ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 24ης Ιανουαρίου 2008 [1]

1. Η παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως του γαλλικού Conseil d'État (Συμβούλιο Επικρατείας) αφορά την ερμηνεία των άρθρων 4 και 7, παράγραφος 2, της οδηγίας περί μητρικών/θυγατρικών εταιριών [2] (στο εξής: οδηγία).

2. Η οδηγία γίνεται καλύτερα κατανοητή αν εξεταστεί σε συσχετισμό με το γενικότερο πρόβλημα που επιδιώκει να αντιμετωπίσει.

Φορολόγηση της διανομής μερισμάτων εντός του ομίλου

3. Η θυγατρική εταιρία καταβάλλει μερίσματα στη μητρική της εταιρία. Τα μερίσματα καταβάλλονται εκ των κερδών. Όταν όλες οι εταιρίες ενός ομίλου έχουν τη φορολογική τους εταιρία στο ίδιο κράτος μέλος, η θυγατρική φορολογείται επί των κερδών από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα και η μητρική (όπως και οποιοσδήποτε άλλος μέτοχος) φορολογείται επί του μερίσματος ως εσόδου. Το ίδιο έσοδο δηλαδή φορολογείται δύο φορές στα χέρια διαφορετικών φορολογουμένων. Αυτή είναι η διπλή οικονομική φορολογία.

4. Για να αποφύγουν τη διπλή φορολογία ορισμένα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει «συστήματα συμψηφισμού» στο πλαίσιο των οποίων χορηγείται στους μετόχους πίστωση φόρου που αντιπροσωπεύει ολόκληρο ή μέρος του φόρου που κατέβαλε η εταιρία επί των κερδών της από τα οποία διανέμονται τα μερίσματα. Η πίστωση φόρου συμψηφίζεται με τη φορολογική οφειλή του μετόχου από τα μερίσματα και κατ' αυτόν τον τρόπο εξουδετερώνεται ή μειώνεται η διπλή φορολογία. Παλαιότερα η Γαλλία χορηγούσε αυτού του είδους πίστωση φόρου το λεγόμενο avoir fiscal [3].

5. Τα κράτη μέλη που χορηγούν πίστωση φόρου για μερίσματα θα πρέπει να βεβαιώνονται ότι έχει καταβληθεί φόρος εταιριών

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6). Στη συνέχεια η οδηγία τροποποιήθηκε πλην όμως (σύμφωνα με την προσφεύγουσα) η κύρια δίκη αφορά μόνο την αρχική της μορφή.

3 — Προβλέπεται στο άρθρο 158 bis του Code general des impôts (Γενικού κώδικα φορολογίας).

επί των κερδών από τα οποία διανέμονται τα μερίσματα. Τα συστήματα συμψηφισμού δηλαδή προβλέπουν την επιβολή ειδικού, συνήθως εκ των προτέρων, φόρου επί των εταιριών που καταβάλλουν μερίσματα για τα οποία χορηγείται πίστωση φόρου. Η Γαλλία είχε στο παρελθόν τέτοιο φόρο συμψηφισμού τον λεγόμενο précompte mobilier [4].

6. Στην περίπτωση που ένας όμιλος εταιριών περιλαμβάνει μια μητρική εταιρία εδρεύουσα σε ένα κράτος μέλος και μια ή περισσότερες θυγατρικές εδρεύουσες σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη, η διασυνοριακή καταβολή μερισμάτων από τη θυγατρική προς τη μητρική δημιουργεί διάφορα φορολογικά προβλήματα.

7. Τα περισσότερα κράτη μέλη φορολογούν τις εταιρίες που ασκούν δραστηριότητα στο έδαφός τους επί του αλλοδαπού εισοδήματος που περιλαμβάνει κατά παράδοση μερίσματα καταβαλλόμενα από αλλοδαπές θυγατρικές. Τα περισσότερα κράτη μέλη φορολογούν εξάλλου το εισόδημα εταιριών μη κατοίκων που πραγματοποιείται εντός του εδάφους τους και κατά παράδοση εκπίπτουν τον φόρο στην πηγή επί της διασυνοριακής διανομής μερισμάτων. Αυτή η παρακράτηση φόρου εξασφαλίζει ότι το κράτος μέλος της θυγατρικής θα εισπράξει τον φόρο που οφείλουν οι μέτοχοι στους οποίους δεν μπορεί να φθάσει με άμεση επιβολή φορολογίας.

8. Όταν μια μητρική εταιρία λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή θυγατρική της, το εισόδημα, δηλαδή, συνήθως φορολογείται δύο φορές —πρώτο με τον φόρο αλλοδαπών εταιριών επί των κερδών της θυγατρικής από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα τα οποία οφείλει η θυγατρική και δεύτερον με παρακράτηση αλλοδαπού φόρου επί του ιδίου μερίσματος που αντιπροσωπεύει τον φόρο τον οποίο οφείλει να καταβάλει η μητρική εταιρία (που στην πραγματικότητα η θυγατρική αφαίρεσε στην πηγή και τον κατέβαλε στις αλλοδαπές φορολογικές αρχές). Πρόκειται και εδώ για διπλή οικονομική φορολογία. Αν το μέρισμα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου στο κράτος μέλος της θυγατρικής και στον φόρο εταιριών στο κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, τότε η εταιρία αυτή καταβάλλει φόρο επί του ιδίου εισοδήματος σε δύο κράτη μέλη. Αυτό αποτελεί τη διπλή νομική φορολογία.

