ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 8ης Μαρτίου 2001 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-397/98 και C-410/98,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Metallgesellschaft Ltd κ.λπ. (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

και

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 6 και 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 12 ΕΚ και 43 ΕΚ), 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ) και/ή 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly,
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι Metallgesellschaft Ltd κ.λπ., εκπροσωπούμενες από τους J. Gardiner, QC, και F. Fitzpatrick, barrister, κατόπιν παραγγελίας του γραφείου Slaughter and May, solicitors,

— οι Hoechst AG και Hoechst (UK) Ltd, εκπροσωπούμενες από τον M. Barnes, QC, κατόπιν παραγγελίας του γραφείου Slaughter and May, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. E. Collins, επικουρούμενο από τους D. Wyatt, QC, και R. Singh, barrister,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Fierstra,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Rotkirch και την T. Pynnä,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, H. Michard και την M. Πατακιά,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των Metallgesellschaft Ltd κ.λπ., εκπροσωπούμενων από τους J. Gardiner και F. Fitzpatrick, των Hoechst AG και Hoechst (UK) Ltd, εκπροσωπούμενων από τον M. Barnes, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την G. Amodeo, επικουρούμενη από τον D. Wyatt, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την B. Muttelsee-Schön, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον S. Seam, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον M. A. Fierstra, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον R. Lyal και την H. Michard, κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαΐου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δύο διατάξεις της 2ας Οκτωβρίου 1998 που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 6 Νοεμβρίου (C-397/98) και 17 Νοεμβρίου (C-410/98) αντιστοίχως, το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης (νυν άρθρου 234 ΕΚ), πέντε προδικαστικά ερωτήματα ως προς την

ερμηνεία των άρθρων 6 και 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 12 ΕΚ και 43 ΕΚ), 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ) και/ή 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο δικών μεταξύ των εταιριών, στην υπόθεση C-397/98, Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG και The Metal and Commodity Company Ltd (στο εξής: Metallgesellschaft κ.λπ.) και, στην υπόθεση C-410/98, μεταξύ των Hoechst AG και Hoechst (UK) Ltd (στο εξής: Hoechst κ.λπ.) και των Commissioners of Inland Revenue, σχετικά με την υποχρέωση που υπέχουν οι εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες να προκαταβάλουν τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που εμβάζουν στις μητρικές τους εταιρίες.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Βάσει των διατάξεων του μέρους Ι του νόμου Income and Corporation Taxes Act 1988 (νόμου του 1988 περί φόρου εισοδήματος και εταιριών, στο εξής: ICTA), σε κάθε εταιρία που είτε εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε δεν εδρεύει εκεί αλλά ασκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω παραρτήματος ή υποκαταστήματος επιβάλλεται φόρος εταιριών («corporation tax») επί των κερδών που πραγματοποιεί στη διάρκεια ενός οικονομικού έτους.

4 Κατά το άρθρο 12 του ICTA, το οικονομικό έτος περιλαμβάνει κατά κανόνα δώδεκα μήνες. Για τα οικονομικά έτη που έληξαν πριν από την 1η Οκτωβρίου 1993, ο φόρος εταιριών έπρεπε να καταβληθεί είτε εννέα μήνες μετά την ημερομηνία λήξεως του οικονομικού έτους είτε ένα μήνα μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής φόρου για την περίοδο αυτή, κατ' επιλογή του φορολογουμένου. Για τα οικονομικά έτη που έληξαν μετά την 1η Οκτωβρίου 1993, ο φόρος εταιριών καθίσταται απαιτητός εννέα μήνες και μία ημέρα μετά τη λήξη του οικονομικού έτους.

Προκαταβολή του φόρου εταιριών («advance corporation tax»)

5 Κατά το άρθρο 14 του ICTA, κάθε εταιρία που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο και πραγματοποιεί ορισμένες διανομές, όπως η καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της, έχει την υποχρέωση να προκαταβάλλει τον φόρο εταιριών («advance corporation tax», στο εξής: ACT) που υπολογίζεται επί ποσού ίσου προς το ποσό ή την αξία της πραγματοποιουμένης διανομής.

6 Πρέπει να σημειωθεί ότι ο ACT δεν είναι ποσό που κρατείται επί του μερίσματος, το οποίο καταβάλλεται ολόκληρο, αλλά έχει τη φύση του φόρου εταιριών που βαρύνει την εταιρία η οποία διανέμει μερίσματα, καταβάλλεται προκαταβολικά και καταλογίζεται στον βασικό φόρο εταιριών («mainstream corporation tax», στο εξής: MCT) που οφείλεται για κάθε οικονομικό έτος.

7 Κάθε εταιρία οφείλει να δηλώνει, κατ' αρχήν κάθε τρίμηνο, το ποσό των διανομών που πραγματοποίησε κατά την περίοδο αυτή και το ποσό που οφείλει ως ACT. Ο ACT που οφείλεται για μια διανομή πρέπει να καταβάλλεται εντός δεκατεσσάρων ημερών μετά το τέλος του τριμήνου κατά το οποίο έγινε η διανομή.

8 Σύμφωνα με τα άρθρα 239 και 240 του ICTA, ο ACT που καταβάλλει μια εταιρία για διανομή που πραγματοποίησε εντός συγκεκριμένου οικονομικού έτους πρέπει κατ' αρχήν, με την επιφύλαξη του δικαιώματος παραιτήσεως της εταιρίας, είτε να συμψηφιστεί με το ποσό που οφείλει η εταιρία για MCT και για το οικονομικό αυτό έτος είτε να μεταβιβαστεί στις θυγατρικές της εταιρίας που θα μπορούν να τον συμψηφίσουν με το ποσό που οφείλουν οι ίδιες για MCT. Αν η εταιρία δεν οφείλει φόρο εταιριών για το εν λόγω οικονομικό έτος (π.χ. διότι τα κέρδη της δεν επαρκούν), θα μπορεί είτε να συμψηφίσει τον ACT με τον φόρο εταιριών που θα οφείλει για μεταγενέστερες οικονομικές χρήσεις είτε να ζητήσει τον συμψηφισμό του ποσού για προγενέστερες χρήσεις.

9 Ενώ ο MCT καθίσταται απαιτητός εννέα μήνες ή εννέα μήνες και μία ημέρα μετά τη λήξη της οικονομικής χρήσης, αναλόγως του αν αυτή τοποθετείται πριν ή μετά την 1η Οκτωβρίου 1993, ο ACT πρέπει να καταβάλλεται εντός δεκατεσσάρων ημερών μετά το τέλος του τριμήνου κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η διανομή. Ο ACT καταβάλλεται δηλαδή πριν καταστεί απαιτητός ο MCT — με τον οποίο συμψηφίζεται κατά κανόνα. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο ACT έχει συνεπώς ως αποτέλεσμα, για την εταιρία που διανέμει μερίσματα, ότι επισπεύδει κατά οκτώμισι μήνες στην περίπτωση που η διανομή γίνεται την τελευταία ημέρα του οικονομικού έτους) μέχρι ένα έτος και πεντέμισι μήνες (στην περίπτωση που η διανομή γίνεται την πρώτη μέρα του οικονομικού έτους) την ημερομηνία καταβολής του φόρου εταιριών για καταβληθέντα μερίσματα.

10 Δεδομένου ότι ο ACT μπορεί να συμψηφιστεί και έναντι κερδών επομένων περιόδων οσάκις δεν οφείλεται MCT για την οικεία χρήση, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι στην περίπτωση αυτή η καταβολή επισπεύδεται κατά μεγαλύτερη, και σε μερικές περιπτώσεις, αόριστη περίοδο.

Η πίστωση φόρου («tax credit»)

11 Μια εταιρία που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπόκειται στον φόρο εταιριών για μερίσματα που λαμβάνει από εταιρία επίσης εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο (άρθρο 208 του ICTA). Συνεπώς, κάθε υποκειμένη σε ACT διανομή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία προς άλλη εταιρία επίσης ημεδαπή δίνει δικαίωμα για πίστωση φόρου («tax credit») υπέρ της εταιρίας που λαμβάνει τα μερίσματα (άρθρο 231, παράγραφος 1, του ICTA).

12 Η πίστωση φόρου ισούται με το ποσό του ACT που καταβάλλει η διανέμουσα μερίσματα εταιρία για την εν λόγω διανομή (άρθρο 231, παράγραφος 1, του ICTA).

13 Όταν μια εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο λαμβάνει από την επίσης εδρεύουσα εκεί θυγατρική της διανομή που δίνει δικαίωμα για πίστωση φόρου, μπορεί να εκπέσει το ποσό του ACT που κατέβαλε η θυγατρική της από το ποσό του ACT που οφείλει να καταβάλει η ίδια όταν πραγματοποιεί διανομές στους δικούς της μετόχους και θα καταβάλει ACT μόνο για το υπερβάλλον.

14 Όταν μια εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία απαλλάσσεται πλήρως του MCT, λαμβάνει από επίσης ημεδαπή θυγατρική μέρισμα για το οποίο έχει καταβληθεί ACT, δικαιούται επιστραφής του ισόποσου της πιστώσεως φόρου (άρθρο 231, παράγραφος 2, του ICTA).

