ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 12ης Δεκεμβρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-446/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Οκτωβρίου 2004, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Test Claimants in the FII Group Litigation

κατά

Commissioners of Inland Revenue,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (εισηγητή), P. Kūris και E. Juhász(προέδρους τμήματος), J. N. Cunha Rodrigues, Γ. Αρέστη, A. Borg Barthet και M. Ilešič, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Νοεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Test Claimants in the FII Group Litigation, εκπροσωπούμενοι από τον G. Aaronson, QC, καθώς και από τους P. Farmer και D. Cavender, barristers, κατ' εντολή των S. Whitehead και M. Anderson, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την E. O'Neill, στη συνέχεια από την C. Gibbs, επικουρούμενες από τον G. Barling, QC, καθώς και τον D. Ewart και την S. Stevens, barristers,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από την G. Clohessy, BL, και τον A. Collins, SC,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 6ης Απριλίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και των άρθρων 4, παράγραφος 1, και 6 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 (ΕΕ L 225, σ. 6).

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο και, αφετέρου, των Commissioners of Inland Revenue (φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου) σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλονται από μη εγκατεστημένες σε αυτό το κράτος μέλος εταιρίες.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, ως είχε αρχικώς, όριζε:

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

— είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

— είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το μέρος του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρία κατ' εφαρμογή των διατάξεων παρέκκλισης του άρθρου 5, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου.»

4 Κατά το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής, το κράτος μέλος του οποίου το δίκαιο διέπει τη μητρική εταιρία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών τα οποία η μητρική εταιρία δέχεται από τη θυγατρική της.

5 Το άρθρο 7 της οδηγίας 90/435 ορίζει:

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

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

Η εθνική νομοθεσία

6 Σύμφωνα με την ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογική νομοθεσία, υπόκεινται σε φόρο εταιριών στο εν λόγω κράτος τα κέρδη που πραγματοποιούνται

εντός μιας χρήσεως από οποιαδήποτε εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος, καθώς και από οποιαδήποτε εταιρία μη εγκατεστημένη εκεί, ασκούσα όμως εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

7 Από το 1973, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας εφαρμόζει σύστημα φορολογίας, επονομαζόμενο «μερικού συμψηφισμού», στο πλαίσιο του οποίου, προς αποφυγή της οικονομικής διπλής φορολογίας, οσάκις μια ημεδαπή εταιρία διανέμει κέρδη, οι μέτοχοί της δικαιούνται να συμψηφίσουν μέρος του φόρου εταιριών που η εταιρία αυτή έχει καταβάλει. Μέχρι τις 6 Απριλίου 1999, το σύστημα αυτό στηριζόταν, αφενός, στην εκ μέρους της διανέμουσας εταιρίας προκαταβολή του φόρου εταιριών και, αφετέρου, στην παροχή πίστωσης φόρου στους δικαιούχους των μερισμάτων, καθώς και, για τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες δικαιούχους μερισμάτων, απαλλαγής από τον φόρο των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρία επίσης εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος.

Η προκαταβολή φόρου εταιριών

8 Κατά το άρθρο 14 του νόμου του 1988, περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988, στο εξής: ICTA), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που καταβάλλει μερίσματα στους μετόχους της υποχρεούται να προκαταβάλλει φόρο εταιριών (advance corporation tax, στο εξής: ACT), υπολογιζόμενο επί του ποσού ή της αξίας της διανομής.

9 Η εταιρία δικαιούται να συμψηφίσει, μέχρι ορισμένο όριο, τον ACT που καταβλήθηκε λόγω διανομής κερδών που πραγματοποιήθηκε εντός μιας χρήσεως με τον φόρο εταιριών που οφείλει για τη χρήση αυτή (mainstream corporation tax). Αν η φορολογική οφειλή της εταιρίας από τον φόρο εταιριών δεν αρκεί για να

συμψηφιστεί εξ ολοκλήρου ο ACT, ο επιπλέον ACT μπορεί να μεταφερθεί είτε σε προγενέστερη ή σε μεταγενέστερη χρήση είτε στις θυγατρικές εταιρίες της εταιρίας αυτής, οι οποίες μπορούν να τον συμψηφίσουν οι ίδιες με το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλουν. Ο επιπλέον ACT μπορεί να μεταφερθεί μόνο σε θυγατρικές εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο.

10 Οι εγκατεστημένοι στο Ηνωμένο Βασίλειο όμιλοι εταιριών μπορούν επίσης να επιλέξουν να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλων εταιριών, το οποίο επιτρέπει στις εταιρίες που ανήκουν σε τέτοιον όμιλο να μην καταβάλουν ACT μέχρις ότου η μητρική εταιρία του ομίλου προβεί σε διανομή μερισμάτων. Το σύστημα αυτό, το οποίο αποτέλεσε αντικείμενο της αποφάσεως της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727), δεν εξετάζεται στην υπό κρίση υπόθεση.

Η κατάσταση των εγκατεστημένων στην ημεδαπή μετόχων που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπές εταιρίες

11 Κατ' εφαρμογή του άρθρου 208 του ICTA, οσάκις μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει μερίσματα από επίσης εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος εταιρία, δεν οφείλει φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.

12 Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 231, παράγραφος 1, του ICTA, οποιαδήποτε υποκείμενη σε ACT διανομή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία σε άλλη ημεδαπή εταιρία συνεπάγεται για τη δεύτερη δικαίωμα πίστωσης του αναλογούντος στα μερίσματα ACT που κατέβαλε η πρώτη. Κατά το άρθρο 238, παράγραφος 1, του ICTA, το καταβληθέν μέρισμα και η πίστωση φόρου συνολικά αποτελούν για τη δικαιούχο εταιρία «απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις» (franked investment income ή FII)

13 Μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία μερίσματα των οποίων η διανομή συνεπάγεται δικαίωμα πίστωσης φόρου μπορεί να εκπέσει τον καταβληθέντα από την άλλη εταιρία ACT από τον ACT που θα πρέπει να καταβάλει η ίδια όταν διανείμει μερίσματα στους μετόχους της, ώστε να καταβάλει μόνον τον επιπλέον ACT.

14 Σύμφωνα με το κλιμάκιο F του ICTA, τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπές εταιρίες. Έχουν, ωστόσο, δικαίωμα πίστωσης φόρου ισόποσης με τον καταβληθέντα από την εταιρία ACT. Το φυσικό πρόσωπο μπορεί είτε να συμψηφίσει την πίστωση φόρου με τον φόρο εισοδήματος που οφείλει για το μέρισμα είτε να την εισπράξει, αν η πίστωση υπερβαίνει τον φόρο που οφείλει το εν λόγω πρόσωπο.

Η κατάσταση των εγκατεστημένων στην ημεδαπή μετόχων που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες

15 Οσάκις μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη εκτός Ηνωμένου Βασιλείου υπόκειται σε φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.

16 Σε μια τέτοια περίπτωση, η δικαιούχος εταιρία δεν δικαιούται πίστωση φόρου, τα δε μερίσματα δεν χαρακτηρίζονται απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα άρθρα 788 και 790 του ICTA, δικαιούται, είτε δυνάμει της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσίας είτε δυνάμει Συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ) που το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει με το άλλο κράτος, ελάφρυνση αντίστοιχη προς τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

17 Επομένως, η εθνική νομοθεσία επιτρέπει στην ημεδαπή εταιρία δικαιούχο των μερισμάτων να συμψηφίσει τον φόρο εταιριών που οφείλει με τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων της αλλοδαπής εταιρίας. Αν η δικαιούχος ημεδαπή εταιρία κατέχει, ή είναι θυγατρική εταιρίας που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στη διανέμουσα εταιρία, η ελάφρυνση καλύπτει τον αναλογούντα φόρο εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή επί των κερδών από τα οποία προήλθαν τα μερίσματα. Η ελάφρυνση που παρέχεται ως προς τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο δεν υπερβαίνει τον οφειλόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο εταιριών επί του εν λόγω εισοδήματος.

18 Ανάλογες διατάξεις περιέχουν οι ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο.

19 Αν η ημεδαπή εταιρία προβεί σε διανομή μερισμάτων στους μετόχους της, οφείλει ACT.

20 Όσον αφορά τη δυνατότητα συμψηφισμού του καταβληθέντος λόγω διανομής ACT με τον φόρο εταιριών που οφείλει η ημεδαπή εταιρία, υπάρχει το ενδεχόμενο, ως συνέπεια του ότι η εταιρία αυτή λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, να απομείνει ACT προς συμψηφισμό για δύο λόγους.

21 Αφενός, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως, η διανομή μερισμάτων από αλλοδαπή εταιρία δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου προς συμψηφισμό με τον ACT που η ημεδαπή εταιρία πρέπει να καταβάλει οσάκις διανέμει μερίσματα στους μετόχους της.

22 Αφετέρου, οσάκις η ημεδαπή εταιρία δικαιούται ελάφρυνση για τον φόρο που κατέβαλε η αλλοδαπή εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, ο συμψηφισμός του φόρου αυτού με τον φόρο εταιριών συνεπάγεται, για την ημεδαπή εταιρία, μείωση του ποσού από το οποίο δύναται να αφαιρεθεί ο ACT.

Το σύστημα FID

23 Από 1ης Ιουλίου 1994, οι ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία μπορούν, κατά τη διανομή μερίσματος στους μετόχους τους, να επιλέγουν τον χαρακτηρισμό του εν λόγω μερίσματος ως «μερίσματος από εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης» (foreign income dividend, στο εξής: FID), επί του οποίου οφείλεται μεν ACT, αλλά η εταιρία μπορεί, εφόσον το FID ισούται με το ποσό των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, να ζητήσει επιστροφή του επιπλέον ACT.

24 Ενώ ο ACT πρέπει να καταβληθεί εντός δεκατεσσάρων ημερών μετά την παρέλευση του τριμήνου εντός του οποίου καταβλήθηκε το μέρισμα, η γένεση του δικαιώματος επιστροφής του επιπλέον ACT συμπίπτει με αυτή της οφειλής φόρου εταιριών της ημεδαπής εταιρίας, δηλαδή εννέα μήνες μετά το τέλος της οικείας χρήσεως.

25 Όταν το χαρακτηρισθέν ως FID μέρισμα καταβάλλεται σε φυσικό πρόσωπο, ο μέτοχος αυτός δεν έχει πλέον δικαίωμα πίστωσης φόρου, αλλά θεωρείται, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος, ότι έχει πραγματοποιήσει εισόδημα φορολογηθέν με τον χαμηλότερο συντελεστή. Οι απαλλασσόμενοι από τον φόρο μέτοχοι, όπως τα ταμεία συντάξεων στο Ηνωμένο Βασίλειο, που λαμβάνουν FID, δεν δικαιούνται πίστωση φόρου.

26 Το σύστημα του ACT, περιλαμβανομένου και του συστήματος FID, καταργήθηκε όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται μετά τις 6 Απριλίου 1999.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

27 Η υπόθεση της κύριας δίκης εκδικάζεται με τη διαδικασία «group litigation», που συνίσταται στη συνεκδίκαση ομοειδών υποθέσεων σχετικών με το απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις (Franked Investment Income Group Litigation), και απαρτίζεται από προσφυγές που άσκησαν ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο οι οποίες μετέχουν σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα.

28 Οι υποθέσεις που το αιτούν δικαστήριο επέλεξε ως «αντιπροσωπευτικές» για την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν προσφυγές εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες ανήκουν στον όμιλο British American Tobacco (BAT, στο εξής: προσφεύγουσες της κύριας δίκης). Η επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, το 100 % του κεφαλαίου άλλων εταιριών, οι οποίες κατέχουν το 100 % του κεφαλαίου εταιριών εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, καθώς και σε τρίτες χώρες.

29 Οι υποθέσεις αυτές αφορούν, πρώτον, μερίσματα που κατέβαλαν οι εν λόγω αλλοδαπές εταιρίες στις προσφεύγουσες της κύριας δίκης από την οικονομική χρήση που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1973 μέχρι, σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, την ημερομηνία εκδόσεώς της, δεύτερον, μερίσματα που κατέβαλε η μητρική εταιρία του ομίλου BAT στους μετόχους της από την ίδια οικονομική χρήση μέχρι τις 31 Μαρτίου 1999, τρίτον τον ACT που έχουν καταβάλει οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης από την εν λόγω οικονομική χρήση μέχρι τις 14 Απριλίου 1999 και, τέταρτον, τα χαρακτηρισθέντα ως FID μερίσματα που καταβλήθηκαν μεταξύ 30 Σεπτεμβρίου 1994 και 30 Σεπτεμβρίου 1997.

