβολιών που εγείρονταν από το επανειλημμένως προαναφερθέν άρθρο 990 E CGI στο πλαίσιο διαφοράς όπου οι εξωτερικοί δεσμοί αφορούσαν το Λιχτενστάιν. Στην ήδη προεκτεθείσα υπόθεση Établissements Rimbaud, το Δικαστήριο διέκρινε την υπόθεση αυτή από την υπόθεση ELISA, εμμένοντας κατ' επανάληψη στην υπάρχουσα διαφορά μεταξύ του νομικού πλαισίου της μίας και της άλλης υποθέσεως [64]. Επιπλέον, στην υπόθεση Établissements Rimbaud, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι οδηγίες σχετικά με τη λογιστική των εταιριών είχαν εφαρμογή στο Λιχτενστάιν δυνάμει του Παραρτήματος XXII της συμφωνίας ΕΟΧ [65], και, ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση, το Δικαστήριο έκρινε ότι μπορούσε να γίνει επίκληση επιτακτικού λόγου δημοσίου συμφέροντος αναγόμενου στην καταστολή της φοροδιαφυγής. Από την απόφαση συνάγεται ότι το κρίσιμο στοιχείο για την επί της ουσίας ανάλυση ήταν η μη δυνατότητα εφαρμογής της οδηγίας 77/799

61 — Προπαρατεθείσα απόφαση A, σκέψη 62. Υπό την αυτή έννοια τοποθετήθηκε ο γενικός εισαγγελέας Y. Bot στα σημεία 141 έως 143 των προτάσεών του στην εν λόγω υπόθεση.

62 — Όπ.π.

63 — Όπ.π.

64 — Προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψη 46.

65 — Προπαρατεθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψη 42.

στο πλαίσιο της ΕΟΧ και όχι η εναρμόνιση σε ζητήματα λογιστικής [66].

91. Στην υπό κρίση υπόθεση, συντρέχουν αυτές οι δύο προϋποθέσεις: δεν έχει εφαρμογή η οδηγία 77/799 ούτε προκύπτει ότι υπάρχει εναρμόνιση σε ζητήματα λογιστικής των εταιριών. Οι γαλλικές αρχές όχι μόνον δεν μπορούν να αξιοποιήσουν τους μηχανισμούς συνεργασίας που προβλέπονται στην προαναφερθείσα οδηγία, αλλά επιπλέον, στην περίπτωση που δέχονταν έγγραφες αποδείξεις εκ μέρους του φορολογουμένου, θα αντιμετώπιζαν δυσκολίες ως προς την επαλήθευση ή διάψευσή τους. Ελλείψει μηχανισμών συνεργασίας όπως οι υφιστάμενοι μεταξύ των κρατών μελών, ευλόγως γίνεται δεκτό η Γαλλική Δημοκρατία να εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής ή συμφωνίας που εγγυάται την αρχή της μη διακρίσεως μεταξύ των φορολογουμένων.

92. Για τον λόγο αυτό, και απαντώντας στο υποβληθέν από το Tribunal de grande instance de Paris ερώτημα, φρονώ ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση όπως η προβλεπόμενη στα άρθρα 990D επ. του CGI, η οποία παρέχει στα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία ή, από 1ης Ιανουαρίου 2008, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνατότητα απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο και εξαρτά τη δυνατότητα αυτή, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στο έδαφος τρίτης χώρας από την ύπαρξη συμβάσεως περί διοικητικής συνδρομής, συναφθείσας μεταξύ της Γαλλίας και της χώρας αυτής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το αν, κατ' εφαρμογήν συμβάσεως περιλαμβάνουσας ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, τα νομικά αυτά πρόσωπα δεν επιτρέπεται να υπαχθούν σε φορολογία βαρύτερη από εκείνη στην οποία υπόκεινται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία.

93. Έχοντας διαπιστώσει ότι συντρέχει εν προκειμένω ο δικαιολογητικός λόγος του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΣΛΕΕ, και στο μέτρο που τα έως το σημείο αυτό εκτεθέντα επιχειρήματα επαρκούν για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεν κρίνω αναγκαία την ανάλυση των λοιπών προβλεπομένων στην προαναφερθείσα διάταξη εξαιρέσεων.

V — Ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

94. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το Tribunal de grande instance de Paris ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν νομοθεσία, όπως αυτή του άρθρου 990 F του

66 — Βλ., επίσης, ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων μεταξύ της Ιταλικής Δημοκρατίας και της Νορβηγίας, Ισλανδίας και Λιχτενστάιν, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψεις 66 έως 73.

γενικού φορολογικού κώδικα, η οποία παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να καταστήσει εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του κατά τα άρθρα 990 επ. D του γενικού φορολογικού κώδικα φόρου κάθε νομικό πρόσωπο που παρεμβάλλεται μεταξύ του ή των βαρυνόμενων με τον φόρο και των ακινήτων ή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων, συνάδει με τα άρθρα 63επ. ΣΛΕΕ.

95. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό συνάγεται από την προτεινόμενη απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Συγκεκριμένα, αν το κράτος μέλος μπορεί να εισάγει περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων όπως οι εδώ αναλυθέντες, και τούτο σύμφωνα με τις Συνθήκες, τίποτε δεν εμποδίζει το δίκαιο του εν λόγω κράτους μέλους να προβλέπει συστήματα εις ολόκληρον ευθύνης ώστε να αξιώσει την είσπραξη φόρου. Καθεστώς αυτού του είδους, στο μέτρο που είναι ανάλογο, δεν εισάγει διακρίσεις και επιδιώκει την επίτευξη θεμιτού σκοπού γενικού συμφέροντος, δεν αντιβαίνει, κατ' αρχήν, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

96. Πράγματι, ο ίδιος ο νομοθέτης της Ένωσης έχει θεσπίσει καθεστώς εις ολόκληρον ευθύνης στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, σκοπός του οποίου είναι να εξασφαλίζεται η απόδοση της φορολογικής οφειλής και, κατά συνέπεια, η πάταξη της φοροδιαφυγής. Ως γνωστόν, το άρθρο 22, παράγραφος 7, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [67] απαιτεί από τα κράτη μέλη να θεσπίζουν «τα αναγκαία μέτρα ώστε οι θεωρούμενοι [...] ως υπόχρεοι του φόρου αντί του υποκειμένου στον φόρο, εγκατεστημένου στο εξωτερικό ή οι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνοι για την καταβολή του φόρου, να εκπληρώνουν τις προαναφερθείσες υποχρεώσεις δηλώσεως και καταβολής.» Επομένως, ο μηχανισμός της εις ολόκληρον ευθύνης, στο μέτρο που συνιστά μέσο το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να εισπράττουν τον οφειλόμενο φόρο, δεν συνιστά απαραιτήτως περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

97. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται όταν το καθεστώς εις ολόκληρον ευθύνης εφαρμόζεται κατά τρόπο μη εισάγοντα διακρίσεις σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υπάρχει δεσμός με το δίκαιο της Ένωσης. Συνεπώς, εφόσον η γαλλική νομοθεσία προβλέπει κανόνα εις ολόκληρον φορολογικής ευθύνης αποκλειστικά για τους ημεδαπούς υποκείμενους στον φόρο, δεν συντρέχουν επαρκείς λόγοι ώστε να διαπιστωθεί, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, η ύπαρξη περιορισμού. Απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού.

98. Το ίδιο συνάγεται και υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας. Μέτρο το οποίο εισάγει κανόνα εις ολόκληρον φορολογικής ευθύνης, με σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής, είναι πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Εφόσον η γαλλική νομοθεσία εγγυάται την αυτοτελή νομική προσωπικότητα των εμπλεκόμενων με την επιβολή του φόρου εταιριών, κατά τρόπο ώστε η ευθύνη να μπορεί να επεκτείνεται στο σύνολο του ομίλου, δεν διαπιστώνεται επαρκώς σοβαρή υπέρβαση ώστε να θεωρηθεί το μέτρο δυσανάλογο. Υπό τις περιστάσεις αυτές, εναπόκειται ομοίως στο εθνικό

67 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

δικαστήριο να διαπιστώσει αν το γαλλικό δίκαιο εγγυάται, επί φορολογικών ζητημάτων, ότι η φορολογική οφειλή θα βαρύνει, εις ολόκληρον, αποκλειστικώς τα νομικά πρόσωπα τα οποία μπορούν να συνδεθούν με τον όμιλο.

99. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο ερώτημα ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 990 F του γενικού φορολογικού κώδικα, η οποία παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να καταστήσει εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του κατά τα άρθρα 990D επ. του γενικού φορολογικού κώδικα φόρου κάθε νομικό πρόσωπο που παρεμβάλλεται μεταξύ του ή των βαρυνόμενων με τον φόρο και των ακινήτων ή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων, στο μέτρο που εφαρμόζεται κατά τρόπο ανάλογο και μη εισάγοντα διακρίσεις.

VI — Πρόταση

100. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Tribunal de grande instance de Paris ως ακολούθως:

«1) Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση όπως η προβλεπόμενη στα άρθρα 990D επ. του CGI, η οποία παρέχει στα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία ή, από 1ης Ιανουαρίου 2008, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνατότητα απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο και εξαρτά τη δυνατότητα αυτή, στην περίπτωση νομικών προσώπων που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους σε τρίτη χώρα, από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής, συναφθείσας μεταξύ της Γαλλίας και της εν λόγω χώρας, για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το αν, κατ' εφαρμογή συμβάσεως περιλαμβάνουσας ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, τα νομικά αυτά πρόσωπα

δεν επιτρέπεται να υπαχθούν σε φορολογία βαρύτερη από εκείνη στην οποία υπόκεινται τα νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία.

2) Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 990 F του γενικού φορολογικού κώδικα, η οποία παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να καταστήσει εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του κατά τα άρθρα 990 D επ. του γενικού φορολογικού κώδικα φόρου κάθε νομικό πρόσωπο το οποίο παρεμβάλλεται μεταξύ του ή των βαρυνόμενων με τον φόρο και των ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων, στο μέτρο που εφαρμόζεται κατά τρόπο ανάλογο και μη εισάγοντα διακρίσεις.»