ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L. A. GEELHOED

της 27ης Απριλίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Γαλλικό Conseil d'État (Συμβούλιο Επικρατείας) ερωτά αν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ ένα σύστημα φορολογίας μερισμάτων κράτους μέλους το οποίο προβλέπει πλήρη σχεδόν απαλλαγή των μερισμάτων που διανέμονται σε μητρική εταιρία που εδρεύει στο εσωτερικό της χώρας, ενώ τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στην αλλοδαπή υποβάλλονται σε διπλή οικονομική φορολογία, η οποία δεν αντισταθμίζεται πράγματι με την εφαρμογή της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ).

2. Δεδομένου ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά τη φορολογική μεταχείριση που εφαρμόζει ένα κράτος μέλος στη διανομή μερισμάτων στην αλλοδαπή, πρόκειται εκ νέου για το θέμα του περιεχομένου των υποχρεώσεων τις οποίες υπέχει το κράτος προέλευσης από το άρθρο 43 ΕΚ. Το θέμα αυτό εξετάστηκε λεπτομερώς με τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [2].

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Η γαλλική νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών*

3. Το άρθρο 119 bis, παράγραφος 2, του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα (Code general des impôts, στο εξής: CGI) προέβλεπε ότι το εισόδημα που αφορούν τα άρθρα 108 έως 117 bis του CGI —στο οποίο περιλαμβάνεται το εισόδημα από μερίσματα— υποβάλλεται σε φόρο που παρακρατείται στην πηγή σε ποσοστό που καθορίζεται από το άρθρο 187, παράγραφος 1, του CGI στην περίπτωση προσώπων που αποκτούν εισόδημα και έχουν τη φορολογική τους έδρα ή κατοικία εκτός Γαλλίας. Το άρθρο 187, παράγραφος 1, του CGI καθόριζε το ποσοστό αυτό της παρακράτησης

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Προτάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006 στην υπόθεση C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT GroupLitigation, η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου.

φόρου σε 25 %. Ωστόσο, ορισμένες ΣΑΔΦ προέβλεπαν μειωμένο ποσοστό παρακρατούμενου στην πηγή φόρου.

4. Στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλονται από γαλλική θυγατρική σε γαλλική μητρική, δεν παρακρατείται φόρος στην πηγή. Περαιτέρω, με το άρθρο 145, παράγραφος 1, του CGI, οι εταιρίες καθώς και τα λοιπά νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εταιριών με τον κοινό συντελεστή, διότι εδρεύουν ή διατηρούν κατάστημα στη Γαλλία, εμπίπτουν στο ονομαζόμενο καθεστώς «των μητρικών εταιριών» του άρθρου 216 του CGI. Το άρθρο αυτό, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, όριζε κατ' ουσίαν ότι τα μερίσματα στα οποία μπορεί να εφαρμοστεί το καθεστώς των μητρικών εταιριών και υπάγονται στο άρθρο 145 του CGI απαλλάσσονται σχεδόν εξ ολοκλήρου από τον φόρο που επιβάλλεται στις μητρικές εταιρίες: τα μερίσματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά φορολογούμενα κέρδη της μητρικής εταιρίας, εκτός από ποσοστό 5 % (που αντιπροσωπεύει έξοδα και λοιπές επιβαρύνσεις) του συνολικού εισοδήματος της μητρικής από τα μερίδια, περιλαμβανομένης της πιστώσεως φόρου, το οποίο δεν αφαιρείται.

Β — *Η γαλλο-ολλανδική σύμβαση, της 16ης Μαρτίου 1973, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*

5. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, της γαλλο-ολλανδικής ΣΑΔΦ προβλέπει ότι τα μερίσματα που καταβάλλει εταιρία η οποία εδρεύει σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη σε κάτοικο του άλλου κράτους φορολογούνται εντός του άλλου αυτού κράτους. Εντούτοις, το άρθρο 10, παράγραφος 2, της ΣΑΔΦ προβλέπει ότι τα μερίσματα αυτά μπορούν να φορολογούνται εντός του κράτους στο οποίο εδρεύει η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα μέχρι ποσοστού 5 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων αν ο δικαιούχος είναι μετοχική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης κατέχουσα απευθείας τουλάχιστον το 25 % του κεφαλαίου της εταιρίας που καταβάλλει τα μερίσματα.

6. Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της γαλλο-ολλανδικής ΣΑΔΦ προβλέπει ότι, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, η Ολλανδία μπορεί να περιλαμβάνει στη βάση επιβολής φόρου τα στοιχεία εκείνα του εισοδήματος ή της περιουσίας τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ, φορολογούνται στη Γαλλία. Το άρθρο 24, παράγραφος 3, της ΣΑΔΦ προβλέπει κατ' ουσίαν ότι, όσον αφορά το εισόδημα που περιλαμβάνεται στην ολλανδική βάση επιβολής φόρου δυνάμει του άρθρου 24, παράγραφος 1, και το οποίο φορολογείται βάσει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 10, παράγραφος 2, της ΣΑΔΦ, η Ολλανδία παρέχει, για τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο που επιβάλλεται στη Γαλλία επί των γαλλικής προέλευσης μερισμάτων, πίστωση φόρου μέχρι του ποσού του φόρου που επιβάλλεται στην Ολλανδία επί των μερισμάτων αυτών.

III — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

7. Η Denkavit Internationaal BV είναι ολλανδική εταιρία η οποία κατά τον κρίσιμο χρόνο είχε δύο γαλλικές θυγατρικές, την Agro finances SARL, της οποίας κατείχε το 99,9 % των εταιρικών μεριδίων, και την Denkavit France SARL, της οποίας κατείχε το 50 % των εταιρικών μεριδίων. Το υπόλοιπο 50 % του κεφαλαίου της Denkavit France κατείχε η Agro Finance, οπότε η Denkavit International είχε τον έλεγχο σχεδόν ολοκλήρου του κεφαλαίου της Agro Finance και της Denkavit France. Κατά τα έτη 1987 έως 1989, οι δύο αυτές εταιρίες κατέβαλαν μερίσματα ύψους 14,5 εκατομμυρίων γαλλικών φράγκων στην Denkavit International. Κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας και της γαλλο-ολλανδικής ΣΑΔΦ, στα μερίσματα αυτά παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή 5 %.

8. Αν και δεν το αναφέρει ρητώς η απόφαση περί παραπομπής, δεν αμφισβητείται ότι, σύμφωνα με την ολλανδική νομοθεσία, για τα μερίσματα που καταβάλλονται από γαλλική θυγατρική σε ολλανδική μητρική, όπως η Denkavit International, δεν επιβάλλεται φόρος στη μητρική από την Ολλανδία.

9. Η Denkavit International και η Denkavit France προσέβαλαν ενώπιον των γαλλικών φορολογικών αρχών την επιβολή του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου 5 %, για τον λόγο ότι αντέβαινε στο άρθρο 43 ΕΚ καθώς και στη ρήτρα περί απαγορεύσεως διακρίσεων του άρθρου 25 της γαλλο-ολλανδικής ΣΑΔΦ.