15 Οι εταιρίες που δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο και δεν ασκούν εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω παραρτήματος ή υποκαταστήματος δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Υπόκεινται όμως κατά κανόνα στον φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο («income tax») για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν από πηγές εντός αυτού του κράτους μέλους, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που τους καταβάλλουν οι ημεδαπές θυγατρικές τους.

16 Ωστόσο κατά το άρθρο 233, παράγραφος 1, του ICTA, εφόσον μια αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν δικαιούται κατά κανόνα πίστωση φόρου, εκτός αν υπάρχει αντίθετη διάταξη συμβάσεως περί διπλής φορολογίας μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και του κράτους της έδρας της εταιρίας, δεν υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο για μερίσματα που λαμβάνει από την ημεδαπή θυγατρική της.

17 Αντιστρόφως, αν η αλλοδαπή μητρική εταιρία έχει δικαίωμα πιστώσεως φόρου βάσει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και του κράτους της έδρας της, υπόκειται στον φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο για μερίσματα που λαμβάνει από την εδρεύουσα εκεί θυγατρική της.

18 Η σύμβαση περί διπλής φορολογίας που συνήφθη στις 26 Νοεμβρίου 1964 μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, όπως τροποποιήθηκε στις 23 Μαρτίου 1970, δεν αναγνωρίζει δικαίωμα για πίστωση φόρου σε εδρεύουσες στη Γερμανία εταιρίες που έχουν μετοχές σε εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο και λαμβάνουν από αυτές μερίσματα.

19 Κατά συνέπεια, μια μητρική εταιρία που εδρεύει στη Γερμανία και λαμβάνει από εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική μερίσματα υποκείμενα στο ACT δεν δικαιούται στο Ηνωμένο Βασίλειο την πίστωση φόρου που αντιστοιχεί στον καταβληθέντα ACT και, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, δεν φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα που λαμβάνει από την εκεί εδρεύουσα θυγατρική της.

20 Όταν μια μητρική εταιρία που δεν εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο έχει το δικαίωμα πίστωσης φόρου κατ' εφαρμογή συμβάσεως περί διπλής φορολογίας μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και του κράτους της έδρας της, μπορεί να ζητήσει τον συμψηφισμό της πιστώσεως φόρου με τον φόρο εισοδήματος που οφείλει στην περίπτωση αυτή στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα που λαμβάνει από την ημεδαπή θυγατρική της και, αν το ποσό της πιστώσεως φόρου υπερβαίνει το ποσό του φόρου, δικαιούται επιστροφής του επιπλέον ποσού. Αν η αίτησή της απορριφθεί, η αιτούσα εταιρία μπορεί να προσφύγει ενώπιον των «Special Commissioners» ή ενώπιον των «General Commissioners» και στη συνέχεια, ενδεχομένως, ενώπιον του High Court.

Η επιλογή φορολογίας ομίλου («Group Income Election»)

21 Κατ' εφαρμογήν του 247 του ICTA, δύο εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο από τις οποίες η μια κατέχει το 51 % των μετοχών της άλλης μπορούν να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου («Group Income Election»).

22 Η επιλογή του συστήματος αυτού έχει ως αποτέλεσμα ότι η θυγατρική δεν καταβάλλει ACT για μερίσματα που διανέμει στη μητρική εταιρία εκτός αν δηλώσει ότι δεν επιθυμεί την εφαρμογή του συστήματος φορολογίας ομίλου σε μια συγκεκριμένη διανομή μερισμάτων.

23 Η αίτηση υπαγωγής στο σύστημα φορολογίας ομίλου υποβάλλεται στον «Inspector of Taxes». Σε περίπτωση απορριπτικής αποφάσεως, η αιτούσα εταιρία μπορεί να προσβάλει την απόφαση ενώπιον των «Special Commissioners» ή των «General Commissioners» ή μπορεί ενδεχομένως να ασκήσει έφεση επί νομικών ζητημάτων ενώπιον του High Court.

24 Οσάκις μια εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική εταιρία καταβάλλει μέρισμα στην επίσης εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας ομίλου, δεν οφείλει ACT, η δε μητρική εταιρία δεν έχει δικαίωμα πίστωσης φόρου. Πράγματι, ένας όμιλος εταιριών δεν μπορεί να απολαύει συγχρόνως και του συστήματος φορολογίας ομίλου και πιστώσεως φόρου για το ίδιο μέρισμα.

25 Σημειωτέον ότι ο ACT καταργήθηκε από 6 Απριλίου 1999 με το άρθρο 31 του Finance Act 1998 (δημοσιονομικός νόμος του 1998). Το νομικό πλαίσιο που περιγράφεται στις σκέψεις 5 έως 24 της παρούσας αποφάσεως είναι αυτό που ίσχυε πριν από την εν λόγω ημερομηνία.

Τα πραγματικά περιστατικά στις υποθέσεις των κύριων δικών

26 Στην υπόθεση C-397/98, οι εταιρίες Metallgesellschaft Ltd και The Metal and Commodity Company Ltd, που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατέβαλαν μερίσματα στις οικείες μητρικές εταιρίες Metallgesellschaft AG και Metallgesellschaft

Handel & Beteiligungen AG, που εδρεύουν στη Γερμανία, και για την πράξη αυτή όφειλαν να καταβάλουν ACT. Στη συνέχεια, οι δύο θυγατρικές αφαίρεσαν τον ACT από τον MCT που όφειλαν.

27 Οι Metallgesellschaft κ.λπ. ενήγαγαν τους Commissioners of Inland Revenue ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ισχυριζόμενες ότι υπέστησαν ζημία λόγω του ότι κατέβαλαν ACT για τα μερίσματα που διένειμαν οι θυγατρικές στις οικείες μητρικές εταιρίες. Η κύρια δίκη αφορά τα καταβληθέντα ποσά ACT μεταξύ 16ης Απριλίου 1974 και 1ης Νοεμβρίου 1995 από τη Metallgesellschaft Ltd και μεταξύ 11ης Απριλίου 1991 και 13ης Οκτωβρίου 1995 από τη The Metal and Commodity Company Ltd.

28 Στην υπόθεση C-410/98, η Hoechst (UK) Ltd, που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, διένειμε μερίσματα στη μητρική εταιρία Hoechst AG, που εδρεύει στη Γερμανία, και κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο ACT για τα μερίσματα αυτά. Στη συνέχεια, αφαίρεσε τον ACT από τον MCT που όφειλε.

29 Οι Hoechst κ.λπ. ενήγαγαν επίσης τους Commissioners of Inland Revenue ενώπιον του High Court, ισχυριζόμενες ότι υπέστησαν ζημία λόγω του ότι κατέβαλαν ACT για τα μερίσματα που διένειμε η Hoechst (UK) Ltd στη Hoechst AG μεταξύ 16ης Ιανουαρίου 1989 και 26ης Απριλίου 1994. Η κύρια δίκη αφορά τα ποσά ACT που κατέβαλαν οι ενάγουσες μεταξύ 14ης Απριλίου 1989 και 13ης Ιουλίου 1994.

30 Σε εκάστη των κύριων δικών, οι μητρικές εταιρίες υποστηρίζουν ότι, λόγω του ότι ούτε αυτές ούτε οι θυγατρικές τους εταιρίες έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου που θα έδινε τη δυνατότητα στις τελευταίες να αποφύγουν την καταβολή ACT, οι εν λόγω εταιρίες υπέστησαν χρηματική ζημία, η οποία δεν βάρυνε τις θυγατρικές εταιριών που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες, επιλέγοντας το σύστημα της φορολογίας ομίλου, μπόρεσαν να κρατήσουν, μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο MCT που όφειλαν, τα ποσά που θα έπρεπε διαφορετικά να καταβάλουν ως ACT για τη διανομή μερισμάτων προς τις

μητρικές εταιρίες. Οι ενάγουσες φρονούν ότι η ζημία αυτή ισοδυναμεί με έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας που αντιβαίνει στη Συνθήκη ΕΚ.

31 Επικουρικώς, στην υπόθεση C-397/98, η Metallgesellschaft AG και η Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG υποστηρίζουν ότι θα πρέπει να έχουν δικαίωμα πίστωσης φόρου αντίστοιχης τουλάχιστον εν μέρει με τον ACT που κατέβαλαν οι εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές τους, όπως και οι μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες έχουν δικαίωμα πίστωσης φόρου, ή οι μητρικές εταιρίες που δεν εδρεύουν μεν στο Ηνωμένο Βασίλειο, πλην όμως έχουν δικαίωμα πίστωσης φόρου δυνάμει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας.