9. Για να μειώσουν ή να εξαλείψουν την οικονομική και/ή τη νομική φορολογία των μερισμάτων, τα περισσότερα κράτη μέλη παρέχουν διορθωτικά μέσα στις λαμβάνουσες μερίδια εταιρίες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στο έδαφός τους, είτε μονομερώς είτε κατ' εφαρμογήν της σύμβασης περί άρσεως της διπλής φορολογίας και χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της απαλλαγής είτε τη μέθοδο της πίστωσης φόρου.

10. Κατά τη μέθοδο της απαλλαγής, τα εμπίπτοντα αλλοδαπά έσοδα απαλλάσσονται πλήρως από τον εγχώριο φόρο εταιριών ή

4 — Προβλέπεται στο άρθρο 223 sexies του Γενικού κώδικα φόρου.

εισοδήματος. Κατά τη μέθοδο της πίστωσης φόρου, η χώρα εξακολουθεί να φορολογεί τα αλλοδαπά εισοδήματα αλλά επιτρέπει τη χορήγηση πίστωσης για ορισμένους αλλοδαπούς φόρους εισοδήματος (π.χ. φόρος επί των κερδών από τα οποία διανέμονται τα μερίσματα και/ή παρακράτηση φόρου επί του μερίσματος), που μπορεί να συμψηφιστεί με την εγχώρια φορολογική οφειλή.

11. Βάσει συμβάσεων περί φορολογίας που έχει συνάψει η Γαλλία με άλλα κράτη μέλη, χορηγείται αλλοδαπή πίστωση φόρου (credit d'impôt étranger) στην εγκατεστημένη στη Γαλλία μητρική εταιρία κατά τη διανομή κερδών από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος οσάκις για τη διανομή αυτή παρακρατήθηκε φόρος από το άλλο κράτος μέλος. Η αλλοδαπή πίστωση φόρου ισούται με το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου.

Η οδηγία

12. Η οδηγία επιδιώκει να εξαλείψει το φορολογικό μειονέκτημα που υφίστανται οι εταιρίες διαφόρων κρατών μελών σε σύγκριση με εταιρίες του ιδίου κράτους μέλους στις περιπτώσεις που επιθυμούν να συνεργαστούν σχηματίζοντας ομίλους μητρικών και θυγατρικών εταιριών [5].

13. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να αναγνωρίσουν ως μητρική εταιρία τουλάχιστον κάθε εταιρία [6] που έχει τη φορολογική της κατοικία σε κράτος μέλος και συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον [7] στο κεφάλαιο μιας εταιρία άλλου κράτους μέλους (την οποία το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, χαρακτηρίζει ως θυγατρική).

14. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι, όταν μητρική εταιρία που έχει τη φορολογική κατοικία της σε κράτος μέλος λαμβάνει μερίσματα από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας είτε δεν φορολογεί τα μερίσματα (μέθοδος απαλλαγής) είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται μέσω των μερισμάτων (μέθοδος πίστωσης φόρου).

15. Βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, όμως, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που

5 — Δεύτερη και τρίτη αιτιολογική σκέψη.

6 — Ειδικότερα, κάθε εταιρία η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους τύπους που απαριθμούνται στο παράρτημα της οδηγίας και που υπόκειται σε έναν από τους φόρους που απαριθμούνται στο άρθρο 2, στοιχείο γ΄.

7 — Το όριο αυτό μειώθηκε σε 20 % από 2 Φεβρουαρίου 2004 και σε 15 % από 1ης Ιανουαρίου 2007, και πρόκειται να μειωθεί σε 10 % από 1ης Ιανουαρίου 2009: οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, για την τροποποίηση της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ (ΕΕ 2004, L 7, σ. 41).

προκύπτουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας. Αν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό «δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρεία».

16. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να απαλλάξουν από την παρακράτηση φόρου στην πηγή τα κέρδη που η θυγατρική εταιρία διανέμει στη μητρική. Ωστόσο, για την Ελλάδα, τη Γερμανία και την Πορτογαλία προβλέπεται παρέκκλιση που τους επιτρέπει, επί διαφορετικές μεταβατικές περιόδους, να επιβάλουν παρακράτηση φόρου επί «των διανεμομένων κερδών» τα οποία καταβάλλονται από θυγατρικές εταιρίες σε μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών [8].

17. Το άρθρο 7, παράγραφος 2, ορίζει:

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

18. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, η οδηγία «δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις».