10. Μετά την απόρριψη της ενστάσεώς τους, οι εταιρίες προσέφυγαν ενώπιον του Tribunal administratif της Nantes (Γαλλία), το οποίο, με απόφασή του της 10ης Απριλίου 1997, δέχθηκε την προσφυγή τους με την αιτιολογία ότι η επιβολή του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου αντέβαινε στο άρθρο 43 ΕΚ και διέταξε την επιστροφή του. Το γαλλικό Υπουργείο Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας άσκησε έφεση ενώπιον του Cour Administrative d'Appel της Nantes, το οποίο ακύρωσε την απόφαση και ενέκρινε τη νομιμότητα του επιβληθέντος φόρου. Η Denkavit International και η Denkavit France άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État το οποίο, με απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2004, υπέβαλε προς το Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι επιλήψιμος έναντι της αρχής της ελευθερίας εγκαταστάσεως ένας μηχανισμός προβλέπων την επιβολή φορολογικής επιβαρύνσεως σε μητρική εταιρία η οποία λαμβάνει μερίσματα και η οποία δεν εδρεύει στη Γαλλία, απαλλάσσοντας παράλληλα τις εδρεύουσες στη Γαλλία μητρικές εταιρίες;

2) Είναι αυτός καθαυτόν επιλήψιμος ένας τέτοιος μηχανισμός έναντι της αρχής της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή, όταν μια φορολογική σύμβαση μεταξύ της Γαλλίας και άλλου κράτους μέλους, η οποία επιτρέπει την ως άνω παρακράτηση στην πηγή, προβλέπει τη δυνατότητα συνυπολογισμού της προκύπτουσας κατ' εφαρμογή του επικρινόμενου μηχανισμού επιβαρύνσεως έναντι του φόρου που οφείλεται εντός αυτού του άλλου κράτους, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η εν λόγω σύμβαση

προς εκτίμηση της συμφωνίας του επίμαχου μηχανισμού προς την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως;

3) Σε περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο δεύτερο σκέλος του δεύτερου ερωτήματος, αρκεί η ύπαρξη της προαναφερθείσας συμβάσεως για να θεωρηθεί ο επικρινόμενος μηχανισμός απλώς ως τρόπος κατανομής της φορολογίας μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων χωρών, που δεν έχει επίπτωση για τις επιχειρήσεις, ή πρέπει να θεωρηθεί, λόγω του γεγονότος ότι η μη εδρεύουσα στη Γαλλία μητρική εταιρία ενδέχεται να αδυνατεί να προβεί στον προβλεπόμενο από τη σύμβαση συνυπολογισμό, ότι ο μηχανισμός αυτός αντιβαίνει προς την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως;»

IV — Ανάλυση

11. Επισημαίνω, εισαγωγικά, ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως έλαβαν χώρα μεταξύ 1987 και 1989, δηλαδή πριν από την έκδοση 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 (οδηγία περί μητρικών-θυγατρικών) [3]. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, όπως αρχικώς ίσχυε, προέβλεπε ότι τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής [4]. Το άρθρο 8 υποχρέωνε τα κράτη μέλη να μεταφέρουν την οδηγία στο εσωτερικό τους δίκαιο πριν από την 1η Ιανουαρίου 1992, δηλαδή μετά τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης. Επομένως, η οδηγία περί μητρικών-θυγατρικών δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω.

12. Περαιτέρω, επισημαίνω ότι, εφόσον κατά τον κρίσιμο χρόνο η Denkavit International είχε υπό τον έλεγχό της σχεδόν ολόκληρο το κεφάλαιο της Agro Finance και της Denkavit France, η υπόθεση αφορά προδήλως τη συμβατότητα με το άρθρο 43 ΕΚ και όχι με το άρθρο 56 ΕΚ. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, η οποία έχει συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος που της παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, ασκεί το δικαίωμά της εγκαταστάσεως [5].

A — *Επί του πρώτου ερωτήματος*

13. Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν αντιβαίνει στην ελευ-

3 — Οδηγία 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 (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6).

4 — Το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε από την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, για τροποποίηση της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφόρων κρατών μελών (ΕΕ 2004, L 7, σ. 41).

5 — Βλ. απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22), και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimantsin Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σημείο 27).

θερία εγκαταστάσεως μέτρο που φορολογεί τα μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρίες μη εδρεύουσες στη Γαλλία και απαλλάσσει τα μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στη Γαλλία.

14. Στο πλαίσιο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν αντιβαίνει κατ' αρχήν στο άρθρο 43 ΕΚ η επιβολή εκ μέρους της Γαλλίας παρακρατούμενου στην πηγή φόρου στα μερίσματα που καταβάλλει γαλλική θυγατρική σε ολλανδική μητρική ενώ απαλλάσσονται από τον ίδιο φόρο τα μερίσματα που καταβάλλει γαλλική θυγατρική σε γαλλική μητρική.

15. Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, επιβάλλεται, προκειμένου να είναι σαφής η ανάλυση, να γίνει διάκριση μεταξύ των διαφόρων επιπέδων φορολογίας που μπορούν κατ' αρχήν να εφαρμοστούν στα διανεμόμενα στη θυγατρική κέρδη. Κατ' αρχάς, τα κέρδη αυτά μπορούν να φορολογηθούν στη θυγατρική ως φόρος εισοδήματος επί των εταιρικών κερδών. Δεύτερον, τα κέρδη μπορούν να φορολογηθούν, κατά τη διανομή τους, στο επίπεδο της μητρικής, η φορολογία δε αυτή μπορεί να λάβει είτε τη μορφή φόρου εισοδήματος κατά την καταβολή των μερισμάτων και/είτε τη μορφή φόρου που παρακρατείται στην πηγή από τη διανέμουσα εταιρία.

16. Η ύπαρξη των δύο αυτών δυνατοτήτων φορολογήσεως μπορεί να οδηγήσει, αφενός, σε διπλή οικονομική φορολογία (διπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος, επιβαλλόμενη σε δύο διαφορετικούς φορολογούμενους) και, αφετέρου, σε διπλή νομική φορολογία (διπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος στον ίδιο φορολογούμενο). Διπλή οικονομική φορολογία υφίσταται όταν, π.χ., επιβάλλεται φόρος στα ίδια εισοδήματα πρώτα στην εταιρία ως φόρος εισοδήματος επί των εταιρικών κερδών και ακολούθως στον μέτοχο ως φόρος εισοδήματος. Νομική διπλή φορολογία υφίσταται όταν, π.χ., επιβάλλεται σε μέτοχο, από διαφορετικά κράτη για τα ίδια εισοδήματα, πρώτα παρακρατούμενος στην πηγή φόρος και στη συνέχεια φόρος εισοδήματος.

17. Εν προκειμένω, στην περίπτωση των μερισμάτων που διανέμονται από γαλλικές θυγατρικές σε γαλλικές μητρικές εταιρίες, το γαλλικό σύστημα φορολογίας μερισμάτων προέβλεπε πλήρη σχεδόν απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία επί των μερισμάτων επιβάλλοντας σε αυτά φόρο μία μόνο φορά —ως φόρο εισοδήματος επί των εταιρικών κερδών επιβαλλόμενο στα εισοδήματα της θυγατρικής— και σχεδόν πλήρη απαλλαγή από δεύτερη φορολογία σε επίπεδο μητρικής.