32 Στην υπόθεση C-410/98, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η Hoechst (UK) Ltd δεν δικαιούται επιστροφής τόκων για τα ποσά ACT που κατέβαλε, η Hoechst AG ζητεί επικουρικώς να της χορηγηθεί πίστωση φόρου αντίστοιχη με αυτόν τον ACT ή ισοδύναμη με την πίστωση που θα είχε μια μητρική εταιρία εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες. Κατά τη Hoechst AG, το γεγονός ότι η φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου δεν επιτρέπει τη χορήγηση πίστωσης φόρου σε αλλοδαπές μητρικές εταιρίες για τον ACT που κατέβαλαν οι ημεδαπές θυγατρικές τους, παρά μόνον αν αυτό προβλέπεται σε εφαρμοστέα σύμβαση περί διπλής φορολογίας, όπως συμβαίνει με τη σύμβαση μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Βασιλείου των Κάτω Χωρών, αλλά όχι με τη σύμβαση μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, συνιστά αδικαιολόγητη διάκριση μεταξύ μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη, η οποία αντιβαίνει στη Συνθήκη.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

33 Το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, έκρινε ότι η επίλυση των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιόν του απαιτεί την ερμηνεία του κοινοτικού

δικαίου και ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Υπό τις συνθήκες που περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής, συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα προς τα άρθρα 6, 52, 58 και/ή 73 Β της Συνθήκης ΕΚ το γεγονός ότι η νομοθεσία ενός κράτους μέλους επιτρέπει την επιλογή φορολογίας ομίλου [που δίνει τη δυνατότητα σε θυγατρική εταιρία να πραγματοποιήσει διανομή προς τη μητρική εταιρία χωρίς να προκαταβάλει φόρο εταιριών (ACT)] μόνο στην περίπτωση που η θυγατρική και η μητρική εταιρία έχουν την έδρα τους σ' αυτό το κράτος μέλος;

2) Αν η απάντηση στο ερώτημα 1 είναι αρνητική, παρέχουν οι προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ δικαίωμα στην ημεδαπή θυγατρική μιας μητρικής εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος και/ή στην εν λόγω μητρική εταιρία να ζητήσουν ορισμένο χρηματικό ποσό ως τόκους επί του ACT που κατέβαλε η θυγατρική εταιρία, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εθνική νομοθεσία δεν της επέτρεπε να κάνει επιλογή φορολογίας ομίλου, ή μπορεί το ποσό αυτό να ζητηθεί με αγωγή αποζημιώσεως κατ' εφαρμογήν των αρχών που διατύπωσε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pecheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029), και της 22ας Απριλίου 1997, C-66/95, Sutton (Συλλογή 1997, σ. I-2163), και υποχρεούται το εθνικό δικαστήριο να χορηγήσει θεραπεία ακόμη και αν δεν είναι δυνατή η επιδίκαση τόκων κατά το εθνικό δίκαιο (είτε υπό τη μορφή αυτή είτε υπό τη μορφή αποζημιώσεως) όταν δεν οφείλεται πλέον κύριο ποσό στον ενάγοντα;

3) Υπό τις συνθήκες που περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής, συνάδει προς τις προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ η εκ μέρους των αρχών ενός κράτους μέλους άρνηση χορηγήσεως πιστώσεως φόρου σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος, τη στιγμή που χορηγούν τέτοιες πιστώσεις σε

ημεδαπές εταιρίες καθώς και σε εταιρίες που εδρεύουν σε ορισμένα άλλα κράτη μέλη, δυνάμει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτά;

4) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 3, έχει και είχε καθ' όλο τον κρίσιμο χρόνο το πρώτο κράτος μέλος την υποχρέωση να χορηγεί πίστωση φόρου σε τέτοια εταιρία υπό τους ίδιους όρους όπως και στις ημεδαπές εταιρίες ή τις εταιρίες που εδρεύουν σε κράτος μέλος με το οποίο έχει συναφθεί σύμβαση περί διπλής φορολογίας που προβλέπει τέτοιες πιστώσεις;

5) Δικαιούται το κράτος μέλος να αντιτάξει στην αξίωση περί επιστροφής χρηματικού ποσού, χορηγήσεως πιστώσεως φόρου ή αποζημιώσεως ότι ο ενάγων δεν τα δικαιούται ή ότι η αξίωσή του πρέπει να μειωθεί διότι, παρά το ότι οι εθνικές διατάξεις δεν του το επέτρεπαν, όφειλε να έχει κάνει επιλογή φορολογίας ομίλου ή να ζητήσει τη χορήγηση πιστώσεως φόρου και να προσφύγει στους "Commissioners" και ενδεχομένως περαιτέρω σε δευτεροβάθμιο δικαστήριο κατά της απορριπτικής αποφάσεως του "Inspector of Taxes", επικαλούμενος την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου;»

34 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 14ης Δεκεμβρίου 1998, οι υποθέσεις C-397/98 και C-410/98 ενώθηκαν προκειμένου να συνεκδικασθούν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

35 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιώδη αν τα άρθρα 6, 52, 58 και/ή 73 Β της Συνθήκης απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία

ενός κράτους μέλους, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, που δίνει στις εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους σ' αυτό το κράτος μέλος τη δυνατότητα να υπαχθούν σ' ένα σύστημα φορολογίας που τους επιτρέπει να διανέμουν μερίσματα στην οικεία μητρική εταιρία χωρίς να υποχρεούνται να προκαταβάλουν τον φόρο εταιριών αν η μητρική εταιρία έχει και αυτή την έδρα της σ' αυτό το κράτος μέλος, ενώ δεν τους δίνει αυτή τη δυνατότητα όταν η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.

36 Κατά τις Metallgesellschaft κ.λπ. και Hoechst κ.λπ., η επίδικη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία είναι ικανή να αποτρέψει τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος να εγκατασταθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω θυγατρικών εταιριών και γι' αυτό τον λόγο συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Δευτερευόντως, η νομοθεσία αυτή παρίσταται επίσης ασυμβίβαστη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

37 Πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί ότι κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και να απέχουν από κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας (αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36, της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 19, και της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 17).

38 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το άρθρο 6 της Συνθήκης, που θεσπίζει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγενείας, μπορεί να εφαρμόζεται αυτοτελώς μόνο σε περιπτώσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικό κανόνα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων (αποφάσεις της 30ής Μαΐου 1989, 305/87, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1989, σ. 1461, σκέψεις 12 και 13· της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services, Συλλογή 1994, σ. I-1137, σκέψη 12· Royal Bank of Scotland, όπ.π., σκέψη 20, και Baars, όπ.π., σκέψη 23).

39 Στον τομέα του δικαιώματος εγκαταστάσεως, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων τέθηκε σε εφαρμογή και συγκεκριμενοποιήθηκε με το άρθρο 52 της Συνθήκης (αποφάσεις Halliburton Services, όπ.π., σκέψη 12· της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, Σκανάβη και Χρυσανθακόπουλος, Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 21, και Baars, όπ.π., σκέψη 24).

40 Συνεπώς, το άρθρο 6 της Συνθήκης δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις των κύριων δικών. Επομένως, το ζήτημα αν μια νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη επιβάλλει αδικαιολόγητο περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως πρέπει να εξεταστεί πρωτίστως με γνώμονα το άρθρο 52 της Συνθήκης.

41 Το άρθρο 52 αποτελεί μια από τις θεμελιώδεις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και έχει άμεση εφαρμογή εντός των κρατών μελών από του τέλους της μεταβατικής περιόδου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους περιλαμβάνει την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει η νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους. Η κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως εκτείνεται στους περιορισμούς για τη δημιουργία πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από υπηκόους κράτους μέλους εγκατεστημένους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13 και Royal Bank of Scotland, όπ.π., σκέψη 22).

42 Η ελευθερία εγκαταστάσεως κατά την προεκτεθείσα έννοια, την οποία το άρθρο 52 αναγνωρίζει στους υπηκόους των άλλων κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 20 και παρατιθέμενη νομολογία, και της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35). Για τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις ICI, σκέψη 20 και παρατιθέμενη νομολογία, και Saint-Gobain ZN, σκέψη 36). Συνεπώς αν γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να εφαρμόσει διαφορετική μετα-

χείριση για τον μοναδικό λόγο ότι η έδρα μιας εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 52 της Συνθήκης δεν θα είχε πλέον καμία έννοια (απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, όπ.π., σκέψη 18).

43 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η επίδικη στην κύρια δίκη νομοθεσία εισάγει, όσον αφορά τη δυνατότητα επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου, διαφορά στη μεταχείριση μεταξύ θυγατρικών που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο αναλόγως του αν η μητρική εταιρία έχει ή δεν έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συγκεκριμένα, οι ημεδαπές θυγατρικές εταιριών που έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο μπορούν υπό ορισμένες προϋποθέσεις να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλου και έτσι απαλλάσσονται της υποχρεώσεως να καταβάλουν ACT όταν διανέμουν μερίσματα στις οικείες μητρικές εταιρίες. Αντιθέτως, το πλεονέκτημα αυτό δεν παρέχεται στις ημεδαπές θυγατρικές εταιριών που δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες δηλαδή εν πάση περιπτώσει υποχρεούνται να καταβάλλουν ACT οσάκις διανέμουν μερίσματα στις οικείες μητρικές εταιρίες.