30 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης ζητούν την επιστροφή και/ή αποζημίωση έναντι των ποσών που απώλεσαν λόγω της εφαρμογής ως προς αυτές της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσίας, ιδίως όσον αφορά:

— τον φόρο εταιριών επί των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων, καθώς και συναφείς με τον φόρο αυτόν ελαφρύνσεις και πιστώσεις φόρου, οι οποίες θα μπορούσαν, αν δεν είχε επιβληθεί αυτός ο φόρος, να χρησιμοποιηθούν ή να μεταφερθούν προς μείωση άλλων φόρων,

— τον επιπλέον ACT που επιβλήθηκε στα ποσά που διένειμαν στους μετόχους τους και προέρχονται από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης,

— στην τελευταία περίπτωση, την απώλεια της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν ως ACT από την ημερομηνία καταβολής του ACT και έως την ημερομηνία συμψηφισμού του ACT με τον φόρο εταιριών και,

— όσον αφορά τη διανομή μερισμάτων που χαρακτηρίζονται ως FID, την απώλεια της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν ως ACT από την ημερομηνία της καταβολής τους μέχρι την ημερομηνία της επιστροφής τους, καθώς και των πρόσθετων ποσών που οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης έπρεπε να καταβάλουν στους μετόχους τους προς αντιστάθμιση της απώλειας της αναλογούσας πίστωσης φόρου.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει προς το άρθρο 43 ΕΚ ή το άρθρο 56 ΕΚ το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος ρυθμίσεις σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια εγκατεστημένη στο κράτος αυτό εταιρία (στο εξής: ημεδαπή εταιρία) από άλλες ημεδαπές εταιρίες και επιβάλλεται φόρος εταιριών στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία

από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη (στο εξής: αλλοδαπές εταιρίες) (ενώ έχει θεσπίσει ελάφρυνση σκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τυχόν παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων αυτών και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τον αναλογούντα φόρο που κατέβαλαν οι αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών τους εντός της χώρας εγκατάστασής τους);

2) Όταν ένα κράτος μέλος ακολουθεί ένα σύστημα στο πλαίσιο του οποίου επιβάλλεται προκαταβλητέος φόρος εταιριών στην καταβολή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία προς τους μετόχους της και χορηγείται πίστωση φόρου στους κατοικούντες εντός του κράτους μέλους αυτού μετόχους όσον αφορά τα εν λόγω μερίσματα, παραβιάζονται τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας [90/435] αν το κράτος μέλος διατηρεί σε ισχύ και εφαρμόζει ρυθμίσεις οι οποίες προβλέπουν ότι μια ημεδαπή εταιρία, αν λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος (είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω άλλων εγκατεστημένων στο κράτος αυτό εταιριών), μπορεί να διανείμει μερίσματα στους μετόχους της χωρίς να καταβάλει ACT, ενώ, αν λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες, δεν μπορεί να διανείμει μερίσματα στους μετόχους της χωρίς να καταβάλει ACT;

3) Αντιβαίνει προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου για τις οποίες έγινε λόγος στο ερώτημα 2 ανωτέρω το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος μέλος ρυθμίσεις οι οποίες προβλέπουν δυνατότητα συμψηφισμού του οφειλόμενου ACT με τον φόρο εταιριών που οφείλει η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία για τα κέρδη της, καθώς και με τον φόρο που οφείλουν οι άλλες εγκατεστημένες στο κράτος αυτό εταιρίες του ιδίου ομίλου,

α) αλλά δεν προβλέπουν καμία δυνατότητα συμψηφισμού του ACT ή άλλη ανάλογη ελάφρυνση (όπως επιστροφή του ACT) όσον αφορά τα κέρδη που πραγματοποιούν, είτε εντός του εν λόγω κράτους είτε σε άλλα κράτη μέλη, οι μη εγκατεστημένες στο κράτος μέλος εταιρίες του ιδίου ομίλου και/ή

β) προβλέπουν ότι οποιαδήποτε ελάφρυνση παρέχεται σε εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος προς αποφυγή της διπλής φορολογίας μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίο μπορεί να συμψηφισθεί ο ΑΣΤ;

4) Αν το κράτος μέλος έχει θεσπίσει ρυθμίσεις οι οποίες, σε ορισμένες περιπτώσεις, προβλέπουν ότι οι ημεδαπές εταιρίες, αν προβούν σε σχετική επιλογή, δικαιούνται επιστροφή του ΑΣΤ που κατέβαλαν για τα διανεμηθέντα στους μετόχους τους κέρδη, στον βαθμό που τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν από αλλοδαπές εταιρίες (περιλαμβανομένων, στο πλαίσιο αυτό, και των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες εταιριών) σε ημεδαπές εταιρίες, παραβιάζουν οι διατάξεις αυτές τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας [90/435] αν:

α) υποχρεώνουν τις ημεδαπές εταιρίες να καταβάλουν ΑΣΤ, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να ζητήσουν κατόπιν την επιστροφή του και

β) δεν παρέχουν στους μετόχους των ημεδαπών εταιριών πίστωση φόρου, την οποία θα δικαιούνταν αν λάμβαναν μέρισμα από ημεδαπή εταιρία η οποία δεν έχει λάβει η ίδια μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες;

5) Αν ένα κράτος μέλος έχει θεσπίσει πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα ερωτήματα 1 και 2 και θεσπίζει, μετά την ημερομηνία αυτή, τις λοιπές διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 4 και, σε περίπτωση που οι τελευταίες αυτές διατάξεις συνιστούν περιορισμό απαγορευμένο από το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να θεωρηθεί ο περιορισμός αυτός ως νέος περιορισμός που δεν υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993;

6) Αν κάποια από τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα ερωτήματα 1 έως 5 αντιβαίνει σε κάποια από τις κοινοτικές διατάξεις που παρατίθενται ανωτέρω, τότε, στην περίπτωση που η ημεδαπή εταιρία ή άλλες εταιρίες του ιδίου ομίλου προβάλλουν, σε σχέση με τις αντίστοιχες νομικές παραβάσεις, τις εξής αξιώσεις:

α) αξίωση επιστροφής του παρανόμως επιβληθέντος φόρου εταιριών υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στο ερώτημα 1,

β) αξίωση για αποκατάσταση του δικαιώματος σε φορολογικές ελαφρύνσεις (ή για ανάλογη αποζημίωση) σε σχέση με τον φόρο εταιριών που επιβλήθηκε παρανόμως υπό τις περιστάσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 1,

γ) αξίωση επιστροφής του ACT (ή για ανάλογη αποζημίωση), ο οποίος δεν κατέστη δυνατόν να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλει η εταιρία ή να ληφθεί υπόψη με κάποιον άλλο τρόπο, ώστε να μειωθεί η φορολογική υποχρέωση, και ο οποίος δεν θα είχε καταβληθεί (ή θα είχε εκπέσει) αν δεν είχε υπάρξει παράβαση,

δ) σε περίπτωση που ο ACT συμψηφίστηκε με τον φόρο εταιριών, αξίωση αποζημιώσεως όσον αφορά την απώλεια της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως χρηματικού ποσού κατά το διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας καταβολής του ACT και της ημερομηνίας κατά την οποία έγινε ο συμψηφισμός,

ε) αξίωση επιστροφής του φόρου εταιριών που κατέβαλε η ίδια η ενδιαφερόμενη εταιρία ή άλλη εταιρία του ομίλου στην περίπτωση που κάποια από τις εταιρίες αυτές, μην κάνοντας χρήση άλλων ελαφρύνσεων, κατέβαλε φόρο εταιριών, ώστε να έχει τη δυνατότητα να συμψηφίσει τον οφειλόμενο ACT με τον φόρο εταιριών (δεδομένου ότι η επιβολή ορίων στη δυνατότητα συμψηφισμού συνεπάγεται την ύπαρξη υπολοίπου φόρου εταιριών προς καταβολή),

στ) αξίωση λόγω στερήσεως της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως χρηματικών ποσών, η οποία προκλήθηκε διότι ο φόρος εταιριών καταβλήθηκε πριν από την ημερομηνία κατά την οποία υπό διαφορετικές συνθήκες θα καταβαλλόταν ή λόγω απώλειας της δυνατότητας χρήσεως φορολογικών ελαφρύνσεων υπό τις περιστάσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο σκέλος ε΄ ανωτέρω,

ζ) αξίωση της ημεδαπής εταιρίας για επιστροφή του επιπλέον ΑΣΤ (ή για ανάλογη αποζημίωση), τον οποίο η εταιρία αυτή μετέφερε σε άλλη εταιρία του ιδίου ομίλου και ο οποίος δεν μπόρεσε να προβληθεί προς συμψηφισμό μετά την πώληση, διάσπαση ή πτώχευση της εταιρίας αυτής,

η) σε περίπτωση που η ενδιαφερόμενη εταιρία έχει καταβάλει τον ΑΣΤ αλλά ζήτησε στη συνέχεια την επιστροφή του βάσει των διατάξεων περί των οποίων γίνεται λόγος στο ερώτημα 4, αξίωση αποζημιώσεως λόγω στερήσεως της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως των σχετικών χρηματικών ποσών κατά το διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας καταβολής του ΑΣΤ και της ημερομηνίας επιστροφής του,

θ) αξίωση αποζημιώσεως, στην περίπτωση που η ημεδαπή εταιρία επέλεξε να ζητήσει την επιστροφή του ΑΣΤ βάσει των διατάξεων για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 4 και αντιστάθμισε την απώλεια της δυνατότητας των μετόχων να λάβουν πίστωση φόρου αυξάνοντας το ποσό του μερίσματος,

κάθε μια από τις αξιώσεις που περιγράφονται ανωτέρω πρέπει να θεωρηθεί ως:

— αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, έτσι ώστε η επιστροφή αυτή να αποτελεί συνέπεια και παρεπόμενο της παραβάσεως των προαναφερθεισών κοινοτικών διατάξεων ή

— αξίωση αποζημιώσεως ή αποκαταστάσεως ζημίας, οπότε θα πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην απόφαση [της 5ης Μαρτίου 1996, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-46/93 και C-48/93, Brasserie du Pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029] ή

— αξίωση καταβολής ποσού αντίστοιχου προς παρανόμως αφαιρεθέν φορολογικό πλεονέκτημα;

7) Σε περίπτωση που η απάντηση σε οποιοδήποτε σκέλος του ερωτήματος 6 είναι ότι πρόκειται για αξίωση καταβολής ποσού αντίστοιχου προς παρανόμως αφαιρεθέν φορολογικό πλεονέκτημα:

α) αποτελεί μια τέτοια αξίωση συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος που παρέχουν οι προαναφερθείσες κοινοτικές διατάξεις ή

β) πρέπει να πληρούνται για τη σχετική επιστροφή οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην [προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame] ή

γ) πρέπει να πληρούνται κάποιες άλλες προϋποθέσεις;

8) Επηρεάζεται η απάντηση στα ερωτήματα 6 ή 7 αν οι σχετικές αξιώσεις περί των οποίων γίνεται λόγος στο ερώτημα 6 προβάλλονται, στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, ως αξιώσεις επιστροφής ή αν προβάλλονται ή πρέπει να προβληθούν ως αξιώσεις αποζημιώσεως;

9) Ποια κατευθυντήρια οδηγία, εφόσον απαιτείται, θεωρεί πρόσφορο να δώσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση σχετικά με το ποιες περιστάσεις πρέπει να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο προκειμένου να καθορίσει αν υφίσταται κατάφωρη παράβαση, υπό την έννοια της [προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du Pêcheur και Factortame], ειδικότερα αν η παράβαση αυτή είναι συγγνωστή, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των εφαρμοστέων κοινοτικών ρυθμίσεων, ή αν σε κάποια συγκεκριμένη υπόθεση υφίσταται επαρκής αιτιώδης συνάφεια που να συνιστά "άμεση αιτιώδη συνάφεια" υπό την έννοια της αποφάσεως αυτής;»

32 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, από το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ προκύπτει ότι, όσον αφορά τις σχέσεις με τρίτες χώρες, ένας υφιστάμενος στις 31 Δεκεμβρίου 1993 περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετος στο άρθρο 56 ΕΚ. Θεωρεί ότι, εφόσον τα τρία πρώτα ερωτήματα αφορούν διατάξεις που προϋπήρχαν της ημερομηνίας αυτής, το περιεχόμενό τους αφορά μόνον τις εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας καταστάσεις. Το τέταρτο και το πέμπτο ερώτημα, επειδή αφορούν διατάξεις μεταγενέστερες της ημερομηνίας αυτής, αφορούν, από πλευράς εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ, καταστάσεις τόσο εσωτερικές της Κοινότητας όσο και σχετικές με τρίτες χώρες.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

33 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ απαγορεύουν νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους δυνάμει των οποίων απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια ημεδαπή εταιρία από άλλη ημεδαπή εταιρία (στο εξής: μερίσματα ημεδαπής

προέλευσης), ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από αλλοδαπή εταιρία (στο εξής: μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης) και παράλληλα, στη δεύτερη περίπτωση, παρέχεται δυνατότητα συμψηφισμού οποιασδήποτε παρακράτησης φόρου στην πηγή, η οποία πραγματοποιήθηκε στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, καθώς και του φόρου εταιριών επί των κερδών της διανέμουσας εταιρίας, ο οποίος αναλογεί στα διανεμηθέντα μερίσματα.

34 Κατά τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι διατάξεις αυτές αντιβαίνουν στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ εφόσον, αφενός, ενδέχεται να αποθαρρύνουν τις ημεδαπές εταιρίες από το να συστήσουν θυγατρικές ή να επενδύσουν στο κεφάλαιο εταιριών σε άλλα κράτη μέλη και, αφετέρου, δεν μπορούν να δικαιολογηθουν ούτε λόγω διαφοράς μεταξύ της καταστάσεως των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης και εκείνης των ημεδαπής προέλευσης, ούτε από λόγους διασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

35 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 37, και την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 28).

36 Πρέπει να επισημανθεί, συναφώς, ότι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας δυνάμει των οποίων επιβάλλεται φόρος στα μερίσματα που λαμβάνει μια ημεδαπή εταιρία, η δε βάση επιβολής του, αλλά και η δυνατότητα έκπτωσης από τον φόρο αυτόν του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας εξαρτώνται από το αν τα μερίσματα είναι ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, καθώς και από το μέγεθος της συμμετοχής της δικαιούχου εταιρίας στη διανέμουσα εταιρία, ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ, περί ελευθερίας εγκατάστασης, όσο και του άρθρου 56 ΕΚ, περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

37 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι υποθέσεις που επελέγησαν ως «αντιπροσωπευτικές», στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς, αφορούν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες οι οποίες έλαβαν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες τις οποίες ελέγχουν κατά 100 %. Εφόσον πρόκειται για συμμετοχή που παρέχει στον μέτοχο τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης (αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψεις 21 και 22, της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψεις 37 και 66 έως 68, καθώς και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 31).

38 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 33 των προτάσεών του, δεν τέθηκε υπόψη του Δικαστηρίου η φύση της συμμετοχής των λοιπών εταιριών που είναι διάδικοι στην κύρια δίκη. Δεν αποκλείεται, ως εκ τούτου, η εν λόγω διαφορά να αφορά και τις επιπτώσεις της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας στην κατάσταση των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από συμμετοχή που δεν τους παρέχει τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της διανέμουσας εταιρίας και να καθορίζουν τις δραστηριότητές της. Επομένως, η νομοθεσία αυτή πρέπει να εξεταστεί και υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

Επί της ελευθερίας εγκατάστασης

39 Όσον αφορά, πρώτον, την κατάσταση των προσφευγουσών της κύριας δίκης, υπενθυμίζεται ότι η ελευθερία εγκατάστασης, την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκατάστασης για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες 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 θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 30, καθώς και την προπαρατεθείσα Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 41).