18. Στην περίπτωση μερισμάτων που διανέμονται από γαλλικές θυγατρικές σε ολλανδικές μητρικές εταιρίες, όμως, το γαλλικό σύστημα —θεωρούμενο κατ' ιδίαν και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη σε σχέση με τη γαλλοολλανδική ΣΑΔΦ, όπως απαιτεί το πρώτο προδικαστικό ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου— υπήγαγε τα μερίσματα αυτά σε διπλή οικονομική φορολογία, πρώτον επιβάλλοντας φόρο εισοδήματος επί των εται-

ρικών κερδών στα εισοδήματα της θυγατρικής και δεύτερον επιβάλλοντας στη μητρική παρακράτηση φόρου κατά τη διανομή των μερισμάτων.

19. Το ζήτημα που τίθεται είναι αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση μεταξύ γαλλικών και ολλανδικών μητρικών αποτελεί αυθαίρετη δυσμενή διάκριση η οποία αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ.

20. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [6]. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation, και στην υπόθεση Kerckhaert and Morres [7], παράβαση των άρθρων 43 και 56 ΕΚ υπάρχει οσάκις η διαφορετική μεταχείριση που το κράτος μέλος επιφυλάσσει στους υπαγόμενους στη φορολογική αρμοδιότητά του δεν αποτελεί λογική και άμεση συνέπεια του ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τα πρόσωπα αυτά, όταν πρόκειται για διασυνοριακές συναλλαγές, μπορεί να υπέχουν διαφορετικές φορολογικές υποχρεώσεις απ' ό,τι αν επρόκειτο αποκλειστικά για συναλλαγές εντός του κράτους μέλους [8]. Αυτό έχει την έννοια, ειδικότερα, ότι, για να εμπίπτει στις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας της Συνθήκης, η άνιση φορολογική μεταχείριση πρέπει να απορρέει από άμεση ή συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση προερχόμενη από τους κανόνες μίας και μόνον φορολογικής αρχής, και όχι απλώς λόγω ανισοτήτων ή λόγω της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ δύο ή περισσοτέρων φορολογικών συστημάτων κρατών μελών, ή λόγω της συνυπάρξεως εθνικών φορολογικών διοικητικών αρχών [9].

21. Εν προκειμένω, η φορολογική δικαιοδοσία της Γαλλίας όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται σε ολλανδικές μητρικές εταιρίες —οι οποίες δεν είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία— περιορίζεται σε αυτό που στη διεθνή φορολογική νομοθεσία ονομάζεται εδαφική δικαιοδοσία ή δικαιοδοσία του «κράτους προέλευσης»: με άλλα λόγια, η φορολογική δικαιοδοσία της Γαλλίας ασκείται μόνον επί του εισοδήματος που αποκομίζει η ολλανδική μητρική εταιρία εντός του εδάφους που βρίσκεται στη δικαιοδοσία του κράτους προέλευσης.

22. Όπως εξήγησα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation, η φύση της υποχρεώσεως την οποία υπέχει το κράτος προέλευσης βάσει του άρθρου 43 ΕΚ, όταν ασκεί τη φορολογική δικαιοδοσία του επί του εισοδήματος κατοίκων αλλοδαπής, συνίσταται στην εφαρμογή φορολογικής μεταχειρίσεως όμοιας με αυτήν που εφαρμόζεται στο εισόδημα των κατοίκων ημεδαπής, έχει, δηλαδή, υποχρέωση να μην διακρίνει μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλο-

6 — Βλ., π.χ., απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29, και τη νομολογία που παρατίθεται εκεί).

7 — Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σημείο 32 επ.), προτάσεις μου της 6ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, σημείο 37) και προτάσεις μου της 6ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση C-513/04, Kerckhaert and Morres (σημεία 18 και 19).

8 — Βλ., αναλυτικά επί του θέματος αυτού, σημεία 31 έως 54 των προτάσεών μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of theACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω.

9 — Όπ.π., σημείο 55.

δαπής στον βαθμό που αυτοί υπάγονται φορολογικά στη δικαιοδοσία του [10]. Έτσι, επί παραδείγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν το κράτος προέλευσης υπάγει στη φορολογική του δικαιοδοσία υποκατάστημα εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να επιβάλει στο υποκατάστημα αυτό φορολογικό συντελεστή υψηλότερο από αυτόν που εφαρμόζει στις εταιρίες που εδρεύουν στο έδαφός του [11]. Ομοίως, φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται σε εταιρίες που εδρεύουν στο έδαφός του —συμπεριλαμβανομένων αυτών που χορηγούνται βάσει ΣΑΔΦ [12]— πρέπει να χορηγούνται κατά τον ίδιο τρόπο στα υποκαταστήματα (μόνιμες εγκαταστάσεις) των μη εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών όταν στα υποκαταστήματα αυτά επιβάλλεται φόρος εταιριών κατά τον ίδιο τρόπο με τις εταιρίες που εδρεύουν στο έδαφός του [13]. Ομοίως, όταν το κράτος προέλευσης επιλέγει την απαλλαγή των κατοίκων ημεδαπής από την οικονομική διπλή φορολογία, πρέπει να επεκτείνει το μέτρο αυτό και στους κατοίκους αλλοδαπής στον βαθμό που ανάλογη διπλή οικονομική φορολογία προκύπτει από την άσκηση της φορολογικής του δικαιοδοσίας επί των κατοίκων αλλοδαπής (π.χ., όταν το κράτος προέλευσης επιβάλλει πρώτα φόρο εταιριών επί των εταιρικών κερδών και στη συνέχεια, κατά τη διανομή, φόρο εισοδήματος, παρακρατούμενο ή μη, δευτέρου επιπέδου). Αυτό απορρέει από την αρχή ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγεί το κράτος προέλευσης στους κατοίκους αλλοδαπής πρέπει να είναι ισοδύναμα με αυτά που χορηγούνται στους κατοίκους ημεδαπής στον βαθμό που το κράτος πηγής ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ισοδυνάμως σε αμφότερες τις ομάδες [14].

23. Εφαρμόζοντας τις αρχές αυτές στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, προκύπτει ότι η περίπτωση που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο ερώτημά του αποτελεί κλασικό παράδειγμα εισαγωγής διακρίσεων εκ μέρους της Γαλλίας μεταξύ γαλλικών μητρικών εταιριών (ημεδαπά μερίσματα) και ολλανδικών μητρικών (διανεμόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα). Όπως εξήγησα, το γαλλικό σύστημα εξασφάλιζε την πλήρη σχεδόν απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία των κερδών που διανέμονταν από γαλλική θυγατρική σε γαλλική μητρική εταιρία (μέσω απαλλαγής της τελευταίας από τη φορολογία), αλλά επέβαλλε οικονομική διπλή φορολογία στα κέρδη που διανέμονταν από γαλλική θυγατρική σε ολλανδική μητρική εταιρία (μέσω φόρου παρακρατούμενου από τα διανεμόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα) [15]. Επομένως, μεμονομένως θεωρούμενη, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα ενδεχόμενων ΣΑΔΦ —οι οποίες θίγονται με το δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα—, η μεταχείριση αυτή εισάγει προδήλως διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ: συγκεκριμένα, η Γαλλία επέβαλλε υψηλότερο φορολογικό συντελεστή στα διανεμόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα που καταβάλλονταν σε ολλανδικές μητρικές από αυτόν με τον οποίο έπληττε τα ημεδαπά μερίσματα που διανέμονταν σε γαλλικές μητρικές εταιρίες.