44 Δεν αμφισβητείται ότι για τον λόγο αυτό η θυγατρική μιας εταιρίας που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο έχει ένα χρηματικό πλεονέκτημα, δεδομένου ότι διατηρεί τα ποσά που θα όφειλε, διαφορετικά, να καταβάλει ως ACT μέχρι τη στιγμή κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο MCT, δηλαδή επί περίοδο που κυμαίνεται από οκτώμισι μήνες τουλάχιστον έως δεκαεπτάμισι μήνες κατ' ανώτατο όριο, αναλόγως της ημερομηνίας της διανομής και μάλιστα, όταν δεν οφείλεται MCT για την οικεία οικονομική χρήση, επί μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, δεδομένου ότι ο ACT μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλεται για μεταγενέστερες οικονομικές χρήσεις.

45 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, τη Φινλανδική και την Ολλανδική Κυβέρνηση, η διαφορά φορολογικής μεταχειρίσεως μεταξύ θυγατρικών που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο αναλόγως του αν η οικεία μητρική εταιρία εδρεύει ή δεν εδρεύει σ' αυτό το κράτος μέλος δικαιολογείται αντικειμενικά.

46 Πρώτον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρεί ότι η κατάσταση των ημεδαπών θυγατρικών επίσης ημεδαπών μητρικών εταιριών δεν είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση των εδρευουσών στην χώρα θυγατρικών μητρικών εταιριών που δεν εδρεύουν στη χώρα.

47 Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές ημεδαπών μητρικών εταιριών, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι, καίτοι η επιλογή του συστήματος φορολογίας ομίλου απαλλάσσει τη θυγατρική από την υποχρέωση καταβολής ΑΣΤ οσάκις διανέμει μερίσματα στη μητρική εταιρία, η καταβολή αυτή απλώς μετατίθεται χρονικά εφόσον η μητρική εταιρία, ως εδρεύουσα στη χώρα, θα υποχρεωθεί η ίδια να καταβάλει ΑΣΤ όταν θα πραγματοποιήσει διανομές υποκείμενες σ' αυτό τον φόρο. Η υποχρέωση καταβολής ΑΣΤ κατά τη διανομή μερισμάτων μεταβιβάζεται δηλαδή από τη θυγατρική στη μητρική εταιρία και η απαλλαγή από τον ΑΣΤ που δικαιούται η θυγατρική αντισταθμίζεται με την επιβολή της υποχρεώσεως καταβολής ΑΣΤ στη μητρική εταιρία.

48 Αντιθέτως, κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αν οι ημεδαπές θυγατρικές και οι αλλοδαπές μητρικές εταιρίες μπορούσαν να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλου, τότε δεν θα καταβαλλόταν ΑΣΤ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η θυγατρική θα απαλλασσόταν της καταβολής ΑΣΤ για τη διανομή μερισμάτων προς τη μητρική εταιρία, η δε απαλλαγή αυτή δεν θα αντισταθμιζόταν με μεταγενέστερη καταβολή του ΑΣΤ από την αλλοδαπή μητρική εταιρία για διανομές μερισμάτων της ίδιας, δεδομένου ότι αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο και συνεπώς ούτε σε ΑΣΤ.

49 Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η αρχή της εδαφικότητας υπαγορεύει στο κράτος μέλος να παρέχει στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες τη δυνατότητα να επιλέξουν ένα σύστημα φορολογίας όπως το σύστημα φορολογίας ομίλου, διότι ακόμη και αν, στο πλαίσιο αυτού του συστήματος, το κράτος παραιτείται της εισπράξεως φόρου από τη θυγατρική, δεν εγκαταλείπει το δικαίωμά του, διότι το σύστημα αυτό έχει απλώς ως αποτέλεσμα να μεταθέτει την είσπραξη του ΑΣΤ σε ένα άλλο επίπεδο, στο πλαίσιο του ίδιου ομίλου εταιριών. Αντιθέτως, αν την απαλλαγή από το ΑΣΤ, η οποία προκύπτει από το σύστημα φορολογίας ομίλου, είχαν οι θυγατρικές εταιριών που δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεν θα καταβαλλόταν τότε ΑΣΤ στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ομίλου, δεδομένου ότι οι λοιπές εταιρίες του ομίλου βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, πράγμα που θα ισοδυναμούσε με φοροαποφυγή.

50 Η Φινλανδική Κυβέρνηση φρονεί επίσης ότι η παροχή στις θυγατρικές εταιριών που δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο της δυνατότητας να επιλέξουν το σύστημα

φορολογίας ομίλου θα έδινε τη δυνατότητα στις θυγατρικές να αποφύγουν τη φορολογία στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεδομένου ότι οι οικείες μητρικές εταιρίες δεν υπόκεινται στον φόρο εντός αυτού του κράτους μέλους.

51 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

52 Πρώτον, εφόσον ο ACT ουδόλως αποτελεί φόρο επί των μερισμάτων, αλλά προκαταβολή του φόρου εταιριών, είναι εσφαλμένο να θεωρηθεί ότι η παροχή στις ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες αλλοδαπών μητρικών εταιριών της δυνατότητας να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου θα έδινε στις θυγατρικές τη δυνατότητα να αποφύγουν την καταβολή στο Ηνωμένο Βασίλειο οποιουδήποτε φόρου επί των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων.

53 Πράγματι, το τμήμα του φόρου εταιριών, που η ημεδαπή θυγατρική δεν οφείλει να προκαταβάλει οσάκις καταβάλλει μερίσματα στη μητρική εταιρία στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας ομίλου, θα καταβληθεί κατ' αρχήν τη στιγμή που θα καταστεί απαιτητός ο MCT τον οποίο οφείλει η θυγατρική. Σημειωτέον, συναφώς, ότι η ημεδαπή θυγατρική μητρικής εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος υπόκειται στον MCT στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα κέρδη της όπως και η ημεδαπή θυγατρική επίσης ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

54 Κατά συνέπεια, η παροχή στις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών εταιριών της δυνατότητας να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου καταλήγει μόνο στο ότι τους δίνεται η δυνατότητα να κρατήσουν τα ποσά που θα όφειλαν, διαφορετικά, ως ACT μέχρι τη στιγμή που θα καταστεί απαιτητός ο MCT και να έχουν κατ' αυτόν τον τρόπο το ίδιο χρηματικό πλεονέκτημα όπως και οι ημεδαπές θυγατρικές ημεδαπών μητρικών εταιριών, χωρίς να υπάρχει καμιά άλλη διαφορά, με ίση βάση επιβολής φορολογίας, μεταξύ των ποσών του MCT που οφείλουν οι μεν και οι δε για την ίδια οικονομική χρήση.

55 Δεύτερον, το γεγονός ότι η μητρική εταιρία δεν θα καταβάλει ΑΣΤ όταν θα διανείμει η ίδια μερίσματα, αντίθετα προς την ημεδαπή μητρική εταιρία, δεν μπορεί να αιτιολογήσει την άρνηση παροχής στην ημεδαπή θυγατρική μιας αλλοδαπής μητρικής εταιρίας της δυνατότητας απαλλαγής από την καταβολή ΑΣΤ για διανομή μερισμάτων προς τη μητρική.

56 Πράγματι, διαπιστώνεται ότι η μη επιβολή ΑΣΤ στην αλλοδαπή μητρική οφείλεται στο ότι αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, διότι υπόκειται στον φόρο αυτό στη χώρα εγκαταστάσεώς της. Είναι συνεπώς λογικό να μην οφείλει μια εταιρία να προκαταβάλει ένα φόρο στον οποίο δεν υπόκειται.

57 Τρίτον, όσον αφορά τον κίνδυνο φοροαποφυγής, υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η εγκατάσταση εταιρίας εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου δεν σημαίνει άνευ ετέρου φοροαποφυγή, διότι εν πάση περιπτώσει η εταιρία υπόκειται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως (προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 26).

58 Κατά τα λοιπά, προκύπτει ότι το φορολογικό δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου ανέχεται, όσον αφορά τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, να μη καταβάλλεται τελικά ΑΣΤ από τις εταιρίες που επέλεξαν το σύστημα φορολογίας ομίλου. Πράγματι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η μητρική εταιρία, στην οποία διανεμήθηκαν μερίσματα στο πλαίσιο ενός τέτοιου συστήματος φορολογίας, δεν θα καταβάλει η ίδια ΑΣΤ. Ειδικότερα, μπορεί να μην πραγματοποιήσει καμιά διανομή υποκείμενη σε ΑΣΤ ή να πραγματοποιήσει, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας ομίλου, διανομές που διαφορετικά θα υπόκειντο σε ΑΣΤ. Επομένως, η επιβολή της υποχρεώσεως καταβολής ΑΣΤ στην ημεδαπή μητρική εταιρία μιας ημεδαπής θυγατρικής δεν αντισταθμίζει, σε κάθε περίπτωση, την απαλλαγή της θυγατρικής από την υποχρέωση καταβολής ΑΣΤ, η οποία προκύπτει από την επιλογή του συστήματος φορολογίας ομίλου.