19. Η οδηγία ορίζει ότι πρέπει να εφαρμοστεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 1992, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 5.

Η σχετική εθνική νομοθεσία [9]

20. Η Γαλλία επέλεξε την κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας μέθοδο της απαλλαγής. Κατά συνέπεια, το άρθρο 216 του Γενικού κώδικα φόρων [10] (στο εξής:

8 — Άρθρο 5, παράγραφοι 2, 3 και 4, αντιστοίχως. Οι μεταβατικές διατάξεις καταργήθηκαν με την οδηγία 2003/123, όπ.π. υποσημείωση 7.

9 — Όπως περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο το οποίο εκδικάζει προσφυγή ακυρώσεως ασκηθείσα στις 22 Δεκεμβρίου 2003. Τα *avoir fiscal* και *précompte mobilier* έχουν πλέον καταργηθεί (από 1ης Ιανουαρίου 2005).

10 — Όπως διαμορφώνεται με το άρθρο 43 παράγραφος 1, του Δημοσιονομικού Νόμου για το 1999 (αριθ. 98-1266 της 30ής Δεκεμβρίου 1998, JORF 20050), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Δημοσιονομικού Νόμου για το 2000 (αριθ. 99-1172 της 30ής Δεκεμβρίου 1999, JORF 19914).

άρθρο 216 ΓΚΦ) ορίζει ότι το καθαρό προϊόν της συμμετοχής, το οποίο γεννά δικαίωμα για την εφαρμογή του καθεστώτος των μητρικών εταιριών [11], που έχει λάβει η μητρική εταιρία κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους μπορεί να εκπέσει από το συνολικό καθαρό κέρδος της, κατόπιν αφαιρέσεως εντός τμήματος εξόδων και επιβαρύνσεων που καθορίζονται στο 5 % του συνολικού προϊόντος των συμμετοχών συμπεριλαμβανομένης της πιστώσεως φόρου [12]. Το αποτέλεσμα της διάταξης αυτής είναι ότι το εν λόγω 5 % επανενσωματώνεται στο φορολογητέο εισόδημα της μητρικής εταιρίας· στη συνέχεια θα το αναφέρω ως το επιστρέφον 5 %.

21. Μια διοικητική εγκύκλιος [13] (διοικητική εγκύκλιος) ορίζει ότι η πίστωση φόρου κατά την έννοια του άρθρου 216 ΓΚΦ περιλαμβάνει και την εγχώρια πίστωση φόρου (avoir fiscal) για το εισόδημα που πραγματοποιείται στη Γαλλία και την αλλοδαπή πίστωση φόρου (credit d'impôt étranger) για το εισόδημα που πραγματοποιεί η θυγατρική στην έδρα της, σε χώρα με την οποία η Γαλλία έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας.

22. Κατά το άρθρο 146, παράγραφος 2, του Γενικού κώδικα φόρων (Άρθρο 146, παράγραφος 2, ΓΚΦ), αν η διανομή από τη μητρική εταιρία προς τους μετόχους της, μερισμάτων που έλαβε από αλλοδαπή θυγατρική συνεπάγεται εφαρμογή προείσπραξης φόρου κινητής περιουσίας, οι πιστώσεις φόρου μπορούν να συμψηφιστούν με την προείσπραξη φόρου μόνο όταν αφορούν μερίσματα που διανεμήθηκαν κατά τα τελευταία πέντε έτη. Δυνάμει κανονιστικής ρύθμισης, οι πιστώσεις φόρου συμψηφίζονται επίσης με την παρακράτηση στην πηγή που επιβάλλεται κατά την αναδιανομή μερισμάτων από τη μητρική εταιρία σε πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία ή την έδρα τους στη Γαλλία.

Η κύρια υπόθεση

23. Η Banque Fédérative du Crédit Mutuel (Banque Fédérative) άσκησε προσφυγή ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας με αίτημα την ακύρωση της διοικητικής εγκυκλίου. Υποστήριξε ότι η εγκύκλιος αυτή, περιλαμβάνοντας στη βάση υπολογισμού του επιστρέφοντος 5 % την αλλοδαπή πίστωση φόρου που χορηγείται κατ' εφαρμογή φορολογικών συμβάσεων που έχει συνάψει η Γαλλία με άλλα κράτη, αντιβαίνει στο άρθρο 4 της οδηγίας που περιορίζει το ποσόν των εξόδων τα οποία δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της μητρικής εταιρίας όταν καθορίζονται σε ποσό κατ'

11 — Άρθρο 145 του Γενικού κώδικα φόρων, που πρόβλεπε κατά τον κρίσιμο χρόνο ότι το φορολογικό καθεστώς των μητρικών εταιριών έχει εφαρμογή στις εταιρίες οι οποίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών με το συνήθη συντελεστή και οι οποίες συμμετέχουν τουλάχιστον κατά 5 % στο κεφάλαιο της συγκεκριμένης εταιρίας.