10 — Όπ.π., σημεία 66 έως 73 και σημείο 88.

11 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland (Συλλογή 1999, σ.-2651).

12 — Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain (Συλλογή 1999, σ. I-6161).

13 — Βλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας («Avoir Fiscal») (Συλλογή 1986, σ. 273), απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017) και απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura (Συλλογή 1997, σ. I-2471).

14 — Βλ. αποφάσεις που παρατίθενται ανωτέρω στις υποσημειώσεις 12 και 13.

15 — Αν και δεν αναφέρεται στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, φαίνεται ότι το ίδιο ίσχυε και για άλλες μη εδρεύουσες στη Γαλλία μητρικές εταιρίες, μολονότι το ακριβές ύψος του παρακρατούμενου επί των διανεμομένων στην αλλοδαπή μερισμάτων φόρου καθοριζόταν από τους όρους της (ενδεχόμενης) ΔΤΣ.

24. Είναι αληθές ότι ενώ, δυνάμει του άρθρου 216, παράγραφος 2, του CGI, τα διανεμόμενα σε γαλλική μητρική μερίσματα απαλλάσσονταν σχεδόν συνολικά από τον φόρο που επιβάλλεται στις μητρικές εταιρίες, ένα ποσοστό 5 % του συνολικού εισοδήματος της μητρικής από τα μερίδια, περιλαμβανομένης της πιστώσεως φόρου, δεν αφαιρούνταν από τα συνολικά φορολογούμενα κέρδη της μητρικής εταιρίας (που αντιπροσώπευε έξοδα και λοιπές επιβαρύνσεις συναφείς με το απαλλασσόμενο εισόδημα από μερίσματα). Αν και αυτό είχε ως αποτέλεσμα να μην απαλλάσσεται πλήρως το ημεδαπό εισόδημα από μερίσματα από την οικονομική διπλή φορολογία —π.χ. 5 % του εισοδήματος αυτού περιλαμβανόταν στα φορολογούμενα κέρδη της γαλλικής μητρικής εταιρίας— αυτό το εισόδημα από μερίσματα εξακολουθούσε σαφώς να φορολογείται με γενικό φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο από αυτόν στον οποίον υπάγονταν τα διανεμόμενα στην αλλοδαπή μερίσματα, τα οποία, δυνάμει του άρθρου 187, παράγραφος 1, του CGI και ελλείψει εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, υπάγονταν σε παρακράτηση φόρου ύψους 25 %, και, στην περίπτωση μερισμάτων διανεμόμενων προς ολλανδική μητρική εταιρία, υπάγονταν σε παρακράτηση φόρου ύψους 5 % σύμφωνα με τη γαλλο-ολλανδική ΣΑΔΦ.

25. Η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, ωστόσο, ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν συνιστά δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ, διότι, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, η Γαλλία —ως κράτος προέλευσης— έχει δικαίωμα να φορολογήσει τα μερίσματα γαλλικής θυγατρικής που καταβάλλονται σε μη γαλλική μητρική εταιρία.

26. Το επιχείρημα αυτό είναι προδήλως μη πειστικό. Όπως εξήγησα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ενώ, βάσει της κοινοτικής νομοθεσίας, η εξουσία κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας ανήκει σαφώς στα κράτη μέλη — και το Δικαστήριο δέχθηκε ρητώς και επανειλημμένα τη συμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο της βασικής διακρίσεως μεταξύ της αρμοδιότητας του κράτους κατοικίας και του κράτους προέλευσης τα κράτη μέλη πρέπει, όμως, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας την απαγόρευση διακρίσεων των άρθρων 43 και 56 ΕΚ[16].

27. Η Γαλλική Κυβέρνηση προβάλλει επίσης το επιχείρημα ότι, σύμφωνα με το διεθνές φορολογικό δίκαιο, κατ' αρχήν η παροχή απαλλαγής από τη διπλή φορολογία στην περίπτωση διασυνοριακών εισοδημάτων εμπίπτει στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας του φορολογούμενου, π.χ., στην περίπτωση της ολλανδικής μητρικής, στην Ολλανδία. Και πάλι, ωστόσο, βρίσκω το επιχείρημα αυτό παντελώς αβάσιμο. Είναι αληθές ότι, όπως έχω επισημάνει με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Kerckhaert and Morres, σε περιπτώσεις νομικής διπλής φορολογίας διασυνοριακών εισοδημάτων, το κράτος προέλευσης είναι αρμόδιο, κατ' αρχήν, να επιλέξει το αν και μέχρι ποίου βαθμού επιθυμεί να παράσχει απαλλαγή από τη διπλή φορολογία, βάσει του κανόνα του διεθνούς φορολογικού δικαίου του «δικαιώ-

16 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψεις 51 και 52)· απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich (Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψεις 49 και 50)· απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D (Συλλογή 2005, σ. I-5821, σκέψη 28)· απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse (Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 45)· απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2000, σ. I-11819, σκέψη 93)· απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 30 και 31)· απόφαση Saint-Gobain, υποσημείωση 12 ανωτέρω· απόφαση Futura, υποσημείωση 13 ανωτέρω (σκέψεις 20 και 21)· και απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 57).

ματος της χώρας προέλευσης», [17]. Αυτό ωστόσο ουδόλως επηρεάζει την υποχρέωση του κράτους προέλευσης να επιφυλάσσει στους κατοίκους αλλοδαπής την ίδια μεταχείριση που επιφυλάσσει στους κατοίκους του, στον βαθμό που αυτοί εμπίπτουν στη φορολογική αρμοδιότητά του.

28. Εν τέλει, θα ήθελα να προσθέσω ότι η Γαλλική Κυβέρνηση δεν προέβαλε κανένα επιχείρημα ως προς το γιατί αυτή η δυσμενής μεταχείριση πρέπει να θεωρηθεί δικαιολογημένη, βάσει, π.χ., της ανάγκης πρόληψης καταχρήσεως δικαιώματος [18] ή της ανάγκης εξασφαλίσεως της συνοχής των εθνικών φορολογικών συστημάτων [19], ούτε εξάλλου προτάθηκε με την απόφαση περί παραπομπής η ύπαρξη τέτοιας δικαιολογίας.

29. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι μέτρο όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, που επιβάλλει παρακρατούμενο στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων που λαμβάνουν μητρικές εταιρίες μη εδρεύουσες στη Γαλλία από εδρεύουσες στη Γαλλία θυγατρικές τους, απαλλάσσει δε τα μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στη Γαλλία από τις εδρεύουσες στη Γαλλία θυγατρικές τους, αποτελεί εισάγοντα διάκριση περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ.