59 Τέταρτον, τέλος, όσον αφορά τη χρηματοοικονομική απώλεια που συνεπάγεται για τα δημόσια έσοδα του Ηνωμένου Βασιλείου η παροχή στις ημεδαπές θυγατρικές

αλλοδαπών μητρικών εταιριών της δυνατότητας να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου και να απαλλαγούν από την καταβολή ACT, αρκεί να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί προς δικαιολόγηση μέτρου το οποίο αντιβαίνει κατ' αρχήν σε θεμελιώδη ελευθερία (βλ. όσον αφορά το άρθρο 52 της Συνθήκης, την προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 28).

60 Κατά συνέπεια, όπως σημειώνει ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 25 των προτάσεών του, η διαφορά του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στις μητρικές εταιρίες αναλόγως του αν είναι ή δεν είναι ημεδαπές δεν μπορεί να δικαιολογήσει το γεγονός ότι δεν παρέχεται στις εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος ένα φορολογικό πλεονέκτημα που έχουν οι εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές μητρικών εταιριών που επίσης εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεδομένου ότι όλες αυτές οι θυγατρικές υπόκεινται στον MCT επί των κερδών τους χωρίς διάκριση αναλόγως της έδρας της οικείας μητρικής εταιρίας.

61 Δεύτερον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι η άρνηση παροχής στις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών του δικαιώματος επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου.

62 Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η αρχή στην οποία στηρίζεται το φορολογικό σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου συνίσταται στο ότι φορολογούνται και οι εταιρίες επί των κερδών τους και οι μέτοχοι των εταιριών επί του μεριδίου των κερδών αυτών που τους διανέμεται, ενδεχομένως, υπό τη μορφή μερισμάτων. Για να μετριαστεί ακριβώς αυτή η διπλή φορολογία, οι μετοχικές εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο απαλλάσσονται του φόρου εταιριών για μερίσματα που λαμβάνουν από τις ημεδαπές θυγατρικές τους, η απαλλαγή όμως αυτή αντισταθμίζεται με την είσπραξη του ACT επί της καταβολής μερισμάτων από τις θυγατρικές προς τις μητρικές εταιρίες.

63 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών της οποίας τυγχάνει η μητρική εταιρία για τα μερίσματα που λαμβάνει από τη θυγατρική και την επιβολή ACT στην οικεία θυγατρική κατά την καταβολή των αυτών μερισμάτων. Η υποχρέωση της καταβολής ACT από την εταιρία που διανέμει μερίσματα είναι σημαντικό στοιχείο προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι, πριν από τη χορήγηση απαλλαγής στη λαμβάνουσα τα μερίσματα εταιρία, η διανέμουσα εταιρία φορολογείται επί των ίδιων μερισμάτων είτε υπόκειται είτε δεν υπόκειται στον φόρο εταιριών για τα κέρδη που πραγματοποιεί κατά την οικονομική χρήση στη διάρκεια της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα.

64 Στην περίπτωση που η ημεδαπή θυγατρική δεν υποχρεούται να καταβάλει ACT οσάκις διανέμει μερίσματα, διότι επέλεξε μαζί με την ημεδαπή μητρική εταιρία το σύστημα φορολογίας ομίλου, τότε ο ACT που θα καταβάλει η μητρική εταιρία όταν η ίδια θα διανείμει μερίσματα θα αντισταθμίσει την απαλλαγή της μητρικής εταιρίας από τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που έλαβε.

65 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η χορήγηση απαλλαγής από τον ACT κατά την καταβολή μερισμάτων από την ημεδαπή θυγατρική προς την αλλοδαπή μητρική εταιρία θα κατέληγε στο να μην αντισταθμίζεται η φορολογική απαλλαγή της μητρικής εταιρίας για τα μερίσματα που λαμβάνει με κανένα φόρο επί της καταβολής των μερισμάτων αυτών, πράγμα που αντιστρατεύεται τη συνοχή του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου.

66 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

67 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει ρύθμιση ικανή να περιορίσει τις θεμελιώδεις ελευθερίες (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305).

68 Αυτό όμως δεν ισχύει εν προκειμένω.

69 Ενώ στις προπαρατεθείσες υποθέσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου υπήρχε άμεση σχέση μεταξύ της δυνατότητας αφαιρέσεως των εισφορών που καταβάλλονται στο πλαίσιο συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και ζωής και της φορολογίας των ποσών που εισπράττονται σε εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, σχέση η οποία έπρεπε να διατηρηθεί για να διατηρηθεί και η συνοχή του οικείου φορολογικού συστήματος, εν προκειμένω δεν υπάρχει τέτοια άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της αρνήσεως αναγνωρίσεως υπέρ των θυγατρικών στο Ηνωμένο Βασίλειο αλλοδαπών μητρικών εταιριών της δυνατότητας απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής ACT, διά της επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου και, αφετέρου, της μη επιβολής φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο στις μητρικές εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος και λαμβάνουν μερίσματα από τις θυγατρικές στο Ηνωμένο Βασίλειο.

70 Συγκεκριμένα, οι μητρικές εταιρίες, είτε ημεδαπές είτε αλλοδαπές, απαλλάσσονται του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα που λαμβάνουν από τις ημεδαπές θυγατρικές τους. Είναι άσχετο με τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως είναι η απαλλαγή από τον ACT, που συνεπάγεται το σύστημα φορολογίας ομίλου το ότι, για τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, αυτή η απαλλαγή από τον φόρο εταιριών σκοπεί να αποφύγει τη διπλή επιβολή του φόρου αυτού στα κέρδη της θυγατρικής στο Ηνωμένο Βασίλειο και ότι, για τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες, προκύπτει από το γεγονός και μόνον ότι οι εταιρίες αυτές δεν υπόκεινται εν πάση περιπτώσει στον φόρο εταιριών σ' αυτό το κράτος μέλος, δεδομένου ότι υπόκεινται στον φόρο αυτό στο κράτος της εγκαταστάσεώς τους.

71 Κατά τα λοιπά, ο μόνος φόρος στον οποίο υπόκειται στο Ηνωμένο Βασίλειο μια αλλοδαπή μητρική εταιρία για τα μερίσματα που της διένειμε η ημεδαπή θυγατρική της είναι ο φόρος εισοδήματος, αλλά το κατά πόσον καθίσταται απαιτητός συνδέεται με τη χορήγηση φορολογικής πιστώσεως που προβλέπει ενδεχομένως κάποια σύμβαση στον τομέα της διπλής φορολογίας μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας.

72 Στην περίπτωση των εναγουσών των κύριων δικών, οι μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στη Γερμανία δεν υποχρεούνται να καταβάλουν φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα που λαμβάνουν από τις εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές τους, διότι η σύμβαση περί διπλής φορολογίας που συνήφθη μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δεν προβλέπει τη χορήγηση πιστώσεως φόρου αντίστοιχης προς τον ACT που κατέβαλαν οι θυγατρικές.

73 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι δεν παρέχεται το δικαίωμα επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου στις εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος δεν δικαιολογείται από λόγους αναγόμενους στην ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου.

74 Εξάλλου, το γεγονός ότι ο ACT καταργήθηκε εν τω μεταξύ αποδεικνύει ότι η καταβολή του δεν ήταν απαραίτητη για την ομαλή λειτουργία του συστήματος φορολογίας των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

75 Δεδομένου ότι οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως απαγορεύουν, κατά τα προεκτεθέντα, μια εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στις κύριες δίκες, παρέλκει η εξέταση του ζητήματος αν απαγορεύεται και από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

76 Κατά συνέπεια στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους όπως είναι η επίδικη των κύριων δικών, η οποία δίνει στις εταιρίες που εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος τη δυνατότητα υπαγωγής σ' ένα σύστημα φορολογίας που τους επιτρέπει να καταβάλλουν μερίσματα στην οικεία μητρική εταιρία χωρίς να υποχρεούνται να προκαταβάλλουν τον φόρο εταιριών, οσάκις η οικεία μητρική εταιρία εδρεύει επίσης σ' αυτό το κράτος μέλος, ενώ τους αρνείται τη δυνατότητα αυτή οσάκις η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

77 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, με το δεύτερο ερώτημα ερωτάται, κατά τα ουσιώδη, αν το άρθρο 52 της Συνθήκης έχει την έννοια ότι, οσάκις μια θυγατρική εταιρία που εδρεύει σε ένα κράτος μέλος και η μητρική εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος στερήθηκαν αδικαιολόγητα το πλεονέκτημα ενός φορολογικού συστήματος που θα είχε δώσει τη δυνατότητα στην πρώτη να διανείμει μερίσματα στη δεύτερη, χωρίς να υποχρεούται να προκαταβάλει τον φόρο εταιριών, η εν λόγω θυγατρική και/ή η οικεία μητρική έχουν το δικαίωμα να λάβουν ένα ποσό ίσο με τους τόκους που παρήγαγαν οι προκαταβολές της θυγατρικής από την ημερομηνία πραγματοποιήσεώς τους μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ακόμη και αν το εθνικό δίκαιο απαγορεύει τη χορήγηση τόκων όταν δεν οφείλεται το αντίστοιχο κεφάλαιο. Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το ερώτημα αυτό και για την περίπτωση όπου το αίτημα της θυγατρκής και/ή της μητρικής εταιρίας υποβάλλεται στο πλαίσιο αγωγής περί επιστροφής φόρων που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου και για την περίπτωση που το αίτημα αυτό υποβάλλεται στο πλαίσιο αγωγής αποζημιώσεως για τη ζημία που προέκυψε από την παραβίαση του κοινοτικού δικαίου.