12 — Με την επιφύλαξη ότι: δεν μπορεί να υπερβαίνει για κάθε φορολογική περίοδο το συνολικό ποσόν των πάσης φύσεως εξόδων και επιβαρύνσεων στα οποία έχει υποβληθεί η μητρική εταιρία κατά την ίδια περίοδο.

13 — Της 25ης Ιουνίου 1999, δημοσιεύθηκε στο *Bulletin official des impôts* 4 H-4-99· βλ. ειδικότερα παράγραφο 15.

αποκοπήν, στο 5 % μόνο των «κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία» [14].

24. Το Conseil d'Etat παρατηρεί ότι βάσει των φορολογικών συμβάσεων που έχει συνάψει η Γαλλία με άλλα κράτη μέλη χορηγείται πίστωση φόρου στη μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη στη Γαλλία κατά τη διανομή κερδών από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και εφόσον για τη διανομή αυτή παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή από άλλο κράτος μέλος [15]. Η πίστωση φόρου ισούται με το ποσό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου. Το επιστρέφον 5 % περιάγει τη μητρική εταιρία στην κατάσταση που θα βρισκόταν αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η παρακράτηση φόρου εφόσον η πίστωση φόρου μπορεί να συμψηφιστεί εξ ολοκλήρου με τον φόρο που οφείλει η μητρική εταιρία. Από τα άρθρα 146, παράγραφος 2, και 216 ΓΚΦ και από τη διοικητική εγκύκλιο προκύπτει ότι οι πιστώσεις φόρου που χορηγούνται για τη διανομή μερισμάτων στη μητρική εταιρία από την εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική μπορούν να συμψηφιστούν με τον φόρο που οφείλει η μητρική εταιρία μόνο στην περίπτωση που τα μερίσματα αναδιανέμονται εντός των επομένων πέντε ετών. Στην περίπτωση αυτή το επιστρέφον 5 % δεν θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας της διασυνοριακής διανομής κερδών.

25. Αντιθέτως, αν η μητρική εταιρία δεν αναδιανείμει τα μερίσματά της εντός της περιόδου αυτής, το Conseil d'État συμφωνεί ότι το επιστρέφον 5 % έχει ως αποτέλεσμα ότι επαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα άνω του ορίου που προβλέπει το άρθρο 4 της οδηγίας και κατά τούτο θίγει τη φορολογική ουδετερότητα της διασυνοριακής διανομής κερδών. Το Conseil d'État κρίνει ότι στην περίπτωση αυτή ανακύπτει το ζήτημα αν η προκύπτουσα αύξηση του φόρου εταιριών που καταβάλλει η μητρική εταιρία επιτρέπεται βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

26. Για τον λόγο αυτό το Conseil d'État, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Η επανενσωμάτωση στα φορολογητέα κέρδη μιας εγκατεστημένης στη Γαλλία μητρικής εταιρίας του 5 % των πιστώσεων

14 — Η Banque Fédérative υποστήριξε επίσης ενώπιον του Conseil d'Etat ότι: i) το άρθρο 216 ΓΚΦ συνιστά παράβαση του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζοντας ότι το επιστρέφον 5 % δεν μπορεί να υπερβαίνει για κάθε φορολογική περίοδο το συνολικό ποσό των πάσης φύσεως εξόδων που πραγματοποίησε η μητρική εταιρία κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής· ii) ο συνυπολογισμός του *avoir fiscal* (στην περίπτωση θυγατρικών εγκατεστημένων στη Γαλλία) και του *credit d'impôt étranger* (στην περίπτωση θυγατρικών εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες) στη βάση επί της οποίας υπολογίζεται το επιστρέφον 5 % συνιστά δυσμενή διάκριση κατά των εγκατεστημένων στη Γαλλία μητρικών εταιριών, κατά παράβαση των άρθρων 43 και 56 ΕΚ. Το Conseil d'Etat απέρριψε τα επιχειρήματα αυτά και δεν υποβάλλει συναφώς προδικαστικά ερωτήματα.

15 — Αυτό δεν πρέπει πλέον να συμβαίνει δεδομένου ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι τα κέρδη που διανέμει η θυγατρική προς τη μητρική εταιρία άλλου κράτους μέλους απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πηγάζει από προσφυγή ακυρώσεως εθνικής διάταξης και όχι από αντιδικία σχετικά με συγκεκριμένη πράξη επιβολής φορολογίας. Είναι συνεπώς πιθανό ότι η απόφαση του Δικαστηρίου θα επηρεάσει παλαιότερα έτη φορολογίας σε χρόνο όπου είχαν ακόμα εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 5 παράγραφοι 2, 3, και 4.