Β — *Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος*

30. Με το δεύτερο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν, οσάκις η ΣΑΔΦ μεταξύ Γαλλίας και άλλου κράτους μέλους επιτρέπει παρακρατούμενο στην πηγή φόρο, όπως αυτός του πρώτου ερωτήματος, και προβλέπει τη δυνατότητα παρακράτησής του από τον φόρο που οφείλεται σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, η σύμβαση αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την εκτίμηση της συμβατότητας του μέτρου με το άρθρο 43 ΕΚ. Με το τρίτο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, στην περίπτωση που η εφαρμοστέα ΣΑΔΦ πρέπει πράγματι να ληφθεί υπόψη, αν το ενδεχόμενο να αδυνατεί η εδρεύουσα στη Γαλλία μητρική εταιρία να προβεί στον προβλεπόμενο από τη σύμβαση συνυπολογισμό σημαίνει ότι το μέτρο πρέπει να θεωρηθεί ως αντίθετο προς το άρθρο 43 ΕΚ.

31. Τα ερωτήματα αυτά, από κοινού θεωρούμενα, σχετίζονται με τα εξής γεγονότα: 1) σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 3, της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως, η Ολλανδία έπρεπε να χορηγήσει πίστωση φόρου για την παρακράτηση φόρου 5 % επί των μερισμάτων από γαλλική πηγή, μέχρι του ποσού του ούτως ή άλλως οφειλόμενου επί των μερισμάτων αυτών ολλανδικού φόρου· αλλά 2) στην πραγματικότητα,

17 — Βλ. υποσημείωση 7 ανωτέρω (σημείο 34 επ.).

18 — Βλ., π.χ., απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2000, C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Συλλογή 2002, σ. I-11779), και απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695).

19 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249).

επειδή η Ολλανδία δεν επέβαλλε φόρο στην ολλανδική μητρική εταιρία για τα διανεμόμενα από γαλλική —και κάθε άλλη αλλοδαπή— πηγή μερίσματα, δεν χορηγούσε καμία πίστωση φόρου προς αντιστάθμιση του γαλλικού παρακρατούμενου φόρου.

32. Θα εξετάσω πρώτον τις αρχές για την ανάλυση της σημασίας των συνεπειών της ΣΑΔΦ στην εκτίμηση της συμβατότητας με το άρθρο 43 ΕΚ σε δεδομένη περίπτωση, εφαρμόζοντας στη συνέχεια τις αρχές αυτές στην υπό κρίση υπόθεση.

1. Οι συνέπειες των ΣΑΔΦ πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την εκτίμηση της συμβατότητας των εθνικών μέτρων με το άρθρο 43 ΕΚ;

33. Κατ' αρχάς, όπως έχω διευκρινίσει με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, κατά τη γνώμη μου η πραγματική συνέπεια μιας ΣΑΔΦ στην κατάσταση του φορολογουμένου πρέπει να ληφθεί υπόψη εφόσον, στη συγκεκριμένη περίπτωση, εισάγονται διακρίσεις σε βάρος του φορολογουμένου αυτού κατά τρόπο αντιβαίνοντα στο άρθρο 43 ΕΚ. Η εκτίμηση για τη συμμόρφωση κράτους μέλους με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη Συνθήκη για την ελεύθερη μετακίνηση πρέπει να λάβει υπόψη τις συνέπειες της συμβάσεως για δύο σημαντικούς λόγους [20].

34. Πρώτον, αυτό απορρέει από το γεγονός ότι, όπως έχω επισημάνει [21], σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, τα κράτη μέλη έχουν την ελευθερία να κατανέμουν μεταξύ τους όχι μόνον τη φορολογική αρμοδιότητα, αλλά και την προτεραιότητα στη φορολόγηση. Σήμερα, στο κοινοτικό δίκαιο δεν υπάρχουν εναλλακτικά κριτήρια ούτε βάση για την καθιέρωση τέτοιων κριτηρίων. Έτσι, με την υπόθεση *Gilly*, το Δικαστήριο, αφού επισήμανε ότι η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας βάσει της ιθαγενείας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά δυσμενή διάκριση, αποφάνθηκε ότι η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας με αυτό το κριτήριο «[απορρέει], ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σε κοινοτικό πλαίσιο ιδίως βάσει του άρθρου [293], δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης, από την αρμοδιότητα που έχουν τα συμβαλλόμενη μέρη να καθορίζουν, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας. Όσον αφορά επίσης την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, δεν είναι παράλογο το να εμπνέονται τα κράτη μέλη από τη διεθνή πρακτική και από το υπόδειγμα συμβάσεως που κατάρτισε ο ΟΟΣΑ [...]» [22]. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη συλλογιστική αυτή, μεταξύ άλλων, με την απόφασή του στην υπόθεση *D* [23].

35. Αυτό σημαίνει, π.χ., ότι επιτρέπεται κατ' αρχήν στο κράτος προέλευσης που επιβάλλει διπλή οικονομική φορολογία σε μερίσματα να εξασφαλίζει, μέσω συμβάσεων

20 — Βλ. σκέψη 71 των προτάσεών μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω.

21 — Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Kerckhaert and Morres, υποσημείωση 7 ανωτέρω (σκέψεις 32 έως 33), και στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψη 52).

22 — Υπόθεση Gilly, υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψεις 30 και 31). Βλ., επίσης, υπόθεση Saint-Gobain, υποσημείωση 12 ανωτέρω (σκέψη 57).

23 — Βλ. υπόθεση D, υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψεις 50 έως 53).

ακολουθούμενων από διμερείς διαπραγματεύσεις, ότι θα δοθεί απαλλαγή από το κράτος κατοικίας.

36. Δεύτερον, αν δεν ληφθούν υπόψη οι συνέπειες της συμβάσεως σε μια ατομική περίπτωση, τότε αγνοείται η οικονομική πραγματικότητα της δραστηριότητας του φορολογούμενου αυτού και τα κίνητρα σε διασυνοριακό πλαίσιο. Με άλλα λόγια, μπορεί έτσι να διαστρεβλωθεί το πραγματικό αποτέλεσμα επί του φορολογούμενου αυτού του συνδυασμού των υποχρεώσεων που προέρχονται από το κράτος κατοικίας και από το κράτος προέλευσης.

37. Επομένως, όπως έχω επισημάνει με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, οι υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας στο κράτος εγκατάστασης και στο κράτος προέλευσης θα πρέπει να εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο ή να θεωρείται ότι καταλήγουν σε μια μορφή ισορροπίας. Η εξέταση της κατάστασης ενός μεμονωμένου επιχειρηματία σε ένα μόνον από τα κράτη αυτά —χωρίς να ληφθούν υπόψη οι υποχρεώσεις που υπέχει το άλλο κράτος από το άρθρο 43 ΕΚ— ενδέχεται να δημιουργήσει μονόπλευρες και παραπλανητικές εντυπώσεις και να μην οδηγήσει σε πλήρη αντίληψη της οικονομικής πραγματικότητας στο πλαίσιο της οποίας ενεργεί ο συγκεκριμένος επιχειρηματίας [24].