40 Επιβάλλεται η επισήμανση ότι η κατά την έννοια του άρθρου 48 ΕΚ έδρα των εταιριών χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια των φυσικών προσώπων, για τον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους. Αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί ελεύθερα να εφαρμόσει διαφορετική μεταχείριση 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 (βλ., κατά την έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18, της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13, και τις προπαρατεθείσες Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 42, και Marks & Spencer, σκέψη 37). Η ελευθερία εγκατάστασης αποσκοπεί επομένως στο να διασφαλίζεται το ευεργέτημα της μεταχειρίσεως ημεδαπού στο κράτος μέλος υποδοχής, απαγορεύοντας κάθε δυσμενή διάκριση βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών (βλ., κατά την έννοια αυτή, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 14, και Saint-Gobain ZN, σκέψη 35).

41 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, διαπιστώνεται ότι, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από εταιρία στην οποία κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου έχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση ανάλογα με το αν η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι επίσης εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο ή σε άλλο κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, στην πρώτη περίπτωση, τα μερίσματα απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών ενώ, στη δεύτερη, φορολογούνται, αλλά παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης οποιουδήποτε ποσού παρακρατήθηκε στην πηγή κατά τη διανομή των μερισμάτων στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, καθώς και του αναλογούντος στα μερίσματα φόρου εταιριών επί των κερδών της εν λόγω εταιρίας.

42 Κατά τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, το ότι η ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσία προβλέπει, για τις ημεδαπές εταιρίες δικαιούχους μερισμάτων, σύστημα απαλλαγής όταν πρόκειται για μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και σύστημα συμψηφισμού στην περίπτωση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης συνεπάγεται λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων στη δεύτερη περίπτωση, σε σχέση με την πρώτη.

43 Επιβάλλεται, καταρχάς, η επισήμανση ότι ένα κράτος μέλος που επιθυμεί να αποφύγει ή να μετριάσει την αλλεπάλληλη φορολογία των διανεμομένων κερδών έχει στη διάθεσή του πλείονα συστήματα. Για τον δικαιούχο των μερισμάτων, τα συστήματα αυτά δεν καταλήγουν οπωσδήποτε στο ίδιο αποτέλεσμα. Στο σύστημα απαλλαγής, π.χ., ο δικαιούχος μέτοχος δεν καταβάλλει, καταρχήν, φόρο επί των μερισμάτων που λαμβάνει, ανεξαρτήτως του συντελεστή με τον οποίο φορολογήθηκαν τα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας και του ποσού του φόρου που αυτή πράγματι κατέβαλε. Αντιθέτως, σε ένα σύστημα συμψηφισμού, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, ο μέτοχος μπορεί να συμψηφίσει, με τον φόρο επί των μερισμάτων, μόνον το ποσό του αναλογούντος στα μερίσματα φόρου που η διανέμουσα εταιρία πράγματι κατέβαλε για τα κέρδη της, και τούτο μόνο μέχρι το ποσό του φόρου που ο εν λόγω μέτοχος οφείλει.

44 Όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμει εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία μετέχει τουλάχιστον κατά 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 αφήνει ρητώς στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ συστήματος απαλλαγής και συστήματος συμψηφισμού. Προβλέπει, συγκεκριμένα, ότι, όταν η μητρική εταιρία λαμβάνει από τη θυγατρική της μερίσματα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της τον αναλογούντα στα κέρδη αυτά φόρο που κατέβαλε η θυγατρική εταιρία και, ενδεχομένως, τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο, που εισέπραξε το κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής μέχρι το ποσό του αντίστοιχου εθνικού φόρου.

45 Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά τη διαμόρφωση του φορολογικού τους συστήματος και, μεταξύ άλλων, κατά τη θέσπιση μηχανισμών αποφυγής ή μετριασμού της αλλεπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, να τηρούν τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου και, ειδικότερα, εκείνες των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας.

46 Από τη νομολογία προκύπτει ότι, ανεξαρτήτως του μηχανισμού που θα επιλεγεί για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλλεπάλληλης ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, η ελεύθερη κυκλοφορία, όπως κατοχυρώνεται από τη Συνθήκη, απαγορεύει στα κράτη μέλη να μεταχειρίζονται κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης σε σχέση με τα ημεδαπής, εκτός αν η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., κατά την έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψεις 20 έως 49, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 20 έως 55). Ομοίως, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν τις δυνατότητες επιλογής που τους παρέχει η οδηγία 90/435 τηρώντας τις θεμελιώδεις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ και, μεταξύ αυτών, τις διατάξεις περί ελευθερίας εγκατάστασης (προπαρατεθείσα απόφαση Keller Holding, σκέψη 45).

47 Σχετικά με το αν ένα κράτος μέλος μπορεί να εφαρμόζει για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης σύστημα απαλλαγής, ενώ εφαρμόζει σύστημα συμψηφισμού για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, πρέπει να διευκρινιστεί ότι το κάθε κράτος μέλος είναι αρμόδιο να οργανώνει, τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο, το σύστημά του φορολογίας των διανεμομένων κερδών και, ειδικότερα, να καθορίζει τη φορολογική βάση και τον φορολογικό συντελεστή βάσει των οποίων θα φορολογηθούν, εφόσον υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητά του, η διανέμουσα εταιρία και/ή ο δικαιούχος μέτοχος.

48 Επομένως, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει, καταρχήν, σε ένα κράτος μέλος να εφαρμόζει, προκειμένου να αποφύγει την αλλεπάλληλη φορολόγηση των

μερισμάτων που λαμβάνει μια ημεδαπή εταιρία, κανόνες περί φορολογικής απαλλαγής των μερισμάτων αυτών, όταν καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρία, και σύστημα συμψηφισμού, όταν τα μερίσματα καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία.

49 Προκειμένου, σε μια τέτοια κατάσταση, η εφαρμογή του συστήματος συμψηφισμού να είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο, πρέπει, καταρχάς, το κράτος μέλος να μη φορολογεί τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης με συντελεστή υψηλότερο από αυτόν που ισχύει για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

50 Περαιτέρω, το κράτος μέλος πρέπει να αποφεύγει την αλλεπάλληλη φορολογία των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, επιτρέποντας τον συμψηφισμό του φόρου που κατέβαλε η αλλοδαπή διανέμουσα εταιρία με τον φόρο που βαρύνει την ημεδαπή δικαιούχο εταιρία και μέχρι το ύψος του φόρου αυτού.

51 Επομένως, αν ο αναλογών στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης φόρος που επέβαλε το κράτος εγκατάστασης στα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας είναι μικρότερος από τον φόρο που επέβαλε το κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο κράτος μέλος οφείλει να χορηγήσει δικαίωμα πλήρους πίστωσης φόρου, ισόποσης με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

52 Αντιθέτως, αν στα κέρδη αυτά το κράτος μέλος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας επέβαλε υψηλότερο φόρο από το κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο υποχρεούται να επιτρέψει πίστωση φόρου μόνο μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία. Δεν υποχρεούται σε απόδοση της διαφοράς, δηλαδή του ποσού κατά το οποίο ο φόρος που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος της διανέμουσας εταιρίας υπερβαίνει το του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρίας.

53 Στο πλαίσιο αυτό, αυτό καθαυτό το γεγονός ότι, συγκρινόμενο προς ένα σύστημα απαλλαγής, το σύστημα συμψηφισμού επιβάλλει στους φορολογουμένους πρόσθετα διοικητικά βάρη, αφού απαιτείται να αποδειχθεί το ύψος του φόρου που πράγματι καταβάλλεται στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, δεν μπορεί να θεωρηθεί διαφορετική μεταχείριση που παραβιάζει την ελευθερία εγκατάστασης, διότι τα ιδιαίτερα διοικητικά βάρη που επιβάλλονται στις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης αποτελούν εγγενές στοιχείο της λειτουργίας ενός συστήματος πίστωσης φόρου.

54 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης παρατηρούν, ωστόσο, ότι, σύμφωνα με την ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσία, τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης δεν φορολογούνται στο όνομα της δικαιούχου εταιρίας, ανεξαρτήτως του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία, δηλαδή απαλλάσσονται και όταν η εταιρία αυτή, λόγω φορολογικών ελαφρύνσεων που δικαιούται, δεν οφείλει φόρο ή καταβάλλει φόρο εταιριών με συντελεστή χαμηλότερο από τον κανονικό συντελεστή που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο.

55 Αυτό δεν αμφισβητείται από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία, όμως, υποστηρίζει ότι υπάρχει διαφορά στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ διανέμουσας και δικαιούχου εταιρίας μόνο σε μάλλον εξαιρετικές περιστάσεις, οι οποίες δεν συντρέχουν στην υπόθεση της κύριας δίκης.

56 Απόκειται, συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος ή αν υπάρχει διαφορά στη φορολογική μεταχείριση μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις λόγω διαφοροποιήσεως της φορολογικής βάσης κατόπιν ορισμένων κατ' εξαίρεση ελαφρύνσεων.

57 Επομένως, στο πλαίσιο της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, η εφαρμογή στα μεν μερίσματα ημεδαπής προέλευσης ενός συστήματος απαλλαγής, στα δε μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ενός συστήματος συμψηφι-

σμού δεν είναι αντίθετη στην αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης του άρθρου 43 ΕΚ, εφόσον ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόζεται στα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και εφόσον παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας.

Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

58 Όσον αφορά, δεύτερον, τις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία στην οποία κατέχουν τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς η συμμετοχή αυτή να τους παρέχει τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι και για τις εταιρίες αυτές ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο σύστημα απαλλαγής όταν εισπράττουν μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και σύστημα συμψηφισμού όταν εισπράττουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης.

59 Κατά τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, πρόκειται για διαφορετική μεταχείριση η οποία αποθαρρύνει τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες από το να επενδύουν στο κεφάλαιο εταιριών εγκατεστημένων στα άλλα κράτη μέλη και συνιστά, ελλείψει αντικειμενικής δικαιολογήσεως, παράβαση του άρθρου 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

60 Αρκεί να τονιστεί, συναφώς, ότι, όπως επισημάνθηκε με τις σκέψεις 47 έως 56 της παρούσας αποφάσεως, μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν εισάγει δυσμενή διάκριση σε βάρος των εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης. Επομένως, το συμπέρασμα που διατυπώνεται στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως ισχύει και όσον αφορά τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

61 Τέλος, όσον αφορά τις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρίες στις οποίες κατέχουν λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, από την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία προκύπτει ότι τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών, ενώ τα αλλοδαπής προέλευσης υπόκεινται στον φόρο αυτόν, παρέχεται δε φορολογική ελάφρυνση μόνον για τυχόν φόρο που παρακρατήθηκε στην πηγή επί των ίδιων μερισμάτων στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας.

62 Συναφώς, επιβάλλεται να επισημανθεί καταρχάς ότι, ενόψει φορολογικού κανόνα που αποσκοπεί στην αποφυγή ή στον μετριασμό της φορολογίας των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου η οποία λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης είναι συγκρίσιμη προς αυτήν της εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, κατά το μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλλεπάλληλη φορολογία.

63 Ωστόσο, ενώ για την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία το ισχύον σύστημα απαλλαγής αίρει τον κίνδυνο αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών, δεν ισχύει το ίδιο για τα κέρδη που διανέμουν οι αλλοδαπές εταιρίες. Αν, στη δεύτερη περίπτωση, το κράτος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας παρέχει ελάφρυνση όσον αφορά την παρακράτηση φόρου στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, η ελάφρυνση αυτή έχει ως αποτέλεσμα την εξάλειψη μόνον της νομικής διπλής φορολογίας για τη δικαιούχο εταιρία. Αντιθέτως, η ελάφρυνση αυτή δεν συνεπάγεται κατάργηση της αλλεπάλληλης φορολογίας, αφού τα διανεμόμενα κέρδη πλήττονται, πρώτον, από τον φόρο εταιριών που βαρύνει τη διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της και, δεύτερον, από τον φόρο εταιριών που βαρύνει τη δικαιούχο εταιρία.

64 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος. Έχει επίσης περιοριστικό αποτέλεσμα για τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες, καθόσον συνιστά γι' αυτές εμπόδιο στη συγκέντρωση κεφαλαίων στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πράγματι, εφόσον τα εισοδήματα από κεφάλαια αλλοδαπής προέλευσης υπόκεινται σε δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση απ' ό,τι τα μερίσματα που διανέμουν οι

εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες, οι μετοχές των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη εταιριών είναι λιγότερο συμφέρουσες για τους εγκατεστημένους στο Ηνωμένο Βασίλειο επενδυτές από τις μετοχές των εταιριών που εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψεις 34 και 35, Lenz, σκέψεις 20 και 21, καθώς και Manninen, σκέψεις 22 και 23).

65 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι επιβαλλόμενη από νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν ημεδαπές εταιρίες από αλλοδαπές στις οποίες κατέχουν λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απαγορεύεται κατ' αρχήν από το άρθρο 56 ΕΚ.

66 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι νόμιμο και σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας το να παρέχεται σε αυτές τις ημεδαπές εταιρίες ελάφρυνση από τον φόρο εταιριών μόνον ως προς τον φόρο επί του μερίσματος που τυχόν παρακράτησε στην πηγή το κράτος εγκατάστασης. Συγκεκριμένα, πρακτικής φύσεως εμπόδια δεν επιτρέπουν να παρέχεται σε εταιρία που κατέχει ποσοστό μικρότερο του 10 % της διανέμουσας εταιρίας πίστωση φόρου αντίστοιχη με τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η δεύτερη. Αντιθέτως προς την πίστωση του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου, τέτοια πίστωση φόρου μπορεί να χορηγηθεί μόνον κατόπιν χρονοβόρων και πολύπλοκων ελέγχων. Είναι, επομένως, εύλογο να καθοριστεί ένα όριο με βάση το μέγεθος της συμμετοχής. Το όριο του 10 % που καθορίζει το Ηνωμένο Βασίλειο είναι, άλλωστε, πολύ ευνοϊκότερο από αυτό του 25 % το οποίο προτείνεται στο πρότυπο συμβάσεως που έχει καταρτιστεί στο πλαίσιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και το οποίο ορίζει η οδηγία 90/435 ως ίσχυε αρχικώς.