φόρου που έχει λάβει επ' ευκαιρία της διανομής κερδών από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, όταν γι' αυτά τα κέρδη έχει παρακρατηθεί φόρος στην πηγή, εντός άλλου κράτους, ουδέν αποτέλεσμα έχει στο επίπεδο της φορολογίας της μητρικής εταιρίας όταν αυτή μπορεί να συμψηφίσει εξ ολοκλήρου τις πιστώσεις φόρου με τον φόρο που οφείλει. Στην περίπτωση όπου, λόγω του ότι η μητρική εταιρία δεν αποφάσισε την αναδιανομή αυτών των κερδών στους δικούς της μετόχους εντός πέντε ετών, δεν μπορεί να κάνει χρήση του φορολογικού πλεονεκτήματος που αντιπροσωπεύουν αυτές οι πιστώσεις φόρου, μπορεί η επιπλέον φορολόγηση πέραν του φόρου εταιριών που προκύπτει από την επανενσωμάτωση του 5 % των πιστώσεων φόρου στο φορολογητέο αποτέλεσμά της, να θεωρηθεί ως επιτρεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 7, παράγραφος 2, της (οδηγίας) λόγω του ασήμαντου ποσού της επιβαρύνσεως και του γεγονότος ότι η επιβάρυνση αυτή καθιερώθηκε σε άμεση σχέση με τη χορήγηση πιστώσεων φόρου που σκοπούν την ελάφρυνση της διπλής οικονομικής φορολογίας των μερισμάτων, ή πρέπει να θεωρηθεί ως αντιβαίνουσα στους στόχους του άρθρου 4 της [οδηγίας];»

Άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας

27. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Banque Fédérative, η Γαλλική και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή οι οποίες, με εξαίρεση τη Γερμανική Κυβέρνηση, παρέστησαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση.

28. Με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο υπολαμβάνει ότι, αν δεν δικαιολογείται από το άρθρο 7, παράγραφος 2, η εθνική νομοθεσία όπως την ερμηνεύει η διοικητική εγκύκλιος, αντιβαίνει στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας στο μέτρο που οι πιστώσεις φόρου δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν, διότι η μητρική εταιρία δεν αναδιανέμει τα κέρδη εντός πέντε ετών από της καταβολής. Η Γαλλική και η Γερμανική Κυβέρνηση όμως υποστηρίζουν ότι η νομοθεσία συμβιβάζεται με το άρθρο 4, παράγραφος 2, χωρίς εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 2. Για τον λόγο αυτό προτίθεμαι να εξετάσω πρώτα το λογικώς πρότερο ερώτημα αν η επίδικη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία αντιβαίνει στο άρθρο 4 παράγραφος 2, της οδηγίας και δεύτερο το ερώτημα αν, καίτοι αντιβαίνει, επιτρέπεται στο πλαίσιο της παρέκκλισης του άρθρου 7, παράγραφος 2 (και/ή, όπως υποστηρίζει η Γαλλική Κυβέρνηση βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 2).

29. Η Banque Fédérative και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η εθνική νομοθεσία, όπως ερμηνεύεται από τη διοικητική εγκύκλιο, αντιβαίνει στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας. Οι δύο κυβερνήσεις διατυπώνουν αντίθετη άποψη.

30. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει ότι στην περίπτωση που το κράτος μέλος καθορίζει σε κατ' αποκοπή ποσό τα έξοδα διαχείρισης που απορρέουν από τη συμμετοχή και δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας, το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5 % των «κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία». Τα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις διχάζονται ως προς το ζήτημα αν η φράση «κέρδη που διανέμει η θυγατρική εταιρία» σημαίνει, σε περιπτώσεις όπου για το μέρισμα παρακρατείται φόρος στην πηγή, το καθαρό ποσό του μερίσματος που λαμβάνει η μητρική εταιρία (μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου) ή το ακαθάριστο ποσό του μερίσματος, δηλαδή το ποσό που εισπράττεται επαυξημένο κατά το ποσό της πίστωσης φόρου που χορηγεί η Γαλλία ως αντιστάθμισμα της παρακράτησης φόρου.

31. Το Conseil d'État και όλα τα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις αναφέρονται εκτενώς στην απόφαση Océ van der Grinten [16], στην οποία το Δικαστήριο ρωτήθηκε inter alia, αν η επιβάρυνση του 5 % που επιβάλλεται επί του αθροίσματος των μερισμάτων τα οποία κατέβαλε μια εδρεύουσα στο ΗΒ θυγατρική στην εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία και της πίστωσης φόρου για την οποία γεννά δικαίωμα η διανομή αυτή ισοδυναμεί με παρακράτηση φόρου στην πηγή που αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

32. Στην υπόθεση εκείνη υποστηρίχθηκε ότι η πίστωση φόρου πρέπει να θεωρηθεί ως αποτελούσα μέρος των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία [17]. Το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα αυτό κρίνοντας ότι:

«Όσον αφορά το τμήμα της επιβαρύνσεως του 5 % που επιβάλλεται στην πίστωση φόρου στην οποία γεννά δικαίωμα η διανομή των μερισμάτων, αυτό δεν έχει τα χαρακτηριστικά παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, η οποία κατ' αρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, καθότι δεν πλήττει τα κέρδη που διανέμει η θυγατρική.