24 — Υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψη 72).

38. Αυτό το είδος προσεγγίσεως υιοθετήθηκε, π.χ., από το Δικαστήριο με την απόφαση στην υπόθεση Bouanich [25]. Η υπόθεση αυτή αφορούσε τη συμβατότητα με το άρθρο 56 ΕΚ της σουηδικής νομοθεσίας που προέβλεπε, σε περίπτωση μειώσεως του εταιρικού κεφαλαίου, τη φορολόγηση ως μερισμάτων των ποσών από εξαγορά τίτλων όταν τα ποσά αυτά καταβάλλονται σε μέτοχο κάτοικο αλλοδαπής, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών κτήσεως των τίτλων αυτών, ενώ, εάν τα ίδια ποσά καταβάλλονται σε μέτοχο που είναι κάτοικος, φορολογούνται ως υπεραξίες με δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών κτήσεως των τίτλων αυτών. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, η νομοθεσία αυτή, αφ' εαυτού θεωρούμενη και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η εφαρμοστέα ΣΑΔΦ, σαφώς εισήγαγε διακρίσεις. Ωστόσο, εάν το εθνικό δικαστήριο διαπίστωνε, βάσει των πραγματικών περιστατικών της ενώπιόν του διαδικασίας, ότι το αποτέλεσμα της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ [26] ήταν ότι στην πραγματικότητα οι κάτοικοι αλλοδαπής είχαν ίση μεταχείριση με τους κατοίκους ημεδαπής, τότε δεν υπάρχει παράβαση του άρθρου 56 ΕΚ. Το Δικαστήριο ανέπτυξε την εξής συλλογιστική:

«Εφόσον το φορολογικό καθεστώς που καθιερώνεται με τη γαλλοσουηδική σύμβαση, ερμηνευόμενη βάσει των σχολίων της πρότυπης συμβάσεως του ΟΟΣΑ, αποτελεί τμήμα του ισχύοντος στην υπόθεση της κύριας δίκης νομικού πλαισίου, όπως άλλωστε παρουσιάστηκε και από το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο οφείλει να το

25 — Βλ. υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψη 51).

26 — Η υπόθεση εκείνη αφορούσε τη γαλλοσουηδική ΣΑΔΦ, η οποία επέβαλλε ανώτατο όριο για τη φορολόγηση των μερισμάτων των μετόχων κατοίκων αλλοδαπής κατώτερο από αυτό που ισχύει για τους μετόχους κατοίκους ημεδαπής και επέτρεπε, όπως προκύπτει από την ερμηνεία της συμβάσεως αυτής βάσει των σχολίων του ΟΟΣΑ επί της ισχύουσας πρότυπης συμβάσεως, την έκπτωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών αυτών από το ποσό που προκύπτει από την εξαγορά μετοχών.

λάβει υπόψη προκείμενου να δώσει μια χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου [...]» [27]

39. Συμφωνώ με το συμπέρασμα αυτό του Δικαστηρίου [28].

40. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατ' αρχήν το κράτος μέλος είναι ελεύθερο να εξασφαλίζει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχει από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας ανατρέχοντας σε διατάξεις της ΣΑΔΦ. Έτσι, παίρνοντας ως παράδειγμα το κράτος προέλευσης, το οποίο επιβάλλει στους κατοίκους αλλοδαπής καθώς και στους κατοίκους ημεδαπής την ίδια εσωτερική διπλή οικονομική φορολογία, φρονώ ότι το κράτος αυτό προέλευσης είναι κατ' αρχήν ελεύθερο να εξασφαλίζει ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής τυγχάνουν της ίδιας απαλλαγής από τη διπλή φορολογία όπως και οι κάτοικοι ημεδαπής δυνάμει της ΣΑΔΦ.

41. Ωστόσο, όπως επίσης επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, η αρχή αυτή υπόκειται σε δύο σημαντικές προϋποθέσεις.

42. Πρώτον, η μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους κατοίκους αλλοδαπής δυνάμει της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ πρέπει να είναι ισοδύναμη, ως προς το πρακτικό της αποτέλεσμά της, με τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους κατοίκους ημεδαπής. Στην υπόθεση Bouanich, το Δικαστήριο ορθώς κατά την άποψή μου έκρινε ότι απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει, βάσει των πραγματικών περιστατικών της δεδομένης υποθέσεως, αν, λαμβανομένης υπόψη της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, οι μέτοχοι που είναι κάτοικοι ημεδαπής τυγχάνουν πράγματι ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως από τους μετόχους κατοίκους αλλοδαπής [29]. Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξα βάσει των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, αναπτύσσοντας τη συλλογιστική ότι, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες το Ηνωμένο Βασίλειο επέβαλλε δυνάμει ορισμένων ΣΑΔΦ διπλή οικονομική φορολογία σε μερίσματα διανεμόμενα στην αλλοδαπή υπό τη μορφή φόρου εισοδήματος, εναπόκειται στο Ηνωμένο Βασίλειο να διασφαλίσει

27 — Βλ. υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψη 51).

28 — Επισημαίνει, όπως παρατήρησα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψη 83), ότι στο ζήτημα αυτό το Δικαστήριο ΕΖΕΣ ακολούθησε διαφορετική προσέγγιση με την απόφασή του στην υπόθεση Fokus Bank (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2004, E 1/04, Fokus Bank κατά Κράτους της Νορβηγίας). Στην υπόθεση αυτή τέθηκε, μεταξύ άλλων, το ζήτημα της συμβατότητας με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων (άρθρο 40 Συμφωνίας ΕΟΧ, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 56 ΕΚ) της νορβηγικής νομοθεσίας, δυνάμει της οποίας η Νορβηγία επιβάλλει στα εταιρικά κέρδη, κατ' αρχάς, φόρο εταιριών και, κατά τη διανομή 1) φόρο εισοδήματος στους κατοίκους ημεδαπής. Ωστόσο, παρέχεται στους κατοίκους ημεδαπής δυνατότητα πλήρους συμψηφισμού της πιστώσεως φόρου προκειμένου να εξαλειφθεί η διπλή οικονομική φορολογία των μερισμάτων· 2) παρακράτηση φόρου 15 % στους κατοίκους αλλοδαπής. Ωστόσο, σύμφωνα με την εφαρμοστέα στην υπόθεση αυτή ΣΑΔΦ παρεχόταν πίστωση φόρου, ισόποση με το παρακρατηθέν ποσό, προς συμψηφισμό με τη φορολογική υποχρέωση στο κράτος εγκατάστασης. Αποφαινόμενο ότι ο κανόνας αυτός παραβιάζει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, το Δικαστήριο ΕΖΕΣ εξίσωσε τη φορολόγηση των καταβαλλόμενων στην αλλοδαπή μερισμάτων (φορολόγηση στο κράτος προέλευσης) με τα καταβαλλόμενα στην ημεδαπή μερίσματα (φορολόγηση στο κράτος εγκατάστασης), στηριζόμενο στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Lenz και Manninen (σκέψη 30), αναπτύσσοντας τον συλλογισμό ότι το κράτος προέλευσης δεν μπορεί να μη στηριχθεί, καταρχήν, στις διατάξεις μιας ΣΑΔΦ ώστε να εξαλείψει την οικονομική διπλή φορολογία που προκάλεσε το κράτος προέλευσης (σκέψη 37). Για τους λόγους που εξήγησα ανωτέρω και με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, δεν συμφωνώ με την ανάλυση αυτή.