78 Συναφώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει, πρώτον, ότι αν η άρνηση χορηγήσεως του πλεονεκτήματος του συστήματος φορολογίας ομίλου στις εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών κριθεί ότι αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο, τότε το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει να αποκατασταθεί η παράβαση αυτή όχι μέσω αγωγής περί επιστροφής, αλλά μέσω αγωγής περί αναγνωρίσεως της ευθύνης του κράτους για τις ζημίες που προκλήθηκαν από την παραβίαση του κοινοτικού δικαίου. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή της, ο ACT δεν είναι φόρος που εισπράττεται κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, δεδομένου ότι οι θυγατρικές υποχρεούνται εν πάση περιπτώσει να καταβάλουν ως MCT τα ποσά που κατέβαλαν ως ACT. Η παράλειψη του νομοθέτη του Ηνωμένου Βασιλείου να προβλέψει υπέρ της ημεδαπής θυγατρικής και της αλλοδαπής μητρικής τη δυνατότητα να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου είναι αυτή που αποτέλεσε την αφορμή των κύριων δικών και θα μπορούσε να θεμελιώσει εξωσυμβατική ευθύνη του Ηνωμένου Βασιλείου. Όμως, με την προπαρατεθείσα απόφαση Sutton, το Δικαστήριο έκρινε συγκεκριμένα ότι, σε περίπτωση προκλήσεως ζημίας από την παράβαση οδηγίας, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαιτεί να καταβάλει το κράτος μέλος κάποιο ποσό αντίστοιχο προς τους τόκους επί ποσού που καταβλήθηκε με καθυστέρηση και, στη συγκεκριμένη υπόθεση, επί παροχών κοινωνικής ασφαλίσεως που καταβλήθηκαν με καθυστέρηση. Η Κυβέρνηση του

Ηνωμένου Βασιλείου καταλήγει ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει τη χορήγηση τόκων για την απώλεια της χρήσεως ενός χρηματικού ποσού επί ορισμένη περίοδο, λόγω πρόωρης είσπραξης φόρου που αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο.

79 Δεύτερον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρεί ότι, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι τα αιτήματα των εναγουσών των κύριων δικών πρέπει να θεωρηθούν ως αγωγές περί επιστροφής ποσών που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, δεν πρέπει να γίνουν δεκτά εφόσον, κατά πάγια νομολογία, το εθνικό δίκαιο είναι εκείνο που καθορίζει αν οφείλονται τόκοι επί των επιστρεπτέων ποσών που εισπράχθηκαν αχρεωστήτως από τη σκοπιά του κοινοτικού δικαίου. Κατά το αγγλικό δίκαιο όμως, το δικαίωμα για τόκους εξαρτάται από το ζήτημα αν η διαδικασία κινήθηκε πριν από την καταβολή του ποσού επί του οποίου ζητούνται τόκοι.

80 Κατά συνέπεια, οι ενάγουσες των κύριων δικών δεν μπορούν να αξιώσουν τόκους ούτε στο πλαίσιο αγωγής περί επιστροφής ούτε στο πλαίσιο αγωγής αποζημιώσεως, εφόσον τα ποσά που συνιστούν το κεφάλαιο επιστράφηκαν διά συμψηφισμού του ACT με τα ποσά MCT που όφειλαν να καταβάλουν οι θυγατρικές πριν από την κίνηση της διαδικασίας.

81 Υπογραμμίζεται ότι ο νομικός χαρακτηρισμός των μέσων παροχής εννόμου προστασίας που άσκησαν οι ενάγουσες των κύριων δικών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου δεν είναι έργο του Δικαστηρίου. Εν προκειμένω, η Metallgesellschaft κ.λπ. και η Hoechst κ.λπ. οφείλουν να διευκρινίσουν τη φύση και τη βάση του μέσου που άσκησαν (αγωγή περί επιστροφής ή αγωγή αποζημιώσεως), υπό τον έλεγχο του αιτούντος δικαστηρίου.

82 Πρώτον, στην περίπτωση που τα δικόγραφα των εναγουσών των κύριων δικών θεωρηθούν ως αγωγές περί επιστροφής φόρου που εισπράχθηκε κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, ανακύπτει το ζήτημα αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές των κύριων δικών, η παράβαση του άρθρου 52 της Συνθήκης από κράτος μέλος δίνει στους φορολογούμενους δικαίωμα για επιστροφή των τόκων που παράγει ο φόρος

τον οποίο κατέβαλαν από την ημερομηνία πρόωρης καταβολής του μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη εγκύρως απαιτητός.

83 Συναφώς διαπιστώνεται ότι, στις υποθέσεις των κύριων δικών, αυτό που αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο δεν είναι το γεγονός ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο εισπράττεται φόρος επί της καταβολής μερισμάτων από μια θυγατρική προς την οικεία μητρική εταιρία, αλλά το γεγονός ότι οι θυγατρικές εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος υποχρεώθηκαν να εξοφλήσουν τον φόρο αυτό προκαταβολικά, ενώ οι ημεδαπές θυγατρικές ημεδαπών μητρικών εταιριών είχαν τη δυνατότητα να αποφύγουν την υποχρέωση αυτή.

84 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις περί απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς ή, αναλόγως της περιπτώσεως, της εισάγουσας διακρίσεις εφαρμογής εσωτερικών φόρων, όπως αυτοί έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο (αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12· της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra, Συλλογή 1988, σ. 355, σκέψη 17· της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 40· της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport, Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 23, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης, Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 30). Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθησαν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου (αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20, Dilexport, προπαρατεθείσα, σκέψη 23, και Μιχαηλίδης, προπαρατεθείσα, σκέψη 30).

85 Ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθεισών εθνικών επιβαρύνσεων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους απόκειται να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., τελευταία, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis, Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψεις 19 και 34, C-260/96, Spac, Συλλογή

1998, σ. I-4997, σκέψη 18, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile, Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 18, και Dilexport, προπαρατεθείσα, σκέψη 25).

86 Στο εθνικό δίκαιο επίσης απόκειται να ρυθμίσει όλα τα παρεπόμενα ζητήματα σχετικά με την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων, όπως είναι η ενδεχόμενη καταβολή τόκων, η ημερομηνία από την οποία οφείλονται αυτοί καθώς και το σχετικό επιτόκιο (αποφάσεις της 21ης Μαΐου 1976, 26/74, Roquette frères κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1976, σ. 273, σκέψεις 11 και 12, και της 12ης Ιουνίου 1980, 130/79, Express Dairy Foods, Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 271, σκέψεις 16 και 17).

87 Στις υποθέσεις των κύριων δικών πάντως, το αίτημα καταβολής τόκων που θα καλύπτουν το κόστος της ακινητοποιήσεως των ποσών που καταβλήθηκαν ως ACT δεν είναι παρεπόμενο, αλλά συνιστά αυτό τούτο το αντικείμενο των αιτημάτων των εναγουσών των κύριων δικών. Υπό τις συνθήκες αυτές, στις οποίες η παραβίαση του κοινοτικού δικαίου απορρέει όχι από την ίδια την καταβολή του φόρου, αλλά από το γεγονός ότι αυτή ζητήθηκε πρόωρα, η χορήγηση τόκων αποτελεί την «επιστροφή» του αχρεωστήτως καταβληθέντος και παρίσταται απαραίτητη για την αποκατάσταση της ίσης μεταχείρισης που κατοχυρώνει το άρθρο 52 της Συνθήκης.

88 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο παρουσιάζει ως αμφισβητούμενη την άποψη ότι το αγγλικό δίκαιο δεν προβλέπει αποκατάσταση της ζημίας που προκύπτει από την ακινητοποίηση χρηματικών ποσών οσάκις δεν οφείλεται χρηματικό ποσό κατά κύριο λόγο ως κεφάλαιο, πρέπει να σημειωθεί ότι, στο πλαίσιο μιας αγωγής περί επιστροφής, το ποσό που οφείλεται πλέον κατά κύριο λόγο είναι ακριβώς το ποσό των τόκων που θα παρήγε το ποσό που ακινητοποιήθηκε λόγω του ότι ζητήθηκε πρόωρα η καταβολή του φόρου.

89 Κατά συνέπεια, το άρθρο 52 της Συνθήκης παρέχει το δικαίωμα στην εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική και/ή στην οικεία μητρική εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος να λάβουν τους τόκους που θα είχε παραγάγει το ποσό του ACT τον οποίο κατέβαλε η θυγατρική, κατά την περίοδο μεταξύ της καταβολής του ACT και της ημερομηνίας κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο MCT, το σχετικό δε ποσό μπορεί να ζητηθεί με αγωγή περί επιστροφής.