67 Βέβαια, απόκειται καταρχήν στα κράτη μέλη, όταν θεσπίζουν μηχανισμούς με σκοπό την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών, να καθορίζουν ποιοι φορολογούμενοι μπορούν να υπαχθούν στους μηχανισμούς αυτούς και να θεσπίζουν προς τούτο όρια με κριτήριο τη συμμετοχή των εν λόγω φορολογουμένων στις οικίες διανέμουσες εταιρίες. Μόνον ως προς τις εταιρίες των κρατών μελών που μετέχουν στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος με ποσοστό τουλάχιστον 25 %, το άρθρο 4

της οδηγίας 90/435, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 αυτής, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, υποχρεώνει τα κράτη μέλη, εφόσον δεν απαλλάσσουν από τον φόρο τα κέρδη που διανέμονται στη μητρική εταιρία από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, να επιτρέπουν στην εταιρία αυτή να εκπίπτει από το ποσό του φόρου της όχι μόνον το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρία, αλλά και το μέρος του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά.

68 Το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435, όσον αφορά τις συμμετοχές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της, δεν απαγορεύει μεν στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο στα κέρδη που διανέμει μια αλλοδαπή εταιρία σε ημεδαπή εταιρία, χωρίς να παρέχουν στη δεύτερη οποιαδήποτε ελάφρυνση σχετική με τον φόρο εταιριών που κατέβαλε η πρώτη στο κράτος εγκατάστασής της, ωστόσο τα κράτη μέλη μπορούν να ασκήσουν την αρμοδιότητά τους αυτή μόνον εφόσον, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, τα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από άλλη ημεδαπή εταιρία φορολογούνται και αυτά στο όνομα της δικαιούχου εταιρίας, χωρίς αυτή να δικαιούται ελάφρυνση ως προς τον φόρο εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία.

69 Συγκεκριμένα, πάντως, το γεγονός απλώς και μόνον ότι, στην περίπτωση των συμμετοχών αυτών, απόκειται στο κράτος μέλος να καθορίσει αν και σε ποιο βαθμό πρέπει να αποφύγει την αλλεπάλληλη φορολογία των διανεμόμενων κερδών δεν σημαίνει ότι στο κράτος αυτό επιτρέπεται να εφαρμόζει σύστημα στο πλαίσιο του οποίου δεν υπάρχει ίση μεταχείριση μεταξύ μερισμάτων αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης.

70 Επιπλέον, ανεξαρτήτως του ότι τα κράτη μέλη έχουν, σε κάθε περίπτωση, στη διάθεσή τους διάφορα συστήματα ικανά να εξαλείψουν ή να μετριάσουν την αλλεπάλληλη φορολογία των διανεμόμενων κερδών, τυχόν δυσχέρειες ως προς τον προσδιορισμό του πράγματι καταβληθέντος φόρου δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως αυτό που θέτει η επίδικη στην κύρια δίκη νομοθεσία (βλ., κατά την έννοια αυτή, την απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 29, και την προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 54).

71 Επομένως, φορολογική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι αντίθετη στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων του άρθρου 56 ΕΚ.

72 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι, όταν ένα κράτος μέλος θεσπίζει σύστημα αποφυγής ή μετριασμού της αλλεπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από ημεδαπές εταιρίες, πρέπει να επιφυλάσσει αντίστοιχη μεταχείριση στα μερίσματα που λαμβάνουν οι κάτοικοι ημεδαπής από αλλοδαπές εταιρίες.

73 Τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία εισπράττει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ ο φόρος αυτός επιβάλλεται στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, και παράλληλα, στη δεύτερη περίπτωση, παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, μέχρι το ύψος του φόρου που ισχύει στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας.

74 Το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία στην οποία κατέχει λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς να της παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

75 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ και/ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 6 της οδηγίας 90/435 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθετική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία δικαιούται πίστωση φόρου για τον ACT που κατέβαλε η δεύτερη λόγω της διανομής των κερδών και, παράλληλα, επιτρέπεται να διανείμει μερίσματα στους δικούς της μετόχους χωρίς να υποχρεούται να καταβάλει ACT, ενώ μια ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία οφείλει, σε τέτοια περίπτωση, να καταβάλει ολόκληρο τον ACT.

76 Προκαταρκτικώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, όσον αφορά τα κέρδη που διανέμουν σε εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος μέλος οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές τους, η οδηγία 90/435 έχει εφαρμογή, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, στις μητρικές εταιρίες που μετέχουν στο κεφάλαιο των θυγατρικών τους με ποσοστό τουλάχιστον 25 %. Όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν διευκρινίζει τη φύση της συμμετοχής των λοιπών εταιριών που είναι διάδικοι στη εκκρεμή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου υπόθεση, δεν αποκλείεται η υπόθεση αυτή να αφορά και συμμετοχές που δεν εμπίπτουν στο καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

77 Εξάλλου, δεδομένου ότι οι «αντιπροσωπευτικές» υποθέσεις της κύριας δίκης αφορούν μερίσματα που καταβλήθηκαν μέχρι και τη χρήση που έκλεισε στις 31 Δεκεμβρίου 1973, αφορούν, τουλάχιστον εν μέρει, καταστάσεις που δεν εμπίπτουν στο χρονικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435.

78 Επομένως, για να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει να εξεταστεί καταρχάς αν και κατά πόσον μια νομοθετική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης.

Επί των διατάξεων της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκατάστασης και περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

79 Σύμφωνα με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία δικαιούται πίστωση φόρου ισόποση με τον καταβληθέντα από την άλλη εταιρία ACT, πράγμα που της επιτρέπει να καταβάλλει μερίσματα στους δικούς της μετόχους συμψηφίζοντας τον ACT που οφείλει λόγω διανομής με τον ACT που έχει καταβάλει η άλλη εταιρία. Αντιθέτως, ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης δεν δικαιούται τέτοια πίστωση φόρου και, επομένως, υποχρεούται, κατά τη διανομή κερδών στους δικούς της μετόχους να καταβάλει ολόκληρο τον ACT.

80 Δεδομένου ότι η νομοθεσία αυτή έχει εφαρμογή σε διανομές μερισμάτων στις εταιρίες - μετόχους ανεξαρτήτως του μεγέθους της συμμετοχής τους, ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης όσο και του άρθρου 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

81 Ωστόσο, εφόσον πρόκειται για συμμετοχές που παρέχουν στον μέτοχο τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκατάστασης. Δεδομένων των περιστάσεων που χαρακτηρίζουν τις «αντιπροσωπευτικές» υποθέσεις της κύριας δίκης, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία πρέπει να αναλυθεί και υπό το πρίσμα του άρθρου 43 ΕΚ (βλ. σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως).

82 Όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και διανέμει ισόποσο μέρισμα στους μετόχους της οφείλει, βάσει νομοθεσίας όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να καταβάλει ολόκληρο τον ACT, ενώ ο ACT που οφείλει ημεδαπή εταιρία η οποία

λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και διανέμει ισόποσο μέρισμα στους μετόχους της αντισταθμίζεται με τη χορηγηθείσα πίστωση φόρου, με αποτέλεσμα η εταιρία αυτή να μη χρειάζεται να καταβάλει ACT.

83 Για μια ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία, το σύστημα αυτό εξασφαλίζει ότι, οσάκις η δικαιούχος εταιρία διανέμει κέρδη στους μετόχους της, ο ACT καταβάλλεται άπαξ μόνον. Η απαλλαγή από τον ACT, η οποία παρέχεται με τον τρόπο αυτό στη δικαιούχο εταιρία, είναι το αντίστοιχο της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών, που η εταιρία αυτή δικαιούται για τα μερίσματα που λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία.

84 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το να μην υποχρεούται σε καταβολή ACT συνιστά για την οικεία εταιρία ταμειακό πλεονέκτημα, διότι μπορεί να διατηρήσει, μέχρις ότου ο ACT καταστεί απαιτητός, τα ποσά που άλλως θα όφειλε να καταβάλει (προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 44).

85 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν συνιστά απαγορευόμενη από το κοινοτικό δίκαιο δυσμενή διάκριση, διότι δεν στηρίζεται σε διάκριση μεταξύ μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης και μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, αλλά μεταξύ μερισμάτων επί των οποίων καταβλήθηκε ACT και μερισμάτων επί των οποίων δεν καταβλήθηκε. Η πίστωση φόρου που παρέχεται σε ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία αποσκοπεί στην αποφυγή της οικονομικής διπλής φορολογίας στο πλαίσιο του ACT. Στην περίπτωση, όμως, εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, δεν υπάρχει κίνδυνος οικονομικής διπλής φορολογίας ως προς τον ACT, διότι η εταιρία αυτή δεν κατέβαλε καθόλου ACT.

86 Καίτοι, στο πλαίσιο της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, το ύψος του ACT που η ημεδαπή εταιρία οφείλει να καταβάλει, όταν προβαίνει σε διανομή μερισμάτων στους μετόχους της, εξαρτάται από το αν η εταιρία αυτή λαμβάνει

μερίσματα από εταιρία που έχει καταβάλει ΑΣΤ, εντούτοις η μέθοδος αυτή συνεπάγεται, στην πράξη, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση της εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης από την εταιρία που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης. Πράγματι, όταν λαμβάνει χώρα περαιτέρω διανομή μερισμάτων, η πρώτη εταιρία υποχρεούται να καταβάλει ολόκληρο τον ΑΣΤ, ενώ η δεύτερη οφείλει ΑΣΤ μόνον κατά το μέτρο που το ποσό που διανέμει στους μετόχους της υπερβαίνει αυτό που έλαβε η ίδια.

87 Πάντως, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, από την άποψη της αποφυγής της αλλεπάλληλης φορολογίας, που αποτελεί τον σκοπό της επίμαχης στην κύρια δίκη ρυθμίσεως, η εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη προς την της εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, έστω και αν η δεύτερη λαμβάνει μερίσματα επί των οποίων έχει καταβληθεί ΑΣΤ.

88 Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 65 έως 68 των προτάσεών του, ο ΑΣΤ τον οποίον οφείλει εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία αποτελεί απλώς προκαταβολή του φόρου εταιριών, έστω και αν εισπράττεται κατά τη διανομή μερισμάτων και υπολογίζεται επί του ποσού των μερισμάτων αυτών. Ο ΑΣΤ που καταβάλλεται λόγω διανομής μερισμάτων μπορεί καταρχήν να συμψηφιστεί προς τον φόρο εταιριών που μια εταιρία οφείλει για τα κέρδη της οικείας οικονομικής χρήσεως. Ομοίως, όπως επισήμανε το Δικαστήριο όταν αποφάνθηκε επί του συστήματος φορολογίας ομίλου εταιριών που προβλέπει η ίδια ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσία, το μέρος του φόρου εταιριών που, στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, η ημεδαπή εταιρία δεν απαιτείται να προκαταβάλει κατά τη διανομή μερισμάτων στη μητρική εταιρία καταβάλλεται, καταρχήν, όταν καταστεί απαιτητός ο φόρος εταιριών που οφείλει η πρώτη εταιρία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 53).

89 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι εταιρίες οι οποίες, λόγω του ότι η έδρα τους βρίσκεται εκτός Ηνωμένου Βασιλείου, δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν ΑΣΤ οσάκις διανέμουν μερίσματα σε ημεδαπή εταιρία φορολογούνται και αυτές στο κράτος εγκατάστασης.

90 Στο πλαίσιο αυτό, το ότι μια αλλοδαπή εταιρία δεν κατέβαλε ACT κατά τη διανομή μερισμάτων σε ημεδαπή εταιρία δεν μπορεί να αιτιολογήσει την άρνηση παροχής, στην ημεδαπή εταιρία, της δυνατότητας να μειώσει τον ACT που θα υποχρεωθεί να καταβάλει σε περίπτωση διανομής μερίσματος. Πράγματι, το ότι η εν λόγω αλλοδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε ACT οφείλεται στο ότι υπόκειται σε φόρο εταιριών στο κράτος εγκατάστασής της, και όχι στο Ηνωμένο Βασίλειο. Μια εταιρία δεν μπορεί να υποχρεωθεί να προκαταβάλει ένα φόρο στον οποίο δεν υπόκειται (βλ., κατά την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψεις 55 και 56).

91 Δεδομένου ότι τόσο οι ημεδαπές όσο και οι αλλοδαπές εταιρίες που διανέμουν μερίσματα σε ημεδαπές εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών στο κράτος εγκατάστασής τους, εθνική ρύθμιση η οποία αποσκοπεί στην αποφυγή της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών μόνον όσον αφορά τις εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από άλλες ημεδαπές εταιρίες και, παράλληλα, θέτει τις εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες σε μειονεκτικότερη θέση από ταμειακής απόψεως, δεν μπορεί να αιτιολογηθεί βάσει διαφοράς της κατάστασής τους.

92 Δεν ευσταθεί, επομένως, ο ισχυρισμός της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι, στην πραγματικότητα, η εν λόγω ανισότητα μεταχειρίσεως αίρεται, διότι μια μη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που διανέμει μερίσματα χωρίς να υποχρεούται να καταβάλει ACT μπορεί να διανείμει μεγαλύτερα ποσά στους μετόχους της. Συγκεκριμένα, το επιχείρημα αυτό αγνοεί το ότι η εν λόγω εταιρία υπόκειται σε φόρο εταιριών και στο κράτος εγκατάστασής της σύμφωνα με τους εκεί ισχύοντες κανόνες και συντελεστές.

93 Η διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε βάσει της ανάγκης διατηρήσεως της συνοχής του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογικού συστήματος, λόγω της άμεσης σχέσεως μεταξύ του παρεχόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή της πίστωσης φόρου που δικαιούται ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία, και της αντισταθμιστικής

φορολογικής οφειλής, δηλαδή του ACT που κατέβαλε η εταιρία αυτή λόγω της διανομής. Συγκεκριμένα, η ανάγκη υπάρξεως τέτοιας άμεσης σχέσεως θα έπρεπε ακριβώς να οδηγήσει στην παροχή ίδιου φορολογικού πλεονεκτήματος στις εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες, διότι και οι αλλοδαπές εταιρίες υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο εταιριών επί των διανεμομένων κερδών στο κράτος εγκατάστασής τους.

94 Επομένως, το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει ρύθμιση της εθνικής νομοθεσίας δυνάμει της οποίας ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία μπορεί να αφαιρεί από το ποσό του φόρου που οφείλει στο πλαίσιο του ACT το ποσό του ACT που κατέβαλε η δεύτερη, ενώ, στην περίπτωση ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα όσον αφορά τον φόρο εταιριών στον οποίον η εν λόγω εταιρία υπόκειται στο κράτος εγκατάστασής της.