29 — Βλ. υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψεις 54 έως 56).

—μέσω ΣΑΔΦ ή με άλλο τρόπο— ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής θα έχουν την ίδια μεταχείριση (στην περίπτωση εκείνη, ισοδύναμη απαλλαγή από τη διπλή οικονομική φορολογία) με τους κατοίκους ημεδαπής που υπόκεινται στη φορολογική αρμοδιότητα του Ηνωμένου Βασιλείου [30].

43. Δεύτερον, εναπόκειται στο κράτος μέλος τα μέτρα του οποίου εκ πρώτης όψεως —χωρίς να ληφθεί υπόψη η εφαρμοστέα ΣΑΔΦ— εισάγουν διακρίσεις να εξασφαλίσει ότι επιτυγχάνεται στην πράξη αποτέλεσμα που δεν εισάγει διακρίσεις δυνάμει της ΣΑΔΦ. Με άλλα λόγια, δεν μπορεί να προβληθεί νομίμως, προς αντίκρουση προσφυγής για παραβίαση απαγορευτικών διατάξεων της Συνθήκης, ότι το αντισυμβαλλόμενο στη ΣΑΔΦ κράτος παρέβη τις από τη ΣΑΔΦ υποχρεώσεις του παραλείποντας, π.χ., να χορηγήσει το σχετικό φορολογικό πλεονέκτημα ή την απαλλαγή από τη διπλή οικονομική φορολογία. Τουναντίον, όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Kerckhaert and Morres, η εκτίμηση για το αν οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας συμβαλλόμενου μέρους είναι συμβατές με την εφαρμοστέα ΣΑΔΦ και οι ενδεχόμενες συνέπειες της παραβάσεώς της στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας αποτελούν ζήτημα της αποκλειστικής αρμοδιότητας του αιτούντος δικαστηρίου [31]. Αντιθέτως, το ότι η νομοθεσία ενός κράτους μέλους συνάδει ή πρέπει να συνάδει με τις διατάξεις της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ δεν προδικάζει, από μόνο του, ότι είναι συμβατή και με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας: αποτελεί πάγια θέση του Δικαστηρίου ότι τα κράτη μέλη, όταν ασκούν τη φορολογική αρμοδιότητα που τους έχει απονεμηθεί βάσει ΣΑΔΦ, οφείλουν σε κάθε περίπτωση να συμμορφώνονται με την απαγόρευση εισαγωγής δυσμενών διακρίσεων που επιβάλλουν τα άρθρα 43 και 56 ΕΚ [32]. Έτσι, όπως κατέληξα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, στην υπόθεση εκείνη η διασφάλιση ότι ο προσφεύγων που δεν είναι εγκατεστημένος στο Ηνωμένο Βασίλειο θα έχει, μέσω ΣΑΔΦ, ισοδύναμη μεταχείριση με τους κατοίκους ημεδαπής που υπόκεινται στην ίδια διπλή οικονομική φορολογία του Ηνωμένου Βασιλείου αποτελούσε κατά τη γνώμη μου μέρος της υποχρεώσεως που υπέχει το Ηνωμένο Βασίλειο από το άρθρο 43 ΕΚ και το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να αντιτάξει ότι το αντισυμβαλλόμενο μέρος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη ΣΑΔΦ διότι δεν ήρε την οικονομική διπλή φορολογία [33].

2. Εφαρμογή των αρχών αυτών στην υπό κρίση υπόθεση

44. Η εφαρμογή των αρχών αυτών στην υπό κρίση υπόθεση μας οδηγεί, κατά τη γνώμη μου, στο συμπέρασμα ότι η Γαλλία θα είχε

30 — Υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψη 88).

31 — Βλ. υποσημείωση 7 ανωτέρω (σκέψη 38). Βλ. επίσης, κατ' αναλογία, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση *Gilly*, υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψη 25), με τις οποίες επισημαίνει ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποφανθεί για τη συμβατότητα των διατάξεων ΣΑΔΦ με την κοινοτική νομοθεσία, ούτε μπορεί να επιχειρήσει να ερμηνεύσει τις διατάξεις αυτές, εφόσον αποτελούν τμήμα διμερούς συμφωνίας που δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Κοινότητας και ρυθμίζεται αποκλειστικά από τα κράτη μέλη.

32 — Ομοίως, βλ. επίσης, π.χ., το συμπέρασμα του Δικαστηρίου στην απόφασή του στην υπόθεση Bouanich, υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψη 56) και αποφάσεις De Groot, υποσημείωση 16 ανωτέρω (σκέψεις 93 και 94), και Saint-Gobain, υποσημείωση 12 ανωτέρω (σκέψεις 57 και 58).

33 — Υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψη 89).

συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 43 ΕΚ εάν το αποτέλεσμα της γαλλο-ολλανδικής ΣΑΔΦ ήταν ότι η απαλλαγή των ολλανδικών μητρικών εταιριών από τη διπλή οικονομική φορολογία που επέβαλλε η Γαλλία στα γαλλικής προελεύσεως μερίσματα ισοδυναμούσε στην πράξη με την απαλλαγή που δικαιούνταν οι γαλλικές μητρικές για μερίσματα γαλλικής προέλευσης.

45. Από την απόφαση περί παραπομπής, ωστόσο, προκύπτει σαφώς το αντίθετο.

46. Συγκεκριμένα, επειδή η Ολλανδία χορηγούσε απαλλαγή από τον φόρο για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης που καταβάλλονταν σε ολλανδικές μητρικές εταιρίες, στα μερίσματα γαλλικής προέλευσης δεν επιβαλλόταν στην πραγματικότητα καμία ολλανδική φορολογία με την οποία θα μπορούσε να συμψηφιστεί το 5 % του γαλλικού παρακρατούμενου στην πηγή φόρου. Επιπλέον, το αποτέλεσμα αυτό έχω τη γνώμη ότι συμφωνεί πλήρως με την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας σύμφωνα με το άρθρο 24 της γαλλο-ολλανδικής ΣΑΔΦ. Όπως προβλέπει το άρθρο 24, παράγραφος 1, αυτής της ΣΑΔΦ, η Ολλανδία είχε το δικαίωμα να συμπεριλάβει στη βάση επιβολής φόρου το εισόδημα ή περιουσιακά στοιχεία τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της ΣΑΔΦ, ήταν φορολογητέα στη Γαλλία. Η υποχρέωση της Ολλανδίας από το άρθρο 24, παράγραφος 3, της ΣΑΔΦ να παράσχει πίστωση φόρου για τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο που επιβάλλεται στη Γαλλία επί των γαλλικής προέλευσης μερισμάτων υφίστατο μόνο στις περιπτώσεις που η Ολλανδία είχε επιλέξει να συμπεριλάβει το εισόδημα αυτό στη φορολογητέα βάση, και τούτο μόνο μέχρι του ποσού του ολλανδικού φόρου επί των μερισμάτων αυτών.