90 Δεύτερον, στην περίπτωση που τα δικόγραφα των εναγουσών των κύριων δικών θεωρηθούν ως αγωγές αποζημιώσεως για ζημία που προκλήθηκε από την παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, ανακύπτει το ζήτημα αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές των κύριων δικών, η παράβαση του άρθρου 52 της Συνθήκης από κράτος μέλος παρέχει στους πολίτες δικαίωμα αποζημιώσεως για το ισόποσο των τόκων που θα είχε παραγάγει το ποσό του φόρου που κατέβαλαν, από την ημερομηνία της πρόωρης καταβολής του μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη εγκύρως απαιτητό.

91 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 87 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du pêcheur και Factortame, ο ολοσχερής αποκλεισμός της δυνατότητας αποζημιώσεως του διαφυγόντος κέρδους δεν μπορεί να γίνει δεκτός σε περίπτωση παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου, διότι, ειδικά όσον αφορά διαφορές οικονομικής ή εμπορικής φύσεως, ένας τέτοιος ολοσχερής αποκλεισμός του διαφυγόντος κέρδους είναι δυνατόν να καταστήσει πρακτικώς ανέφικτη την αποκατάσταση της ζημίας.

92 Συναφώς, το επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου ότι δεν θα ήταν δυνατό να επιδικαστούν τόκοι στις ενάγουσες των κύριων δικών αν ζητούσαν αποκατάσταση στο πλαίσιο αγωγών αποζημιώσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

93 Βεβαίως, με την προπαρατεθείσα απόφαση Sutton το Δικαστήριο έκρινε ότι η επίδικη σε εκείνη την υπόθεση κοινοτική οδηγία παρείχε μόνο δικαίωμα για την καταβολή παροχών τις οποίες το πρόσωπο θα δικαιούτο αν δεν υπήρχε δυσμενής διάκριση και ότι η καταβολή τόκων επί των παροχών που καταβλήθηκαν με καθυστέρηση δεν αποτελεί ουσιώδη συνισταμένη του προαναφερθέντος δικαιώματος. Στις υποθέσεις των κύριων δικών, όμως, εκείνο που θα είχαν οι ενάγουσες των κύριων δικών, αν δεν είχε υπάρξει η άνιση μεταχείριση και που συνιστά το ουσιώδες στοιχείο του δικαιώματος που τους αναγνωρίζεται, είναι ακριβώς οι τόκοι.

94 Στις σκέψεις 23 έως 25 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Sutton, το Δικαστήριο διέκρινε, εξάλλου, τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης στην απόφαση

αυτή από αυτές της απόφασης της 2ας Αυγούστου 1993, C-271/91, Marshall, καλούμενης «Marshall II» (Συλλογή 1993, σ. I-4367). Στην τελευταία αυτή υπόθεση, που αφορούσε την επιδίκαση τόκων προς αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από συνιστώσα δυσμενή διάκριση απόλυση, το Δικαστήριο έκρινε ότι η στο ακέραιο αποκατάσταση της προκληθείσας ζημίας δεν μπορεί να είναι άσχετη από στοιχεία όπως η πάροδος του χρόνου, τα οποία είναι ικανά να μειώσουν την αξία της και ότι η επιδίκαση τόκων είναι ένα απαραίτητο συστατικό στοιχείο της αποζημώσεως που επιτρέπει την πραγματική αποκατάσταση της ίσης μεταχειρίσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Marshall II, σκέψεις 24 έως 32). Η επιδίκαση τόκων θεωρήθηκε στην υπόθεση εκείνη ως απαραίτητο στοιχείο της αποζημώσεως που επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο σε περίπτωση απολύσεως που συνιστά δυσμενή διάκριση.

95 Συνεπώς, υπό περιστάσεις όπως οι επίδικες στις κύριες δίκες, η επιδίκαση τόκων παρίσταται απαραίτητη για την αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από την παράβαση του άρθρου 52 της Συνθήκης.

96 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι:

— Οσάκις μια θυγατρική εταιρία που εδρεύει σε ένα κράτος μέλος υπόκειται στην υποχρέωση να προκαταβάλει τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που διανέμει στην οικεία μητρική εταιρία η οποία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος ενώ, υπό παρόμοιες περιστάσεις, οι θυγατρικές εταιρίες μητρικών εταιριών που εδρεύουν στο πρώτο κράτος μέλος είχαν τη δυνατότητα να επιλέξουν ένα σύστημα φορολογίας στο πλαίσιο του οποίου δεν είχαν την υποχρέωση αυτή, το άρθρο 52 της Συνθήκης επιβάλλει να παρέχεται στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες ένα αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν προς όφελος των αρχών του οικείου κράτους μέλους κατόπιν της προκαταβολής του φόρου από τις θυγατρικές.

— Το γεγονός και μόνον ότι ένα τέτοιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας έχει ως μοναδικό αντικείμενο την επιδίκαση τόκων, που καλύπτουν την οικονομική ζημία η οποία προκλήθηκε από την ακινητοποίηση των πρόωρα καταβληθέντων ποσών, δεν αποτελεί λόγο απορρίψεώς του.

— Ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως, απόκειται μεν στην εσωτερική έννομη τάξη του οικείου κράτους μέλους να ρυθμίσει τα διαδικαστικά ζητήματα τέτοιων μέσων παροχής εννόμου προστασίας, περιλαμβανομένων και των παρεπομένων ζητημάτων, όπως η ενδεχομένη επιδίκαση τόκων, πλην όμως οι σχετικοί κανόνες δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη στην πράξη την άσκηση δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη.

Επί του τρίτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

97 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο και στο τέταρτο.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

98 Με το πέμπτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιώδη αν προσκρούει στο κοινοτικό δίκαιο η εκ μέρους εθνικού δικαστηρίου απόρριψη ή μείωση του αιτήματος που προβάλλουν ενώπιόν του η ημεδαπή θυγατρική και η αλλοδαπή μητρική εταιρία επί επιστροφής χρηματικού ποσού ή αποζημιώσεως για τη ζημία που υπέστησαν λόγω της προκαταβολής του φόρου εταιριών από τη θυγατρική, με μόνο σκεπτικό ότι οι ενάγουσες δεν ζήτησαν από την εφορία να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας που θα έδινε τη δυνατότητα στη θυγατρική να αποφύγει την υποχρέωση προκαταβολής του φόρου και επομένως δεν χρησιμοποίησαν τα μέσα παροχής προστασίας που είχαν στη διάθεσή τους προκειμένου να αμφισβητήσουν τις απορριπτικές αποφάσεις της εφορίας, επικαλούμενες την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα των κοινοτικών νομοθετικών διατάξεων, τη στιγμή που η εθνική νομοθεσία δεν επέτρεπε εν πάση περιπτώσει την υπαγωγή σ' αυτό το σύστημα φορολογίας των ημεδαπών θυγατρικών καθώς και των αλλοδαπών οικείων μητρικών εταιριών.

99 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αν η άρνηση της υπαγωγής των εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικών αλλοδαπών μητρικών εταιριών στο σύστημα φορολογίας ομίλου κριθεί ότι αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο, το ενδεδειγμένο μέσο παροχής εννόμου προστασίας για την προβολή αξιώσεως θα ήταν η αγωγή με αντικείμενο τη θεμελίωση της ευθύνης του Δημοσίου, σύμφωνα με τα κριτήρια που διατύπωσε το Δικαστήριο στην προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι θα μπορούσε να αντιτάξει σε τέτοιες αγωγές αποζημιώσεως την έλλειψη επιμέλειας που επέδειξαν οι ενάγουσες των κύριων δικών, καθότι δεν ζήτησαν εξ αρχής να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλου, πράγμα που θα τους είχε δώσει τη δυνατότητα να αμφισβητήσουν την αρνητική απόφαση της εφορίας και να επικαλεστούν την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου με σκοπό, μεταξύ άλλων, να επιτύχουν με την πρώτη ευκαιρία την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο.

100 Διαπιστώνεται ότι το επιχείρημα αυτό δεν στηρίζεται στην ύπαρξη, στο εθνικό δίκαιο, κάποιου κανόνα παραγραφής ή αποσβέσεως του δικαιώματος.

101 Συγκεκριμένα η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι η άποψή της στηρίζεται, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της προαναφερθείσας αποφάσεως Brasserie du pêcheur και Factortame, (σκέψεις 84 και 85) με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι κατά γενική αρχή, που είναι κοινή στα νομικά συστήματα των κρατών μελών, ο ζημιούμενος, αν δεν θέλει να επιβαρυνθεί ο ίδιος με τη ζημία, οφείλει να καταβάλει τη δέουσα επιμέλεια για να περιορίσει την έκτασή της και, επομένως, για τον καθορισμό του ύψους της αποζημιώσεως, ο εθνικός δικαστής μπορεί να ερευνήσει αν ο ζημιωθείς κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια, ώστε να αποφύγει τη ζημία ή να περιορίσει την έκτασή της, και ιδίως αν χρησιμοποίησε εγκαίρως όλα τα μέσα παροχής εννόμου προστασίας που διέθετε.