Η πίστωση φόρου είναι ένα φορολογικό μέσο που αποβλέπει στην, από οικονομικής απόψεως, αποφυγή της διπλής φορολογίας, αφενός στη θυγατρική και αφετέρου στη μητρική εταιρία που δικαιούται τα μερίσματα, των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων. Επομένως, δεν αποτελεί απόδοση τίτλων.» [18]

33. Υπενθυμίζω ότι η επίδικη στην υπόθεση Océ van der Grinten πίστωση φόρου

16 — Υπόθεση C-58/01, Συλλογή 2003, σ. I-9809.

17 — Βλ. σκέψεις 38 και 42.

18 — Σκέψεις 55 και 56.

αντιστοιχούσε στο ποσό του φόρου εταιριών που είχε προκαταβάλει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία για τα μερίσματα αυτά. Είχε συνεπώς ως σκοπό (όπως εξήγησε το Δικαστήριο) να μετριάσει τη διπλή οικονομική φορολογία [19]. Στην υπό κρίση υπόθεση, η επίδικη πίστωση φόρου σκοπεί απλώς να αντισταθμίσει για τη μητρική εταιρία την παρακράτηση φόρου επί του μερίσματος, έχει δηλαδή σκοπό να μετριάσει την διπλή νομική φορολογία [20]. Για τον λόγο αυτό δεν συμφωνώ με την Επιτροπή η οποία με πολύ σύντομες παρατηρήσεις [21] παρατηρεί απλώς ότι από την απόφαση Océ van der Grinten προκύπτει ότι η πίστωση φόρου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διανεμόμενα κέρδη.

34. Βάσει του γράμματος της διάταξης δεν βλέπω γιατί τα «κέρδη που διανέμει η θυγατρική εταιρία» δεν μπορούν να ισοδυναμούν με το ποσό του ληφθέντος μερίσματος προσαυξημένο κατά το ποσό της πίστωσης φόρου που χορηγεί η Γαλλία για να αντισταθμίσει τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο. Από τη σκοπιά της θυγατρικής, αν αυτή δηλώσει μέρισμα π.χ. 100 ευρώ, διανέμει κέρδη ύψους 100 ευρώ. Αν δεν παρακρατηθεί φόρος στην πηγή το ποσό αυτό αφήνει τη θυγατρική και πηγαίνει κατευθείαν στη μητρική εταιρία. Δεν βλέπω για ποιο λόγο η ανάλυση αυτή επηρεάζεται από το γεγονός ότι το κράτος μέλος της θυγατρικής απαιτεί από αυτήν να παρακρατήσει από την πληρωμή αυτή ποσό που αντιπροσωπεύει τον φόρο τον οποίο οφείλει η μητρική εταιρία και να το αποδώσει αμέσως στις φορολογικές αρχές αυτού του κράτους μέλους. Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση Αθηναϊκή Ζυθοποιία [22], αν παρακρατείται φόρος στην πηγή «η εταιρία που διανέμει μερίσματα πρέπει να παρακρατεί ένα τμήμα αυτών το οποίο καταβάλλει στις φορολογικές αρχές». Νομίζω ότι η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 5 της οδηγίας που επιτρέπει στη Γερμανία, την Ελλάδα και την Πορτογαλία να παρακρατούν φόρο στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών.

35. Κατά τη γνώμη μου, και όπως υποστήριξε η Γαλλική Κυβέρνηση, η γαλλική νομοθεσία σημαίνει απλώς ότι το επιστρέφον 5 % υπολογίζεται βάσει του συνολικού ποσού των δηλωθέντων μερισμάτων· η αναφορά στην πίστωση φόρου αποτελεί απλώς μέσο για να εξασφαλίζεται ότι θα συμπληρωθεί το ποσοστό αυτό. Για τον λόγο αυτό δεν δέχομαι το επιχείρημα που προβάλλει η Banque Fédérative ότι δηλαδή, αφού η πίστωση φόρου την οποία προβλέπει η σύμβαση διπλής φορολογίας ως αντιστάθμισμα για τη μείωση του ποσού του μερίσματος λόγω του παρακρατηθέντος στην

19 — Η φορολογία του ιδίου εισοδήματος δύο φορές, στα χέρια δύο διαφορετικών φορολογούμενων: βλ. παράγραφο 3 ανωτέρω.

20 — Η φορολογία του ιδίου εισοδήματος δύο φορές, στα χέρια του ίδιου φορολογούμενου: βλ. σημείο 8 ανωτέρω.

21 — Η Επιτροπή αφιερώνει τέσσερις μικρές παραγράφους στο ζήτημα αν η εθνική νομοθεσία όπως ερμηνεύεται από τη διοικητική εγκύκλιο συμβιβάζεται με το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας.

22 — Υπόθεση C-294/99, Συλλογή 2001, σ. I-6797, σκέψη 7.