47. Η Ολλανδία επέλεξε τελικώς να απαλλάξει τα γαλλικής προέλευσης μερίσματα από οποιαδήποτε φορολογία επιβαλλομένη στις ολλανδικές μητρικές. Κατά τη γνώμη μου, αυτό καταδεικνύει ότι η Ολλανδία επέλεξε να μη συμπεριλάβει τα μερίσματα αυτά στη βάση επιβολής φόρου και, κατά συνέπεια, δεν γεννήθηκε υποχρέωση πίστωσης του γαλλικού παρακρατούμενου φόρου. Εν πάση περιπτώσει, η υποχρέωση αυτή περιοριζόταν στην πίστωση μέχρι του ποσού του φόρου με το οποίο φορολογούνται ούτως ή άλλως στην Ολλανδία τα μερίσματα — στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό αυτό ήταν μηδενικό.

48. Το αποτέλεσμα ήταν ότι τα διανεμόμενα σε ολλανδικές μητρικές εταιρίες μερίσματα γαλλικής προέλευσης παρέμειναν υπαγόμενα στο διπλό «επίπεδο» φορολογίας που επέβαλλε η Γαλλία (φόρος εισοδήματος επί των εταιρικών κερδών επιβαλλόμενος στη γαλλική θυγατρική ακολουθούμενος από παρακράτηση φόρου στην ολλανδική μητρική)· δεν υπήρχε καμία απολύτως άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας. Αντιθέτως, τα διανεμόμενα σε γαλλικές μητρικές μερίσματα γαλλικής προέλευσης υπέκειντο σε ένα μόνον επίπεδο φορολογίας (φόρος εισοδήματος επί των εταιρικών κερδών επιβαλλόμενος στη θυγατρική) — σχεδόν πλήρης άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας.

49. Για τους λόγους που εκτίθενται, ανωτέρω, στην απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος, πρόκειται για περίπτωση η οποία σαφώς δημιουργεί διακρίσεις και αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ.

50. Μολονότι δεν σχετίζεται ευθέως με την υπό κρίση υπόθεση, θα ήθελα να προσθέσω ότι, για τους λόγους που εξήγησα ανωτέρω, ακόμη και αν η Ολλανδία είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη ΣΑΔΦ μη χορηγώντας πίστωση φόρου για την επιβαλλόμενη γαλλική παρακράτηση φόρου, αυτό δεν θα αποτελούσε ικανοποιητικό αμυντικό ισχυρισμό για τη Γαλλία κατά της αιτιάσεως ότι η εισάγουσα διακρίσεις φορολογική νομοθεσία της αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ[34].

51. Με το υπόμνημα αντικρούσεως, η Γαλλική Κυβέρνηση προέβαλε τον ισχυρισμό ότι οποιοδήποτε περιοριστικό αποτέλεσμα της νομοθεσίας της, που οφείλεται στην αδυναμία στην πράξη των ολλανδικών μητρικών να συμψηφίσουν τη γαλλική παρακράτηση φόρου με τον ολλανδικό φόρο, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως απορρέον ευθέως από τη γαλλική νομοθεσία, αλλά είναι μάλλον αποτέλεσμα των αποκλίσεων που υπάρχουν μεταξύ του γαλλικού και του ολλανδικού φορολογικού συστήματος. Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές, ωστόσο, ότι το επιχείρημα αυτό παραβλέπει τη διαφορά μεταξύ των απλών αποκλίσεων μεταξύ διακριτών (μη εισαγόντων διακρίσεις) εθνικών φορολογικών συστημάτων —τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ[35]— και δυσμενούς διακρίσεως που απορρέει από τους κανόνες μιας και μόνης νομοθεσίας — η οποία παραβιάζει το άρθρο 43 ΕΚ, πλην της περιπτώσεως που είναι δικαιολογημένη. Εφόσον η διπλή οικονομική φορολογία της υπό κρίση υποθέσεως επιβάλλεται μόνον από τη Γαλλία, είναι εμφανές ότι εμπίπτει στην τελευταία αυτή κατηγορία.

52. Για τους λόγους αυτούς, στο τρίτο ερώτημα πρέπει κατά τη γνώμη μου να δοθεί η απάντηση ότι, κατ' αρχήν, η πραγματική συνέπεια της ΣΑΔΦ στην κατάσταση ενός φορολογουμένου πρέπει να ληφθεί υπόψη εφόσον, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δημιουργούνται διακρίσεις σε βάρος του φορολογουμένου αυτού κατά τρόπο αντιβαίνοντα στο άρθρο 43 ΕΚ. Η Γαλλία, παραλείποντας να εξασφαλίσει ότι χορηγήθηκε, πράγματι, σε μη γαλλική μητρική εταιρία που εισπράττει μερίσματα γαλλικής προέλευσης απαλλαγή από την επιβαλλόμενη στη Γαλλία διπλή οικονομική φορολογία ισοδύναμη με αυτή που χορηγείται σε γαλλική μητρική, είτε βάσει της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ είτε με άλλο τρόπο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 43 ΕΚ.

34 — Βλ. σκέψη 43, ανωτέρω.

35 — Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, υποσημείωση 2 ανωτέρω (σκέψεις 43 έως 47).

V — Πρόταση

53. Για τους λόγους που εκτίθενται ανωτέρω, φρονώ ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να απαντήσει ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα που του υπέβαλε το Conseil d'État:

«1) Μέτρο όπως το επίδικο της κύριας δίκης, που επιβάλλει παρακρατούμενο στην πηγή φόρο για τα μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρίες μη εδρεύουσες στη Γαλλία από εδρεύουσες στη Γαλλία θυγατρικές τους, απαλλάσσει δε τα μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στη Γαλλία από τις εδρεύουσες στη Γαλλία θυγατρικές τους, αποτελεί εισάγοντα διάκριση περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ.

2) Κατ' αρχήν, η πραγματική συνέπεια της ΣΑΔΦ στην κατάσταση ενός φορολογουμένου πρέπει να ληφθεί υπόψη εφόσον, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δημιουργούνται διακρίσεις σε βάρος του φορολογουμένου αυτού κατά τρόπο αντιβαίνοντα στο άρθρο 43 ΕΚ. Η Γαλλία, παραλείποντας να εξασφαλίσει ότι χορηγήθηκε, πράγματι, σε μη γαλλική μητρική εταιρία που εισπράττει μερίσματα γαλλικής προέλευσης απαλλαγή από την επιβαλλόμενη στη Γαλλία διπλή οικονομική φορολογία ισοδύναμη με αυτή που χορηγείται σε γαλλική μητρική, είτε βάσει της εφαρμοστέας ΣΑΔΦ είτε με άλλο τρόπο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 43 ΕΚ.»