102 Υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι οι αγωγές όπως αυτές των κύριων δικών διέπονται από τους εθνικούς δικονομικούς κανόνες, που ενδέχεται ιδίως να υποχρεώνουν τις ενάγουσες των κύριων δικών να ενεργήσουν με εύλογη επιμέλεια προκειμένου να αποφύγουν τη ζημία ή να μειώσουν την έκτασή της.

103 Σημειωτέον εν συνεχεία ότι, στις υποθέσεις των κύριων δικών, η φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου σαφώς δεν παρείχε στις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών το πλεονέκτημα του συστήματος φορολογίας ομίλου και για τον λόγο αυτό δεν είναι δυνατό να προσαφθεί στις ενάγουσες των κύριων δικών ότι δεν εκδήλωσαν την πρόθεσή τους να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου. Όπως αναφέρεται στις διατάξεις περί παραπομπής, δεν αμφισβητείται ότι, αν οι ενάγουσες των κύριων δικών είχαν ζητήσει να υπαχθούν σ' αυτό το σύστημα φορολογίας, η αίτησή τους θα είχε απορριφθεί από τον «Inspector of Taxes» διότι οι μητρικές εταιρίες δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

104 Τέλος, από τις διατάξεις περί παραπομπής προκύπτει ότι μια τέτοια απορριπτική απόαφση της εφορίας θα μπορούσε να αμφισβητηθεί ενώπιον των «Special Commissioners» ή ενώπιον των «General Commissioners» και στη συνέχεια, ενδεχομένως, ενώπιον του High Court. Κατά το αιτούν δικαστήριο, αφενός, πριν εκδοθεί απόφαση επί τέτοιας προσφυγής, οι θυγατρικές όφειλαν να καταβάλουν τον ACT για όλα τα μερίσματα που διένειμαν και, αφετέρου, αν η αγωγή γινόταν δεκτή, δεν θα επιτύγχαναν την επιστροφή του ACT, διότι τέτοιο δικαίωμα για επιστροφή δεν υπάρχει στο αγγλικό δίκαιο. Αν οι θυγατρικές αποφάσιζαν να μην καταβάλουν τον ACT για τα μερίσματα που διένειμαν πριν εκδοθεί απόφαση επί της αγωγής τους, θα τους είχε ωστόσο επιβληθεί ACT, θα όφειλαν να καταβάλουν τόκους επί των οικείων ποσών και θα διέτρεχαν τον κίνδυνο επιβολής προστίμου, αν η συμπεριφορά τους είχε κριθεί αμελής χωρίς βάσιμη δικαιολογία.

105 Κατά συνέπεια, στις υποθέσεις των κύριων δικών, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προσάπτει στις ενάγουσες των κύριων δικών ότι δεν επέδειξαν επιμέλεια, καθότι δεν αμφισβήτησαν νωρίτερα, με μέσα παροχής εννόμου προστασίας διαφορετικά από αυτά που χρησιμοποίησαν, το συμβιβαστό με το κοινοτικό δίκαιο των εθνικών διατάξεων που δεν παρέχουν φορολογικό πλεονέκτημα στις θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών. Προσάπτεται δηλαδή στις ενάγουσες των κύριων δικών ότι έλαβαν υπόψη την εθνική νομοθεσία και κατέβαλαν τον ACT χωρίς να επιδιώξουν να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλου ούτε χρησιμοποίησαν τα μέσα παροχής εννόμου προστασίας που είχαν στη διάθεσή τους προκειμένου να προσβάλουν την απορριπτική απόφαση που θα τους αντέτασσε αναπόφευκτα η εφορία.

106 Όμως η άσκηση των δικαιωμάτων που οι απευθείας εφαρμοστέες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου παρέχουν στα άτομα θα καθίστατο αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής αν τα περί επιστροφής ή περί αποζημιώσεως αιτήματά τους, τα στηριζόμενα στην παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, απορρίπτονταν ή μειώνονταν με μοναδικό σκεπτικό ότι οι ενάγουσες δεν είχαν επιδιώξει να αποκτήσουν το φορολογικό πλεονέκτημα που τους αρνείται το εθνικό δίκαιο, προκειμένου να αμφισβητήσουν την απορριπτική απόφαση της εφορίας με τα προβλεπόμενα μέσα παροχής εννόμου προστασίας, επικαλούμενες την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου.

107 Συνεπώς στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει την εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου απόρριψη ή μείωση του αιτήματος που προβάλλουν ενώπιόν του η ημεδαπή θυγατρική και η αλλοδαπή μητρική εταιρία περί επιστροφής χρηματικού ποσού ή επιδικάσεως αποζημιώσεως για τη ζημία που υπέστησαν λόγω της προκαταβολής του φόρου εταιριών από τη θυγατρική, με μοναδικό σκεπτικό ότι οι ενάγουσες δεν ζήτησαν από την εφορία να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας που θα έδινε τη δυνατότητα στη θυγατρική να αποφύγει την υποχρέωση προκαταβολής του φόρου και συνεπώς δεν χρησιμοποίησαν τα μέσα εννόμου προστασίας που είχαν στη διάθεσή τους για να προσβάλουν τις απορριπτικές αποφάσεις της εφορίας, επικαλούμενες την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα των κοινοτικών νομοθετικών διατάξεων, τη στιγμή που η εθνική νομοθεσία δεν παρείχε εν πάση περιπτώσει τη δυνατότητα υπαγωγής στο σύστημα φορολογίας ομίλου στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές οικείες μητρικές εταιρίες.

Επί των δικαστικών εξόδων

108 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική, η Γαλλική, η Ολλανδική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διατάξεις της 2ας Οκτωβρίου 1998 το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) απαγορεύει φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους όπως είναι η επίδικη των κύριων δικών, η οποία δίνει στις εταιρίες που εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος τη δυνατότητα υπαγωγής σ' ένα σύστημα φορολογίας που τους επιτρέπει να καταβάλλουν μερίσματα στην οικεία μητρική εταιρία χωρίς να υποχρεούνται να προκαταβάλλουν τον φόρο εταιριών, οσάκις η οικεία μητρική εταιρία εδρεύει επίσης σ' αυτό το κράτος μέλος, ενώ τους αρνείται τη δυνατότητα αυτή οσάκις η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.**

2) **Οσάκις μια θυγατρική εταιρία που εδρεύει σε ένα κράτος μέλος υπόκειται στην υποχρέωση να προκαταβάλει τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που διανέμει στην οικεία μητρική εταιρία η οποία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος ενώ, υπό παρόμοιες περιστάσεις, οι θυγατρικές εταιρίες μητρικών εταιριών που εδρεύουν στο πρώτο κράτος μέλος είχαν τη δυνατότητα να επιλέξουν ένα σύστημα φορολογίας στο πλαίσιο του οποίου δεν είχαν την υποχρέωση αυτή, το άρθρο 52 της Συνθήκης επιβάλλει να παρέχεται στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες ένα αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν προς όφελος των αρχών του οικείου κράτους μέλους κατόπιν της προκαταβολής του φόρου από τις θυγατρικές.**

Το γεγονός και μόνον ότι ένα τέτοιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας έχει ως μοναδικό αντικείμενο την επιδίκαση τόκων, που καλύπτουν την οικονομική

ζημία η οποία προκλήθηκε από την ακινητοποίηση των πρόωρα καταβληθέντων ποσών, δεν αποτελεί λόγο απορρίψεώς του.

Ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως, απόκειται μεν στην εσωτερική έννομη τάξη του οικείου κράτους μέλους να ρυθμίσει τα διαδικαστικά ζητήματα τέτοιων μέσων παροχής εννόμου προστασίας, περιλαμβανομένων και των παρεπομένων ζητημάτων, όπως η ενδεχομένη επιδίκαση τόκων, πλην όμως οι σχετικοί κανόνες δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη στην πράξη την άσκηση δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη.

3) **Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει την εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου απόρριψη ή μείωση του αιτήματος που προβάλλουν ενώπιόν του η ημεδαπή θυγατρική και η αλλοδαπή μητρική εταιρία περί επιστροφής χρηματικού ποσού ή επιδικάσεως αποζημιώσεως για τη ζημία που υπέστησαν λόγω της προκαταβολής του φόρου εταιριών από τη θυγατρική, με μοναδικό σκεπτικό ότι οι ενάγουσες δεν ζήτησαν από την εφορία να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας που θα έδινε τη δυνατότητα στη θυγατρική να αποφύγει την υποχρέωση προκαταβολής του φόρου και συνεπώς δεν χρησιμοποίησαν τα μέσα εννόμου προστασίας που είχαν στη διάθεσή τους για να προσβάλουν τις απορριπτικές αποφάσεις της εφορίας, επικαλούμενες την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα των κοινοτικών νομοθετικών διατάξεων, τη στιγμή που η εθνική νομοθεσία δεν παρείχε εν πάση περιπτώσει τη δυνατότητα υπαγωγής στο σύστημα φορολογίας ομίλου στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές οικείες μητρικές εταιρίες.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Μαρτίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

A. La Pergola