πηγή φόρου, λαμβάνει τη μορφή πιστώσεως εκ μέρους του κράτους, δεν μπορεί να έχει τη φύση μερίσματος ούτε δηλαδή διανεμομένου κέρδους κατά την έννοια της οδηγίας. Σημειώνω επίσης, σχετικά με ένα επιχείρημα το οποίο δεν θα εξετάσω δεδομένου ότι επιδιώκει ρητά να προβάλει ως επίδικο το ζήτημα της ερμηνείας του εθνικού δικαίου στο οποίο το Conseil d'État στήριξε την αίτησή του προς το Δικαστήριο, ότι η Banque Fédérative υποστηρίζει ότι, καίτοι ο παρακρατούμενος στην πηγή φόρος καταβάλλεται εκ του νόμου από τη διανέμουσα εταιρία, στην πραγματικότητα βαρύνει τον λήπτη του μερίσματος. Νομίζω ότι ο ισχυρισμός αυτός στηρίζει την ερμηνεία που προτείνω.

36. Συμφωνώ εξάλλου με τη Γερμανική Κυβέρνηση στο ότι ο στόχος της οδηγίας δεν αναιρεί την ανάλυση αυτή. Για να εξασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η θυγατρική στη μητρική εταιρία. Στην υπό κρίση υπόθεση η έλλειψη φορολογικής ουδετερότητας οφείλεται στον παρακρατούμενο φόρο στο κράτος της θυγατρικής. Δεν μπορεί να επιτευχθεί πλήρης φορολογική ουδετερότητα εφόσον είναι δυνατή η επίκληση των μεταβατικών διατάξεων. Αυτό δεν σημαίνει ότι μια ερμηνεία που καταλήγει σε ατελή ή μη πλήρη φορολογική ουδετερότητα είναι για τον λόγο αυτό εσφαλμένη. Η φύση των μεταβατικών παρεκκλίσεων είναι τέτοια ώστε κατά τη διάρκεια ισχύος τους οι στόχοι της νομοθεσίας από τους οποίους παρεκκλίνουν ενδέχεται να μην επιτευχθούν εξ ολοκλήρου. Αν απαιτήσουμε από τη Γαλλία να δώσει πλήρη πίστωση έναντι του παρακρατηθέντος φόρου που επιβάλλεται κατά τη μεταβατική περίοδο τη στιγμή που έχει επιλέξει τη μέθοδο απαλλαγής και όχι τη μέθοδο πιστώσεως, αυτό θα ισοδυναμούσε με υποχρέωσή της να προβλέψει και τις δύο μεθόδους ενώ η οδηγία επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιλέξουν τη μία ή την άλλη.

37. Συνεπώς, είμαι της γνώμης ότι, όταν το κράτος μέλος επέλεξε, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας να ορίσει ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή μητρικής εταιρίας σε θυγατρική άλλου κράτους μέλους και οι μειώσεις αξίας εκ της διανομής των κερδών της θυγατρικής δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας, δεν αντιβαίνει στη διάταξη αυτή ο καθορισμός των εσόδων διαχειρίσεως που έχουν σχέση με τη συμμετοχή στο 5 % των συνολικών εσόδων από τη συμμετοχή, περιλαμβανομένων των πιστώσεων φόρου που αντισταθμίζουν τον φόρο που παρακρατείται στην πηγή επί των μερισμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφοι 2, 3 ή 4, της οδηγίας.

38. Κατόπιν αυτού είναι περιττό να εξετάσω αν ο νομοθέτης δικαιολογείται βάσει άλλων διατάξεων της οδηγίας. Ωστόσο, θα

αναφερθώ ακροθιγώς στην επίπτωση των διατάξεων αυτών.

Άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας

39. Αν η εθνική νομοθεσία όπως ερμηνεύεται από τη διοικητική εγκύκλιο αντιβαίνει στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας, το εθνικό δικαστήριο ρωτά αν δικαιολογείται βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας με το συλλογισμό ότι αφού το μόνο αποτέλεσμα του επιστρέφοντος 5 % είναι ότι μειώνει εν μέρει την πίστωση φόρου που χορηγείται στη μητρική εταιρία για τη διανομή μερισμάτων, μπορεί να θεωρηθεί ότι ανήκει στο σύνολο των διατάξεων που αφορούν την χορήγηση πιστώσεων φόρου σε λήπτες μερισμάτων και συνεπώς σκοπούν τη μετρίαση της διπλής φορολογίας.

40. Το άρθρο 7, παράγραφος 2 ορίζει ότι η οδηγία «δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως τις διατάξεις σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων».

41. Η Banque Fédérative και η Επιτροπή θεωρούν ότι η εξαίρεση του άρθρου 7, παράγραφος 2 της οδηγίας δεν έχει εφαρμογή. Η Γαλλική Κυβέρνηση, διατυπώνει την αντίθετη άποψη με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ενώ κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση υποστήριξε ότι η νομοθεσία συμβιβάζεται με το άρθρο 4, παράγραφος 2, οπότε δεν ασκεί επιρροή η διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 2. η Γερμανική Κυβέρνηση δεν διατυπώνει παρατηρήσεις σχετικά με το άρθρο 7, παράγραφος 2.