95 Εφόσον δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι η ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφορά αφορά και ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από συμμετοχή που δεν τους παρέχει τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της διανέμουσας εταιρίας και να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, η ρύθμιση αυτή πρέπει να εξεταστεί και υπό το πρίσμα του άρθρου 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

96 Επιβάλλεται, συναφώς, να υπομνηστεί ότι οι ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης υπόκεινται σε διαφορετική μεταχείριση, που τις θέτει σε μειονεκτική από ταμειακής απόψεως θέση, η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από το ότι η κατάστασή τους είναι διαφορετική.

97 Τέτοια διαφορετική μεταχείριση έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, συνιστά δε περιορισμό και για τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες, αποτελώντας γι' αυτές εμπόδιο στη συγκέντρωση κεφαλαίων στο πρώτο κράτος μέλος.

98 Δεδομένου ότι οι λόγοι που επικαλείται η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προς δικαιολόγηση του εμποδίου αυτού στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων ταυτίζονται με αυτούς που έχουν απορριφθεί κατά την εξέταση της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρυθμίσεως υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκατάστασης, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τέτοια ρύθμιση αντιβαίνει και στο άρθρο αυτό.

Επί της οδηγίας 90/435

99 Κατά τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι κανόνες της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας για τους οποίους γίνεται λόγος στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι αντίθετοι και στα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 6 της οδηγίας 90/435.

100 Αφενός, υπάρχει παράβαση του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, κατά το μέτρο που μια ημεδαπή μητρική εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει όταν λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, υπέχει, κατά τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους της, υποχρέωση καταβολής ολόκληρου του ACT, χωρίς να δικαιούται, στο πλαίσιο αυτό ελάφρυνση για τον φόρο εταιριών επί των διανεμομένων κερδών, τον οποίον κατέβαλε η θυγατρική της στην αλλοδαπή.

101 Αφετέρου, η υποχρέωση καταβολής ACT επί των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης συνιστά παρακράτηση στην πηγή, η οποία αντιβαίνει στο άρθρο 6 της οδηγίας 90/435, χωρίς να επιτρέπεται από το άρθρο 7 της οδηγίας αυτής.

102 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί, αφενός, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, ένα κράτος μέλος, εφόσον δεν απαλλάσσει τα κέρδη που μια ημεδαπή μητρική εταιρία λαμβάνει από εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος

θυγατρική της, πρέπει να επιτρέπει στην εν λόγω μητρική εταιρία να εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει τον αναλογούντα στα κέρδη αυτά φόρο που κατέβαλε η θυγατρική της και, ενδεχομένως, το ποσό που παρακράτησε στην πηγή το κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής, μέχρι το ύψος του αντίστοιχου ημεδαπού φόρου.

103 Όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγίας αυτή αποσκοπεί στην εξάλειψη, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενούς μεταχειρίσεως της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και, με τον τρόπο αυτόν, στη διευκόλυνση των συνενώσεων εταιριών σε κοινοτική κλίμακα (αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1996, C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5063, σκέψη 22, και της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-294/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία, Συλλογή 2001, σ. I-6797, σκέψη 25).

104 Όσον αφορά την υποχρέωση που υπέχουν τα κράτη μέλη από το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, να επιτρέπουν τον συμψηφισμό του φόρου που κατέβαλε η αλλοδαπή θυγατρική στο κράτος μέλος εγκατάστασής της με τον φόρο που οφείλει η ημεδαπή μητρική εταιρία για τα διανεμόμενα κέρδη, ο σκοπός της διατάξεως αυτής, που έγκειται στην αποφυγή της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμόμενων κερδών, μπορεί να επιτευχθεί μόνον αν το φορολογικό σύστημα του πρώτου κράτους μέλους διασφαλίζει υπέρ της μητρικής εταιρίας ότι ο φόρος που κατέβαλε η θυγατρική της επί των διανεμόμενων κερδών στην αλλοδαπή θα συμψηφιστεί πλήρως με τον οφειλόμενο σε αυτό το κράτος μέλος φόρο εταιριών.

105 Ωστόσο, αντιθέτως προς ό,τι ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η διάταξη αυτή δεν υποχρεώνει ένα κράτος μέλος που έχει θεσπίσει σύστημα προκαταβολής του φόρου εταιριών, τον οποίον οφείλει μια ημεδαπή μητρική εταιρία οσάκις διανέμει μερίσματα ληφθέντα από αλλοδαπή θυγατρική, να διασφαλίζει ότι το προκαταβλητέο ποσό θα καθορίζεται, σε όλες τις περιπτώσεις, ανάλογα με τον φόρο εταιριών που έχει καταβάλει η θυγατρική στο κράτος εγκατάστασής της.

106 Πρέπει να επισημανθεί, αφετέρου, ότι, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 6 της οδηγίας 90/435 να προβαίνουν σε οποιαδήποτε παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που λαμβάνει μια ημεδαπή μητρική εταιρία από την αλλοδαπή θυγατρική της.

107 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, στο πλαίσιο της οδηγίας αυτής, ο όρος «παρακράτηση στην πηγή» δεν καλύπτει συγκεκριμένα μόνον είδη εθνικών επιβαρύνσεων, απόκειται δε στο Δικαστήριο να χαρακτηρίσει, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, μια επιβάρυνση, ένα φόρο, ένα τέλος ή μια εισφορά βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους, ανεξαρτήτως του πώς αυτά χαρακτηρίζονται από το εθνικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψεις 26 και 27, και την απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, C-58/01, Océ Van der Grinten, Συλλογή 2003, σ. I-9809, σκέψη 46).

108 Όσον αφορά την απαγόρευση, που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435, να μην προβαίνουν σε παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που διανέμονται από ημεδαπή θυγατρική σε αλλοδαπή μητρική, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που πραγματοποιούνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, Epson Europe, Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψη 23· προπαρατεθείσα απόφαση Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψεις 28 και 29, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Océ Van der Grinten, σκέψη 47).

109 Ο όρος «παρακράτηση στην πηγή» πρέπει να ερμηνεύεται κατά την ίδια έννοια στο πλαίσιο του άρθρου 6 της οδηγίας 90/435. Συνιστά, επομένως, «παρακράτηση στην πηγή», κατά την έννοια του άρθρου αυτού, κάθε φόρος επί των εισοδημάτων της μητρικής εταιρίας, τα οποία προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και του οποίου γενεσιουργός αιτία είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης αποδόσεως τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών.

110 Όπως, όμως, τονίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, μια ημεδαπή εταιρία υποχρεούται να καταβάλλει ACT οσάκις προβαίνει σε διανομή μερισμάτων στους μετόχους της. Γενεσιουργός αιτία του ACT που οφείλει να καταβάλει μια εταιρία δικαιούχος μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι, επομένως, η λήψη των μερισμάτων, αλλά η διανομή των μερισμάτων στους μετόχους της.

111 Κατά συνέπεια, ο ACT τον οποίο μια εταιρία δικαιούχος μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης οφείλει να καταβάλει σε περίπτωση περαιτέρω διανομής μερισμάτων δεν συνιστά παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 6 της οδηγίας 90/435.

112 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία επιτρέπεται να αφαιρεί από τον προκαταβλητέο φόρο εταιριών που οφείλει τον αντίστοιχο φόρο που έχει προκαταβάλει η δεύτερη εταιρία, ενώ, στην περίπτωση ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, δεν επιτρέπεται τέτοια έκπτωση του αναλογούντος στα διανεμόμενα κέρδη φόρου που έχει καταβάλει η αλλοδαπή εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

Επί του τρίτου ερωτήματος

113 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ και/ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 6 της οδηγίας 90/435 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη

— η οποία προβλέπει ότι οποιαδήποτε ελάφρυνση δικαιούται μια ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης για τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίον μπορεί να συμψηφίσει τον οφειλόμενο ACT·

— δεν επιτρέπει στην ημεδαπή εταιρία να μεταφέρει το ποσό του καταβληθέντος ΑΣΤ, που δεν μπορεί να συμψηφίσει με τον οφειλόμενο στη συγκεκριμένη χρήση ή σε προηγούμενες ή μεταγενέστερες χρήσεις φόρο εταιριών, σε αλλοδαπές θυγατρικές, προκειμένου αυτές να το συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν.

114 Με το ερώτημα αυτό τίθενται ορισμένα προβλήματα που αντιμετωπίζει μια ημεδαπή εταιρία η οποία έχει αλλοδαπές θυγατρικές και/ή λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, όσον αφορά τον συμψηφισμό, με τον οφειλόμενο φόρο εταιριών, του ΑΣΤ που η εν λόγω ημεδαπή εταιρία οφείλει να καταβάλει σε περίπτωση διανομής μερισμάτων στους μετόχους της.

115 Καταρχάς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του υποβληθέντος ερωτήματος, η συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου περιορίστηκε μόνο στο ζήτημα ότι μια ημεδαπή εταιρία δεν μπορεί να μεταφέρει τον επιπλέον ΑΣΤ σε αλλοδαπές θυγατρικές, ώστε αυτές να τον συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν στο Ηνωμένο Βασίλειο για τις δραστηριότητες που ασκούν εντός αυτού του κράτους μέλους.

116 Για τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 76 έως 78 της παρούσας αποφάσεως, για να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει να εξεταστεί προηγουμένως αν η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία αντιβαίνει στις διατάξεις της Συνθήκης.

117 Επιβάλλεται η επισήμανση ότι οι ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας που αποτελούν αντικείμενο του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης όσο και του άρθρου 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Όσον αφορά τις ελαφρύνσεις που δικαιούται μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα

αλλοδαπής προέλευσης για τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, από την ανάλυση της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, στο πλαίσιο της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, προέκυψε ότι πρόκειται για ελαφρύνσεις που διαφέρουν ανάλογα με το μέγεθος των συμμετοχών που κατέχουν οι εταιρίες αυτές.

118 Η δεύτερη πτυχή της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, για την οποία γίνεται λόγος στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, κατά το μέτρο που αυτή αφορά ομίλους εταιριών, εμπίπτει μάλλον στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ, παρά σε αυτό του άρθρου 56 ΕΚ.

119 Κατά τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η εν λόγω νομοθεσία αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, κατά το μέτρο που περιορίζει τη δυνατότητα μιας εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και/ή ανήκει σε όμιλο ο οποίος περιλαμβάνει αλλοδαπές εταιρίες να συμψηφίσει τον επιπλέον ΑΣΤ με το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η νομοθεσία αυτή προκαλεί προφανώς διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά τον συμψηφισμό και την εκχώρηση του ΑΣΤ, σε βάρος των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και/ή κατέχουν θυγατρικές στην αλλοδαπή. Τέτοιες διαφορές δεν είναι ούτε κατάλληλες ούτε αναγκαίες για την εξυπηρέτηση του σκοπού της αποφυγής της οικονομικής διπλής φορολογίας των διανεμομένων μερισμάτων.

120 Πρέπει να τονιστεί ότι οποιαδήποτε ελάφρυνση από τον φόρο εταιριών που οφείλει ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης για τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο —είτε ο φόρος αυτός αντιστοιχεί στον φόρο που παρακρατήθηκε στην πηγή επί των μερισμάτων αυτών είτε στον φόρο εταιριών που αναλογεί στα μερίσματα και τον οποίον κατέβαλε η αλλοδαπή εταιρία— μειώνει υποχρεωτικά τον οφειλόμενο από την ημεδαπή εταιρία φόρο εταιριών, με τον οποίο η ίδια εταιρία μπορεί να συμψηφίσει τον ΑΣΤ που οφείλεται σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής μερισμάτων στους μετόχους της.

121 Πρέπει να υπομνηστεί, συναφώς, ότι, όσον αφορά τον ΑΣΤ που οφείλει να καταβάλει κατά τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους της εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, σε κάθε

περίπτωση, τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν κάθε δυσμενή διάκριση, κατά την επιβολή του ACT, μεταξύ εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και αυτών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (βλ. σκέψη 112 της παρούσας αποφάσεως).

122 Βεβαίως, ακόμη και όταν δεν υφίσταται τέτοια δυσμενής διάκριση, δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο μια εταιρία που λαμβάνει σημαντικά μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης να καταβάλλει υψηλότερο ACT από τον φόρο εταιριών που οφείλει, με συνέπεια να εναπομένει επιπλέον ACT. Ωστόσο, μια τέτοια κατάσταση απορρέει ευθέως από την εφαρμογή κανόνα της εθνικής νομοθεσίας ο οποίος αποσκοπεί στην αποφυγή ή στον μετριασμό της φορολογίας των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων.

123 Στο πλαίσιο μηχανισμού που θεσπίστηκε για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών, ένας τέτοιος κανόνας μπορεί να θεωρηθεί αντίθετος στις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας μόνον εάν τα προερχόμενα από αλλοδαπές εταιρίες μερίσματα τυγχάνουν δυσμενέστερης μεταχειρίσεως σε σχέση με αυτά που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες, ενώ πρόκειται για καταστάσεις αντικειμενικά συγκρίσιμες, και εάν η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος.

124 Από τη δικογραφία δεν προκύπτει ότι τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης υπόκεινται σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση έναντι των μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης απλώς και μόνον επειδή η ελάφρυνση που παρέχεται στις εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης για τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο μειώνει τον οφειλόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο εταιριών. Συγκεκριμένα, όπως υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, επιπλέον ACT μπορεί να προκύψει και στην περίπτωση εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, κάθε φορά που ο καταβληθείς από την εταιρία αυτή ACT υπερβαίνει τον φόρο εταιριών που οφείλει, οσάκις, μεταξύ άλλων, μια τέτοια εταιρία τυγχάνει απαλλαγών ή ελαφρύνσεων με τις οποίες μειώνεται ο φόρος εταιριών που οφείλει.

125 Το ότι η έκπτωση του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, την οποία δικαιούται εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίον η εταιρία αυτή μπορεί να συμψηφίσει τον επιπλέον ΑΣΤ θα συνιστούσε δυσμενή διάκριση μεταξύ της εταιρίας αυτής και της εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης μόνον αν, στην πράξη, η πρώτη εταιρία δεν είχε εξίσου με τη δεύτερη τη δυνατότητα να συμψηφίσει τον επιπλέον ΑΣΤ με τον οφειλόμενο φόρο εταιριών.

126 Ωστόσο, από την εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου περιγραφή της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας δεν προκύπτει συναφώς ότι μια ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης τυγχάνει διαφορετικής μεταχειρίσεως από ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

127 Επομένως, οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκατάστασης δεν απαγορεύουν εθνική νομοθεσία προβλέπουσα ότι οποιαδήποτε έκπτωση του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, την οποία δικαιούται ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, μειώνει υποχρεωτικά τον φόρο εταιριών με τον οποίον η εταιρία αυτή μπορεί να συμψηφίσει τον ΑΣΤ.

128 Εφόσον μια τέτοια νομοθεσία δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση σε βάρος των εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, το συμπέρασμα που αντλείται από την προηγούμενη σκέψη ισχύει και για τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

129 Όσον αφορά τη δεύτερη πτυχή της εθνικής νομοθεσίας για την οποία γίνεται λόγος στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, όπως υπενθυμίζει το αιτούν δικαστήριο, ενώ μια ημεδαπή εταιρία μπορεί να μεταφέρει στις ημεδαπές θυγατρικές της το ποσό του ΑΣΤ που δεν συμψηφίστηκε με τον οφειλόμενο φόρο εταιριών σε μια χρήση ή σε προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις, ώστε οι θυγατρικές

εταιρίες να το συμψηφίσουν με το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλουν, εντούτοις η εταιρία αυτή δεν είναι δυνατόν να μεταφέρει τον επιπλέον ACT σε αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρίες, ώστε να τον συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

130 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, μια ημεδαπή εταιρία δεν μπορεί να επικαλεστεί το γεγονός ότι οι αλλοδαπές θυγατρικές της δεν μπορούν να συμψηφίσουν τον επιπλέον ACT με τον φόρο εταιριών που οφείλουν, διότι η εν λόγω ημεδαπή εταιρία δεν τίθεται εκ του λόγου αυτού σε μειονεκτική θέση.

131 Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκατάστασης απαγορεύουν στα κράτη μέλη να εμποδίζουν την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, την προπαρατεθείσα Marks & Spencer, σκέψη 31, και τις προπαρατεθείσες Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 42).

132 Η δυνατότητα που παρέχει η επίμαχη εθνική νομοθεσία στους ομίλους επιχειρήσεων να μεταφέρουν συγκεκριμένο ποσό φόρου, το οποίο μια εταιρία του ομίλου δεν μπόρεσε να συμψηφίσει με τον φόρο εταιριών που οφείλει στο Ηνωμένο Βασίλειο, σε άλλη εταιρία του ομίλου αυτού, ώστε αυτή να συμψηφίσει το ποσό αυτό με τον φόρο εταιριών που οφείλει σε αυτό το κράτος μέλος, συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα για τις οικείες εταιρίες. Ο αποκλεισμός των αλλοδαπών εταιριών του εν λόγω ομίλου από το πλεονέκτημα αυτό αποτελεί ενδεχομένως, για τις ημεδαπές εταιρίες του ομίλου, εμπόδιο στην άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης, διότι τις αποθαρρύνει από το να ιδρύουν θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη (βλ., κατά την έννοια αυτή, όσον αφορά ελάφρυνση παρεχόμενη σε επίπεδο ομίλου ως προς τις ζημίες αλλοδαπών θυγατρικών, την προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψεις 32 και 33).

133 Όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το ότι μια ημεδαπή εταιρία δεν μπορεί να μεταφέρει τον επιπλέον ΑΣΤ σε αλλοδαπές θυγατρικές που οφείλουν φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης. Πάντως, ούτε στην απόφαση περί παραπομπής ούτε στις παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου γίνεται λόγος για κάποιον νόμιμο σκοπό, συμβατό με τη Συνθήκη, ο οποίος θα μπορούσε να δικαιολογήσει παρόμοιο περιορισμό.

134 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει ρύθμιση της εθνικής νομοθεσίας η οποία δεν επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν στις αλλοδαπές θυγατρικές τον επιπλέον ΑΣΤ, ακόμη και όταν αυτές οφείλουν φόρο εταιριών στο οικείο κράτος μέλος.

135 Τέλος, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι αυτές οι πτυχές της εθνικής νομοθεσίας, εφόσον έχουν ως συνέπεια μια ημεδαπή μητρική εταιρία να οφείλει επιπλέον ΑΣΤ, αντιβαίνουν και στα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 6 της οδηγίας 90/435.

136 Όπως επισημάνθηκε με τις σκέψεις 106 έως 111 της παρούσας αποφάσεως, οι σχετικές πτυχές της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της οδηγίας αυτής.

137 Όσον αφορά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, αρκεί η επισήμανση ότι, αν η διάταξη αυτή υποχρεώνει ένα κράτος μέλος να διασφαλίσει στη μητρική εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ότι ο φόρος που κατέβαλε η θυγατρική στην αλλοδαπή για τα διανεμόμενα κέρδη θα συμψηφιστεί πλήρως με το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλει η μητρική εταιρία στο πρώτο κράτος μέλος (βλ. σκέψη 104 της παρούσας αποφάσεως), το κράτος μέλος αυτό ουδόλως υποχρεούται, στην περίπτωση αυτή, να μεριμνά ώστε η ελάφρυνση που δικαιούται η μητρική εταιρία για τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο να μη συνεπάγεται μείωση του φόρου με

τον οποίο μπορεί να συμψηφίσει τον φόρο εταιριών που προκατέβαλε λόγω διανομής κερδών στους μετόχους της, ούτε υποχρεούται να διευρύνει τη δυνατότητα που έχει η ίδια μητρική εταιρία να μεταφέρει τον προκαταβληθέντα φόρο, που δεν μπορεί να συμψηφίσει με τον φόρο που οφείλει, σε αλλοδαπές θυγατρικές που υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο ίδιο αυτό κράτος.

138 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας οποιαδήποτε ελάφρυνση δικαιούται ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης για τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίον η εταιρία αυτή μπορεί να συμψηφίσει τον προκαταβληθέντα φόρο εταιριών.

139 Το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους η οποία επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν στις ημεδαπές θυγατρικές τους το ποσό του προκαταβληθέντος φόρου εταιριών, το οποίο δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλουν για συγκεκριμένη χρήση ή για προηγούμενες ή μεταγενέστερες χρήσεις, προκειμένου οι θυγατρικές αυτές να το συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν, αλλά δεν επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν το ποσό αυτό στις αλλοδαπές θυγατρικές τους σε περίπτωση που αυτές υπέχουν στο εν λόγω κράτος μέλος φορολογική υποχρέωση λόγω των κερδών που πραγματοποίησαν εκεί.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

140 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και τα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 6 της οδηγίας 90/435 απαγορεύουν εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, ενώ παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης τη δυνατότητα να επιλέξουν σύστημα το οποίο τους παρέχει δικαίωμα επιστροφής του ACT που κατέβαλαν λόγω μεταγενέστερης διανομής κερδών στους μετόχους

τους, αφενός, υποχρεώνει τις εταιρίες αυτές να προκαταβάλουν τον εν λόγω φόρο και να ζητήσουν εν συνεχεία την επιστροφή του και, αφετέρου, δεν προβλέπει δικαίωμα πίστωσης φόρου για τους μετόχους τους, ενώ αυτοί θα είχαν τέτοιο δικαίωμα σε περίπτωση διανομής, από ημεδαπή εταιρία, κερδών προερχόμενων από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

141 Όσον αφορά τις διατάξεις της οδηγίας 90/435, η εφαρμογή τους στο πρόβλημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο μπορεί να αποκλειστεί εξαρχής. Συγκεκριμένα, αφενός, όπως διευκρινίστηκε με τη σκέψη 137 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής δεν ορίζει τους τρόπους με τους οποίους μπορεί να επιβληθεί η υποχρέωση προκαταβολής του φόρου εταιριών. Θεσπίζοντας κανόνες με σκοπό την αποφυγή της αλλεπάλληλης φορολογίας των κερδών που διανέμονται σε ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική, η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή στους μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα. Αφετέρου, πρέπει να υπομνηστεί ότι ο ACT δεν συνιστά παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 6 της εν λόγω οδηγίας (βλ. σκέψη 111 της παρούσας αποφάσεως).

142 Όσον αφορά τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, εφόσον η επίμαχη νομοθεσία έχει εφαρμογή επί διανομής μερισμάτων σε ημεδαπές εταιρίες, ανεξαρτήτως του μεγέθους της συμμετοχής τους, ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης όσο και του άρθρου 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

143 Δεδομένων των περιστάσεων των υποθέσεων της κύριας δίκης (βλ. σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως), η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία πρέπει να αναλυθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 43 ΕΚ.

144 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 94 των προτάσεών του, με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με τη νομιμότητα του συστήματος FID, το οποίο εισήγαγε από 1ης Ιουλίου 1994 το

Ηνωμένο Βασίλειο. Το σύστημα αυτό επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης να λάβουν επιστροφή του επιπλέον ACT που δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο φόρο εταιριών.

145 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και επιλέγουν να υπαχθούν στο σύστημα FID παραμένει, από δύο απόψεις, μειονεκτικότερη σε σχέση με αυτή των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

146 Όσον αφορά, πρώτον, τη δυνατότητα επιστροφής του επιπλέον ACT, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, ενώ ο ACT πρέπει να καταβάλλεται εντός δεκατεσσάρων ημερών μετά τη λήξη του τριμήνου εντός του οποίου η οικεία εταιρία κατέβαλε μερίσματα στους μετόχους της, η αξίωση επιστροφής του επιπλέον ACT γεννάται μόνον αφού καταστεί απαιτητός ο φόρος εταιριών, δηλαδή εννέα μήνες μετά το τέλος της χρήσεως. Επομένως, ανάλογα με το πότε καταβάλλει τα μερίσματα, η εταιρία πρέπει να αναμείνει μεταξύ οκτώμισι και δεκαεπτάμισι μηνών για να της επιστραφεί ο καταβληθείς ACT.

147 Συνεπώς, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι ημεδαπές εταιρίες που επιλέγουν να υπαχθούν σε τέτοιο σύστημα επειδή λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης βρίσκονται, ταμειακώς, σε μειονεκτικότερη θέση σε σχέση με τις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα ημεδαπής προέλευσης. Στη δεύτερη περίπτωση, πράγματι, εφόσον η ημεδαπή διανέμουσα εταιρία έχει καταβάλει τον ACT επί των διανεμόμενων κερδών, στην ημεδαπή εταιρία δικαιούχο των μερισμάτων αυτών παρέχεται πίστωση φόρου, η οποία της επιτρέπει να διανείμει το ίδιο ποσό στους δικούς της μετόχους, χωρίς να υποχρεούται να καταβάλει ACT.

148 Δεύτερον, ο μέτοχος που λαμβάνει μερίσματα από ημεδαπή εταιρία που διανέμει κέρδη προερχόμενα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, χαρακτηριζόμενα ως

FID, δεν δικαιούται πίστωση φόρου, αλλά θεωρείται ότι έχει εισπράξει έσοδο φορολογηθέν με τον χαμηλότερο συντελεστή κατά το οικείο οικονομικό έτος. Ελλείψει πίστωσης φόρου, ο μέτοχος αυτός δεν δικαιούται επιστροφής αν δεν οφείλει φόρο εισοδήματος ή αν ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος είναι μικρότερος του φόρου με τον χαμηλότερο συντελεστή ο οποίος πλήττει το μέρισμα.

149 Επομένως, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, αυτό υποχρεώνει μια εταιρία που έχει επιλέξει το σύστημα FID να αυξήσει το ποσό των κερδών που διανέμει αν θέλει να διασφαλίσει στους μετόχους της απόδοση αντίστοιχη με αυτή των μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης.

150 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αυτές οι διαφορές μεταχειρίσεως δεν συνεπάγονται κανέναν περιορισμό στην ελευθερία εγκατάστασης.

151 Όσον αφορά την υποχρέωση της εταιρίας που έχει επιλέξει το σύστημα FID να καταβάλλει τον ACT και να ζητεί κατόπιν την επιστροφή του, η εν λόγω κυβέρνηση προβάλλει εκ νέου το επιχείρημα ότι η κατάσταση μιας εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι συγκρίσιμη προς την της εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, διότι η υποχρέωση της πρώτης να καταβάλει ACT σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής μερισμάτων δικαιολογείται από το γεγονός ότι, αντιθέτως προς τη δεύτερη εταιρία, λαμβάνει μερίσματα για τα οποία δεν καταβλήθηκε καθόλου ACT. Το ότι, εντός του διαφορετικού αυτού πλαισίου, η εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και επιλέγει το σύστημα FID δικαιούται επιστροφής του καταβληθέντος ACT ουδαμώς μπορεί να συνιστά δυσμενή διάκριση.

152 Ωστόσο, όπως επισημάνθηκε με τις σκέψεις 87 έως 91 της παρούσας αποφάσεως, εφόσον τα κέρδη που διανέμει μια εταιρία πλήττονται από φόρο εταιριών στο κράτος εγκατάστασής της, ένα σύστημα προκαταβολής του φόρου εταιριών, στο οποίο υπάγεται η εταιρία δικαιούχος των μερισμάτων και στο πλαίσιο του οποίου το

ποσό του οφειλόμενου φόρου καθορίζεται με συνυπολογισμό του καταβληθέντος από τη διανέμουσα ημεδαπή εταιρία φόρου επί των διανεμομένων κερδών, αλλά όχι του φόρου που κατέβαλε στην αλλοδαπή η διανέμουσα αλλοδαπή εταιρία, επιφυλάσσει στην εταιρία δικαιούχο των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση σε σχέση με εταιρία που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, παρά το γεγονός ότι η πρώτη βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με την της δεύτερης.

153 Καίτοι, βεβαίως, η κατάσταση της πρώτης εταιρίας βελτιώνεται λόγω της δυνατότητας επιστροφής του προκαταβληθέντος φόρου που δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο φόρο εταιριών, η εν λόγω εταιρία εξακολουθεί να βρίσκεται σε θέση λιγότερο ευνοϊκή απ' ό,τι μια εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, υπό την έννοια ότι υφίσταται ταμειακής φύσεως μειονέκτημα.

154 Τέτοια διαφορετική μεταχείριση, η οποία καθιστά τη συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρία λιγότερο ελκυστική από τη συμμετοχή σε ημεδαπή εταιρία, συνιστά, ελλείψει αντικειμενικής δικαιολογήσεως, προσβολή της ελευθερίας εγκατάστασης.