42. Θεωρώ σαφές ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, δεν είναι κρίσιμο για την υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι η επίδικη εθνική νομοθεσία δεν σκοπεί την εξάλειψη ή την ελάφρυνση της διπλής οικονομικής φορολογίας. Καίτοι το προδικαστικό ερώτημα αναφέρει ότι η επιβάρυνση που προκύπτει από την επανενσωμάτωση του 5 % «καθιερώθηκε σε άμεση σχέση με την καταβολή πιστώσεων φόρου θεσπισμένων με σκοπό την ελάφρυνση της διπλής οικονομικής φορολογίας των μερισμάτων» από τη διάταξη περί παραπομπής, συνολικά προκύπτει σαφώς ότι οι επίδικες πιστώσεις φόρου (crédits d'impôt étranger) επιδιώκουν την ελάφρυνση της νομικής διπλής φορολογίας του ιδίου

μερίσματος στα χέρια της μητρικής εταιρίας τόσο στο κράτος μέλος της θυγατρικής όσο και στο κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας.

Άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας

43. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει εκτός από τα άρθρα 4, παράγραφος 2, και 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, που μνημονεύει ρητά το αιτούν δικαστήριο, και το άρθρο 1, παράγραφος 2, που ορίζει ότι η οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις. Η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η εθνική διάταξη από την οποία πήγασε η κύρια δίκη ορίζει ότι η μητρική εταιρία μπορεί να συμψηφίσει τις πιστώσεις φόρου που χορηγούνται σε εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος θυγατρικές με τον précompte mobilier που οφείλει να καταβάλλει για μερίσματα που διανέμει στους μετόχους της μόνον αν η διανομή πραγματοποιείται εντός πέντε ετών. Αυτός ο περιορισμός σε πέντε έτη απηχεί την επιθυμία της Γαλλικής Κυβερνήσεως να καταπολεμήσει τη φοροαποφυγή. Ο κίνδυνος φοροαποφυγής και η δυσχέρεια της φορολογικής εποπτείας θα επεκτείνονταν αν οι επιχειρήσεις μπορούσαν να συμψηφίσουν πιστώσεις φόρου συνδεόμενες με μερίσματα που έλαβαν πριν από 10 ή 20 χρόνια. Η εφορία δεν θα μπορούσε να ελέγξει αν οι πιστώσεις ήταν αυθεντικές και συνεπώς να αποτρέψει τον κίνδυνο φοροαποφυγής που συνεπάγεται ο συμψηφισμός πλασματικών πιστώσεων φόρου.

44. Δεν μπορώ να δεχτώ το επιχείρημα αυτό. Όπως το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση Leur-Bloem, ένα γενικό τεκμήριο περί φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν μπορεί να δικαιολογήσει ένα φορολογικό μέτρο που θίγει τους σκοπούς μιας οδηγίας[23]. Θα σημειώσω ότι η υπόθεση εκείνη αφορούσε διάταξη εθνικής νομοθεσίας που είχε σκοπό να αποτρέψει, σύμφωνα με το άρθρο 11 της οδηγίας περί συγχωνεύσεων[24], τον κίνδυνο να χορηγηθούν τα φορολογικά πλεονεκτήματα για τα οποία κάνει λόγο η οδηγία εκείνη για πράξεις που έχουν ως κύριο στόχο τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η ίδια αρχή πρέπει αναμφισβήτητα να ισχύσει και στην περίπτωση όπου, όπως εν προκειμένω, μια οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της για λόγους απάτης ή κατάχρησης. Αν οι γαλλικές αρχές επιθυμούν να ελέγξουν αν οι χορηγηθείσες πιστώσεις φόρου είναι γνήσιες μπορούν να επικαλεστούν την οδηγία περί αμοιβαίας συνδρομής[25] προκειμένου να λάβουν από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που χρειάζονται για να προβούν σε ορθό υπολογισμό του φόρου εταιριών.

23 — Υπόθεση C-28/95, Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψη 44.

24 — Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1).

25 — Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 9/001, σ. 686).

Πρόταση

45. Για τους προεκτεθέντες λόγους προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Conseil d'État της Γαλλίας:

«Στην περίπτωση που ένα κράτος μέλος επέλεξε (βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών) να προβλέψει ότι οι επιβαρύνσεις που προκύπτουν από τη συμμετοχή της μητρικής εταιρίας σε θυγατρική άλλου κράτους μέλους και οι μειώσεις αξίας που προκύπτουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας, δεν αντιβαίνει στη διάταξη αυτή ο καθορισμός των εξόδων διαχειρίσεως που απορρέουν από τη συμμετοχή στο 5 % του συνολικού εισοδήματος εκ της συμμετοχής, περιλαμβανομένων των πιστώσεων φόρου που αντισταθμίζουν τον φόρο επί των μερισμάτων που παρακρατήθηκε στην πηγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παράγραφοι 2, 3 ή 4, της οδηγίας αυτής.»