155 Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το ταμειακής φύσεως μειονέκτημα σε βάρος των εταιριών που έχουν επιλέξει το σύστημα FID δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από πρακτικές δυσχέρειες οφειλόμενες στο ότι, κατά τη φορολόγηση των εν λόγω μερισμάτων, απαιτείται κάποιος χρόνος για τον συνυπολογισμό, από το κράτος μέλος, όλων των φόρων που έχουν πλήξει τα διανεμόμενα κέρδη, είτε στο ίδιο κράτος μέλος είτε στην αλλοδαπή.

156 Συγκεκριμένα, είναι αληθές ότι ένα κράτος μέλος χρειάζεται κάποιο χρόνο ώστε να καταστεί δυνατός, κατά τον προσδιορισμό του τελικώς οφειλόμενου φόρου εταιριών, ο συνυπολογισμός όλων των φόρων που έχουν πλήξει τα διανεμόμενα κέρδη. Ωστόσο, αυτό δεν μπορεί να δικαιολογήσει το ότι, στην περίπτωση μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης, το κράτος μέλος δέχεται, κατά τον προσδιορι-

σμό του ΑΣΤ που οφείλει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, να συνυπολογίσει το μέρος του ΑΣΤ που έχει καταβάλει η ημεδαπή εταιρία από την οποία έλαβε μερίσματα η εν λόγω διανέμουσα εταιρία —σε χρονικό σημείο κατά το οποίο το ποσό που τελικά θα οφείλει αυτή η άλλη ημεδαπή εταιρία δεν έχει καν προσδιοριστεί— ενώ, στην περίπτωση μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, το κράτος μέλος αυτό προσδιορίζει τον οφειλόμενο ΑΣΤ, χωρίς να παρέχει στην ημεδαπή εταιρία που διανέμει μερίσματα στους μετόχους της καμία δυνατότητα συμψηφισμού, με τον εν λόγω ΑΣΤ, του φόρου που πλήττει τα κέρδη που της διανεμήθηκαν από αλλοδαπή εταιρία.

157 Αν αποδεικνυόταν ότι, για πρακτικούς λόγους, ο συνυπολογισμός του καταβληθέντος φόρου επί των διανεμόμενων κερδών μπορεί να διασφαλιστεί στο πλαίσιο ενός συστήματος προκαταβολής του φόρου εταιριών μόνο για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, απόκειται στο οικείο κράτος μέλος να τροποποιήσει τη μία ή την άλλη πτυχή του συστήματός του φορολογίας των ημεδαπών εταιριών, προκειμένου να εξαλείψει τη συγκεκριμένη διαφορετική μεταχείριση.

158 Όσον αφορά το γεγονός ότι το σύστημα FID δεν προβλέπει για τον μέτοχο δικαίωμα πίστωσης φόρου, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ότι τέτοιο δικαίωμα παρέχεται στον μέτοχο δικαιούχο των μερισμάτων μόνον όταν υπάρχει οικονομική διπλή φορολογία των διανεμόμενων κερδών, η οποία πρέπει να αποφεύγεται ή να μετριάζεται. Κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει στο σύστημα FID, κατά το μέτρο που, αφενός, δεν έχει καταβληθεί καθόλου ΑΣΤ επί των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης και, αφετέρου, επιστρέφεται εν συνεχεία ο ΑΣΤ που η ημεδαπή εταιρία δικαιούχος των μερισμάτων αυτών οφείλει να καταβάλει κατά τη διανομή στους μετόχους της.

159 Ωστόσο, η επιχειρηματολογία αυτή στηρίζεται στην ίδια εσφαλμένη υπόθεση ότι κίνδυνος διπλής φορολογίας υπάρχει μόνο στην περίπτωση μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπή εταιρία υποκείμενη στην υποχρέωση καταβολής ΑΣΤ κατά τη διανομή μερισμάτων της, ενώ, στην πράξη, ο κίνδυνος αυτός υπάρχει και στην περίπτωση καταβολής μερισμάτων από αλλοδαπή εταιρία, της οποίας τα κέρδη επίσης υπόκεινται σε φόρο εταιριών στο κράτος εγκατάστασής της, σύμφωνα με τους εκεί ισχύοντες συντελεστές και κανόνες.

160 Για τον ίδιο λόγο, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν μπορεί να αμφισβητήσει ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνονται από αλλοδαπή εταιρία είναι λιγότερο ευνοϊκή, ισχυριζόμενη ότι η εταιρία αυτή, αφού δεν υποχρεούται να καταβάλει ACT, μπορεί να καταβάλει υψηλότερο μέρισμα στους μετόχους της.

161 Απορριπτέο είναι και το επιχείρημα ότι η διαφορετική μεταχείριση της διανομής μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης στο πλαίσιο του συστήματος FID δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, επειδή η υπαγωγή στο σύστημα αυτό είναι προαιρετική.

162 Πράγματι, όπως παρατηρούν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, ένα περιοριστικό της ελεύθερης κυκλοφορίας σύστημα δεν παύει να είναι ασύμβατο με το κοινοτικό δίκαιο έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική.

163 Όσον αφορά, τέλος, το επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι οι επίμαχοι περιορισμοί δικαιολογούνται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επιχείρημα αυτό απλώς παραπέμπει στην επιχειρηματολογία που απορρίφθηκε κατά την εξέταση του δεύτερου ερωτήματος (βλ. σκέψη 93 της παρούσας αποφάσεως).

164 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι τα χαρακτηριστικά του συστήματος FID, για τα οποία κάνει λόγο το αιτούν δικαστήριο στο τέταρτο ερώτημα, είναι αντίθετα στο άρθρο 43 ΕΚ.

165 Καθόσον, κατά το αιτούν δικαστήριο, το ερώτημα αυτό αφορά και την περίπτωση εταιριών εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες, οι οποίες δεν εμπίπτουν, ως εκ τούτου, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης, καθώς και για τον λόγο που εκτίθεται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, τίθεται το ερώτημα αν ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη είναι αντίθετες και στο άρθρο 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

166 Πρέπει να επισημανθεί, συναφώς, ότι η διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, όταν δικαιούχος είναι ημεδαπή εταιρία που έχει επιλέξει το σύστημα FID (βλ. σκέψεις 145 έως 149 της παρούσας αποφάσεως), έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνεται η εταιρία αυτή από το να επενδύει τα κεφάλαιά της σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και συνιστά, επιπλέον, περιορισμό για τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες, διότι τις εμποδίζει να συγκεντρώνουν κεφάλαια στο Ηνωμένο Βασίλειο.

167 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση, για να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, πρέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

168 Δεδομένου ότι οι παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο αυτό είναι ίδιες με αυτές που διατύπωσε κατά την ανάλυση του άρθρου 43 ΕΚ, αρκεί η παρατήρηση ότι, για τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 150 έως 163 της παρούσας αποφάσεως, η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση αφορά αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις και συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ο οποίος δεν αποδείχθηκε δικαιολογημένος.

169 Το μοναδικό επιχείρημα που η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επικαλείται ειδικά σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων αντλείται από το ότι είναι ενδεχομένως δυσχερέστερο να εξακριβωθεί πόσο φόρο έχουν καταβάλει οι εταιρίες αυτές στο κράτος εγκατάστασής τους, όταν πρόκειται για διανομή μερισμάτων από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, σε σύγκριση με διανομή μερισμάτων εντός κοινοτικού αμιγώς πλαισίου.

170 Είναι αληθές ότι, λόγω του βαθμού της υφιστάμενης νομοθετικής ολοκλήρωσης που έχει επιτευχθεί μεταξύ των κρατών μελών της Ενώσεως, ιδίως δε της υπάρξεως κοινοτικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αποσκοπούν στη συνεργασία των εθνικών φορολογικών αρχών, όπως είναι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), η εκ μέρους κράτους μέλους φορολόγηση των διασυνοριακού χαρακτήρα οικονομικών δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας δεν είναι πάντοτε συγκρίσιμη προς αυτή των οικονομικών δραστηριοτήτων που άπτονται των σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών.

171 Όπως, εξάλλου, τονίζει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 121 των προτάσεών του, δεν αποκλείεται ένα κράτος μέλος να μπορεί να αποδείξει ότι ένας περιορισμός στην κίνηση κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες δικαιολογείται από λόγους που, υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών.

172 Όσον αφορά, όμως, την επίμαχη εθνική νομοθεσία, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επικαλείται δυσχέρειες στην εξακρίβωση του ποσού του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου μόνο για να εξηγήσει το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της καταβολής του ACT και της επιστροφής του. Ωστόσο, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 156 της παρούσας αποφάσεως, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί για να δικαιολογήσει νομοθεσία η οποία ουδόλως επιτρέπει σε ημεδαπή εταιρία δικαιούχο μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης να συμψηφίσει, με τον προκαταβληθέντα φόρο εταιριών, τον φόρο που έπληξε τα διανεμηθέντα στην αλλοδαπή κέρδη, ενώ, για μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, η διανέμουσα ημεδαπή εταιρία εκπίπτει αυτοδικαίως τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο από τον φόρο που καταβάλλει, έστω προκαταβολικώς.

173 Κατά συνέπεια, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία, ενώ απαλλάσσει από την υποχρέωση προκαταβολής φόρου εταιριών τις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν στους μετόχους τους κέρδη προερχόμενα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης,

παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν στους μετόχους τους κέρδη προερχόμενα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης τη δυνατότητα να υπαχθούν σε σύστημα στο πλαίσιο του οποίου δικαιούνται επιστροφής του φόρου εταιριών που προκατέβαλαν κατά τη μεταγενέστερη διανομή κερδών στους μετόχους τους, αλλά, αφενός, υποχρεώνει τις εταιρίες αυτές να προκαταβάλουν τον εν λόγω φόρο και να ζητήσουν εν συνεχεία την επιστροφή του και, αφετέρου, δεν προβλέπει δικαίωμα πίστωσης φόρου για τους μετόχους τους, ενώ αυτοί θα είχαν τέτοιο δικαίωμα σε περίπτωση διανομής, από ημεδαπή εταιρία, κερδών προερχόμενων από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

174 Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, λαμβανομένου υπόψη του ότι οι ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας για τις οποίες γίνεται λόγος στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα θεσπίστηκαν πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993, οι ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο τέταρτο ερώτημα, οι οποίες θεσπίστηκαν μετά την ημερομηνία αυτή, αλλά τροποποιούν τις ως άνω ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας, ναι μεν συνιστούν επίσης απαγορευόμενους από το άρθρο 56 ΕΚ περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, πλην όμως επιτρέπονται ως περιορισμοί υφιστάμενοι πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

175 Κατά την τελευταία αυτή διάταξη, το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

176 Κατά συνέπεια, πρέπει να προσδιοριστεί αν οι ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας για τις οποίες γίνεται λόγος στο τέταρτο ερώτημα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ ως περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

177 Όσον αφορά, ειδικότερα, την έννοια των «άμεσων επενδύσεων», διαπιστώνεται ότι η Συνθήκη δεν την ορίζει.

178 Ωστόσο, στο κοινοτικό δίκαιο, η έννοια αυτή ορίζεται στην ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [άρθρο το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5), όπου περιλαμβάνονται δεκατρείς κατηγορίες κινήσεων κεφαλαίων.

179 Κατά πάγια νομολογία, εφόσον το άρθρο 56 ΕΚ στην ουσία επαναλαμβάνει το περιεχόμενο του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361 έστω και αν η οδηγία αυτή εκδόθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (τα άρθρα 67 έως 73 της Συνθήκης ΕΟΚ αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 73 Β έως 73 Ζ της Συνθήκης ΕΚ, νυν άρθρα 56 ΕΚ έως 60 ΕΚ), η εν λόγω ονοματολογία διατηρεί την ενδεικτική αξία που είχε, πριν από τη θέση τους σε ισχύ, για τον ορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το εισαγωγικό μέρος της ονοματολογίας, στον κατάλογο τον οποίο η ίδια περιέχει δεν γίνεται αποκλειστική απαρίθμηση (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer, Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 21, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 39).

180 Ο ενδεικτικός χαρακτήρας της απαριθμήσεως που περιέχει η ονοματολογία αυτή πρέπει να γίνει δεκτός και στο πλαίσιο της ερμηνείας της έννοιας των άμεσων επενδύσεων. Στην πρώτη κατηγορία της εν λόγω ονοματολογίας, υπό τον τίτλο

«Άμεσες επενδύσεις», περιλαμβάνεται η δημιουργία και επέκταση υποκαταστημάτων ή νέων επιχειρήσεων που ανήκουν αποκλειστικά στον επενδυτή και η πλήρης απόκτηση υφισταμένων επιχειρήσεων, συμμετοχή σε νέες ή υφιστάμενες επιχειρήσεις με σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών, η χορήγηση μακροπρόθεσμων δανείων για τη δημιουργία ή διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών, καθώς και η επανεπένδυση κερδών με σκοπό τη διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών.

181 Όπως προκύπτει από την απαρίθμηση αυτή και τις σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, η έννοια των άμεσων επενδύσεων αφορά πάσης φύσεως επενδύσεις στις οποίες προβαίνουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οι οποίες χρησιμεύουν στη δημιουργία ή στη διατήρηση σταθερών και αμέσων σχέσεων μεταξύ του επενδυτή και της επιχειρήσεως για την οποία προορίζονται τα κεφάλαια αυτά προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

182 Όσον αφορά τη συμμετοχή σε νέες ή υφιστάμενες επιχειρήσεις, όπως επιβεβαιώνεται από τις εν λόγω επεξηγηματικές σημειώσεις, ο σκοπός της δημιουργίας ή της διατηρήσεως σταθερών οικονομικών δεσμών προϋποθέτει ότι οι μετοχές παρέχουν στον μέτοχο, είτε βάσει διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας περί μετοχικών εταιριών είτε άλλως, τη δυνατότητα να μετέχει ουσιαστικά στη διαχείριση της εταιρίας αυτής ή στον έλεγχό της.

183 Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων που σχετίζονται με άμεσες επενδύσεις ή με εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ καλύπτουν όχι μόνον τις ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας που, κατά την εφαρμογή τους σε κινήσεις κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες, περιορίζουν τις επενδύσεις ή την εγκατάσταση, αλλά και αυτές που περιορίζουν την καταβολή μερισμάτων που αυτές αποφέρουν.

184 Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι οποιαδήποτε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης σε σχέση με τα ημεδαπής

προέλευσης πρέπει να θεωρείται περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, εφόσον ενδέχεται να καταστήσει λιγότερο ελκυστική τη συμμετοχή σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη (προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 35, Lenz, σκέψη 21, και Manninen, σκέψη 23).

185 Κατά συνέπεια, περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων, όπως είναι η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, εφόσον αφορά συμμετοχές αποκτώμενες με σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών μεταξύ του μετόχου και της οικείας εταιρίας και παρέχει στον μέτοχο τη δυνατότητα πραγματικής συμμετοχής στη διαχείριση της εν λόγω εταιρίας ή στον έλεγχό της.

186 Αν αυτό δεν συμβαίνει, ο απαγορευόμενος από το άρθρο 56 ΕΚ περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων δεν μπορεί να εφαρμοστεί ούτε στις σχέσεις με τρίτες χώρες.

187 Αντιθέτως, από το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να εφαρμόζει, έναντι των τρίτων χωρών, περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων οι οποίοι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, έστω και αν αντιβαίνουν στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων του άρθρου 56 ΕΚ, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω περιορισμοί προϋπήρχαν της 31ης Δεκεμβρίου 1993.

188 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αν το Δικαστήριο αποφανθεί ότι το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία περί της φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, η απαγόρευση αυτή θα ισχύει όχι μόνο για τις ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα και οι οποίες θεσπίστηκαν πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993, αλλά και για το σύστημα FID, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1994, διότι, σε σχέση με τις υφιστάμενες ρυθμίσεις, το εν λόγω σύστημα δεν εισήγαγε νέους περιορισμούς, αλλ' αντιθέτως απλώς εξάλειψε ορισμένα περιοριστικά αποτελέσματα της υφιστάμενης νομοθεσίας.

189 Πρέπει, καταρχάς, να διευκρινιστεί η έννοια των «περιορισμών που ισχύουν» στις 31 Δεκεμβρίου 1993, κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

190 Όπως επισήμαναν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, πρέπει να γίνει παραπομπή στην απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle (Συλλογή 1999, σ. I-3099), με την οποία το Δικαστήριο ερμήνευσε την έννοια της «υφιστάμενης νομοθεσίας» σε διάταξη η οποία εισάγει παρέκκλιση από την Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1) και επιτρέπει στη Δημοκρατία της Αυστρίας να διατηρήσει προσωρινά σε ισχύ την υφιστάμενη νομοθεσία περί δευτερεύουσας κατοικίας.

191 Συγκεκριμένα, ενώ απόκειται, καταρχήν, στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει το περιεχόμενο της νομοθεσίας που υφίσταται σε συγκεκριμένο χρόνο, προσδιοριζόμενο με κοινοτική πράξη, το Δικαστήριο διευκρίνισε, με την απόφαση αυτή, ότι απόκειται σε αυτό να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας της κοινοτικής έννοιας από την οποία εξαρτάται η εφαρμογή ενός κατά παρέκκλιση ισχύοντος κοινοτικού συστήματος σε εθνική νομοθεσία «υφισταμένη» στον συγκεκριμένο χρόνο (βλ., κατά την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση Konle, σκέψη 27).

192 Όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση αυτή, κάθε εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται κατά τον τρόπο αυτό δεν αποκλείεται, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων που καθιερώνει η οικία κοινοτική πράξη. Συγκεκριμένα, θα τύχει της παρεκκλίσεως διάταξη που κατ' ουσίαν ταυτίζεται με την προηγούμενη ή απλώς περιορίζει ή εξαλείφει εμπόδιο από την άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών που περιλαμβάνονται στην προϋφιστάμενη νομοθεσία. Αντιθέτως, νομοθεσία βασιζόμενη σε διαφορετική λογική απ' ό,τι η προηγούμενη, η οποία θέτει σε εφαρμογή νέες διαδικασίες, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την υφιστάμενη κατά την ημερομηνία που ορίζει η σχετική κοινοτική πράξη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Konle, σκέψεις 52 και 53).

193 Όσον αφορά, εξάλλου, την περιγραφόμενη από το αιτούν δικαστήριο σχέση μεταξύ του συστήματος FID και της υφιστάμενης εθνικής νομοθεσίας στον τομέα της φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, όπως αυτή για την οποία κάνει λόγο το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι σκοπός του συστήματος αυτού είναι η μείωση των περιοριστικών αποτελεσμάτων της υφιστάμενης νομοθεσίας περί ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, ιδίως διά της παροχής στις εν λόγω εταιρίες της δυνατότητας να ζητήσουν επιστροφή του επιπλέον ACT που οφείλουν λόγω διανομής μερισμάτων στους μετόχους τους.

194 Απόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν το ότι δεν δικαιούνται πιστώσεως φόρου οι δικαιούχοι μερισμάτων που έχουν χαρακτηριστεί ως FID πρέπει να θεωρηθεί ως νέος περιορισμός, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης. Πράγματι, είναι μεν αληθές ότι, στο πλαίσιο του εθνικού φορολογικού συστήματος στο οποίο εντάσσεται το σύστημα FID, η πίστωση φόρου που παρέχεται στον δικαιούχο των μερισμάτων αντιστοιχεί στον ACT που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία για τη διανομή, πλην όμως, από τη διαλαμβανόμενη στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως περιγραφή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας δεν συνάγεται ότι το δικαίωμα επιστροφής του επιπλέον ACT που διαθέτει μια εταιρία υπαχθείσα στο σύστημα FID δικαιολογεί, βάσει της λογικής που διέπει την υφιστάμενη στις 31 Δεκεμβρίου 1993 νομοθεσία, το ότι οι μέτοχοί της δεν δικαιούνται πιστώσεως φόρου.

195 Σε κάθε περίπτωση, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το σύστημα FID δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως υφιστάμενος περιορισμός απλώς και μόνον επειδή, λόγω του ότι η εφαρμογή του είναι προαιρετική, οι οικείες εταιρίες έχουν πάντοτε τη δυνατότητα να ζητήσουν την εφαρμογή του προϊσχύσαντος συστήματος, με τα περιοριστικά αποτελέσματα που αυτό συνεπάγεται. Πράγματι, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 162 της παρούσας αποφάσεως, ένα σύστημα περιοριστικό της ελεύθερης κυκλοφορίας παραμένει ασύμβατο με το κοινοτικό δίκαιο έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική.

196 Επομένως, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι, αν το κράτος μέλος έχει θεσπίσει, πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993, νομοθεσία η οποία περιέχει

απαγορευόμενους από το άρθρο 56 ΕΚ περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων προς και από τρίτες χώρες και, μετά την ημερομηνία αυτή, θεσπίζει ρυθμίσεις οι οποίες, καίτοι συνιστούν και αυτές περιορισμό των ως άνω κινήσεων, είναι κατ' ουσίαν όμοιες με την προϋφιστάμενη νομοθεσία ή απλώς περιορίζουν ή καταργούν ένα εμπόδιο στην άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών, το οποίο έθετε η προϋφιστάμενη νομοθεσία, το άρθρο 56 ΕΚ δεν απαγορεύει την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτών ως προς τις τρίτες χώρες, εφόσον αφορούν κινήσεις κεφαλαίων σχετικές με άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Δεν μπορεί, συναφώς, να θεωρηθεί άμεση επένδυση η συμμετοχή σε εταιρία που δεν έχει ως σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών μεταξύ του μετόχου και της οικείας εταιρίας και δεν παρέχει στον μέτοχο τη δυνατότητα πραγματικής συμμετοχής στη διαχείριση της εν λόγω εταιρίας ή στον έλεγχό της.

Επί του έκτου, του έβδομου, του όγδοου και του ένατου ερωτήματος

197 Με το έκτο, το έβδομο, το όγδοο και το ένατο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, σε περίπτωση που κριθεί ότι οι ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας για τις οποίες γίνεται λόγος στα προηγούμενα ερωτήματα δεν είναι συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο, αξιώσεις όπως αυτές που άσκησαν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, προς εξάλειψη της ασυμβατότητας, πρέπει να χαρακτηριστούν αξιώσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή αποκατάστασης παρανόμως αφαιρεθέντων πλεονεκτημάτων ή, αντιθέτως, αξιώσεις αποζημιώσεως. Στη δεύτερη περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις της προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du Pêcheur και Factortame και αν πρέπει, στο πλαίσιο αυτό, να ληφθεί υπόψη ο τρόπος με τον οποίον πρέπει να ασκηθούν οι αξιώσεις αυτές βάσει της εθνικής νομοθεσίας.

198 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος οφείλει να αποκαθιστά τις ζημίες που προκλήθηκαν στους ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το Δικαστήριο μπορεί να δώσει κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με τον κατάφωρο χαρακτήρα της παραβάσεως, καθώς και με τον αιτιώδη σύνδεσμο που πρέπει να υφίσταται μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως που υπέχει το κράτος μέλος και της βλάβης που υπέστησαν οι ζημιωθέντες.

199 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι στην κατηγορία των αξιώσεων περί αποκατάστασης εμπίπτουν όλες οι αξιώσεις που περιγράφονται στο έκτο ερώτημα, τόσο αυτές για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος επιπλέον φόρου ή για αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε λόγω της στερήσεως των χρηματικών ποσών που προκαταβλήθηκαν ως φόρος όσο και αυτές για αποκατάσταση του δικαιώματος σε φορολογικές ελαφρύνσεις ή για επιστροφή του ποσού κατά το οποίο οι οικείες ημεδαπές εταιρίες έπρεπε να αυξήσουν τα χαρακτηρισθέντα ως FID μερίσματα προκειμένου να αντισταθμίσουν τη στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης φόρου από τους μετόχους τους. Αν το κοινοτικό δίκαιο επέτρεπε το εθνικό δίκαιο να προβλέπει μία αξίωση υπό μορφή έντοκης αποζημιώσεως, αυτή, σε κάθε περίπτωση, θα διέφερε από αυτή που εξετάστηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame.

200 Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι καθένα από τα μέσα θεραπείας που ζητούν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης αποτελεί αξίωση αποζημιώσεως, υποκείμενη στις προϋποθέσεις της προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du Pêcheur και Factortame. Ο τρόπος ασκήσεως των αξιώσεων αυτών στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό τους από πλευράς κοινοτικού δικαίου.

201 Υπογραμμίζεται, συναφώς, ότι ο νομικός χαρακτηρισμός των αξιώσεων που ασκούν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου δεν είναι έργο του Δικαστηρίου. Εν προκειμένω, οι εν λόγω προσφεύγουσες οφείλουν να διευκρινίσουν τη φύση και τη βάση της αξιώσεώς τους (αν πρόκειται για αξίωση επιστροφής ή αποζημιώσεως), υπό τον έλεγχο του αιτούντος δικαστηρίου (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 81).

202 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα επιστροφής φόρων που το κράτος μέλος έχει εισπράξει κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στους ιδιώτες οι κοινοτικές διατάξεις, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, και την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 84). Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέφει τους φόρους που έχει εισπράξει κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20, και προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 84).

203 Ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως για την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραττομένων εθνικών φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων 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 παρόμοια βοηθήματα της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe, Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5, και 45/76, Comet, συνοπτική μετάφραση στα ελληνικά, Συλλογή 1976,. σ. 765, σκέψεις 13 και 16, καθώς και τις πιο πρόσφατες της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis, Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψεις 19 και 34, της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport, Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 25, και την προπαρατεθείσα Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 85).

204 Εξάλλου, με τη σκέψη 96 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Metallgesellschaft κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε ότι, αν ημεδαπή εταιρία ή η μητρική της εταιρία υπέστησαν οικονομική ζημία προς όφελος των αρχών ενός κράτους μέλους λόγω προκαταβολής του φόρου εταιριών τον οποίον οφείλει η ημεδαπή εταιρία για τα μερίσματα που καταβάλλει στην αλλοδαπή θυγατρική της, αλλά από τον οποίον απαλλάσσεται ημεδαπή εταιρία που καταβάλλει μερίσματα σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος, οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας επιβάλλουν να παρέχεται στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες αποτελεσματικό ένδικο βοήθημα προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν.

205 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, αν ένα κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αλλά και των άμεσα σχετιζόμενων με τον φόρο αυτό ποσών που το εν λόγω κράτος εισέπραξε ή παρακράτησε. Όπως έκρινε το Δικαστήριο με τις σκέψεις 87 και 88 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Metallgesellschaft κ.λπ., αυτό περιλαμβάνει και τη ζημία που προκλήθηκε λόγω μη διαθεσιμότητας κεφαλαίων επειδή ο φόρος κατέστη πρόωρα απαιτητός.

206 Εφόσον οι κανόνες της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογικών ελαφρύνσεων δεν επέτρεψαν στον φορολογούμενο να ανακτήσει τον ACT που υποχρεώθηκε, κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, να καταβάλει, αυτός έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου αυτού.

207 Ωστόσο, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, ούτε οι ελαφρύνσεις τις οποίες ο φορολογούμενος αποποιήθηκε προκειμένου να μπορέσει να συμψηφίσει ολόκληρο το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, όπως είναι ο ACT, με άλλο φόρο που οφείλει ούτε η βλάβη την οποίαν υπέστησαν οι ημεδαπές εταιρίες που επέλεξαν το σύστημα FID, συνεπεία του ότι υποχρεώθηκαν να αυξήσουν το ποσό του μερίσματος ώστε να αντισταθμίσουν την, εκ μέρους των μετόχων τους, απώλεια της πίστωσης φόρου είναι δυνατόν να αποκατασταθούν βάσει του κοινοτικού δικαίου, μέσω ασκήσεως αξιώσεως για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή των άμεσα σχετιζόμενων με τον εν λόγω φόρο ποσών που το κράτος μέλος εισέπραξε ή παρακράτησε. Πράγματι, η αποποίηση του δικαιώματος προς ελαφρύνσεις ή η αύξηση του μερίσματος οφείλονται σε αποφάσεις των εταιριών και δεν αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια της αρνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου να διασφαλίσει για τους εν λόγω μετόχους ίση μεταχείριση με τους δικαιούχους διανομής κερδών προερχόμενων από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

208 Υπό τις συνθήκες αυτές, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί αν η αποποίηση του δικαιώματος προς ελαφρύνσεις ή η αύξηση του μερίσματος συνιστούν, για τις εταιρίες αυτές, χρηματική ζημία οφειλόμενη σε παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, στην οποία υπέπεσε το εν λόγω κράτος μέλος.

209 Χωρίς να αποκλείεται δυνατότητα θεμελιώσεως της ευθύνης του κράτους μέλους υπό προϋποθέσεις λιγότερο αυστηρές βάσει της εθνικής νομοθεσίας, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος οφείλει να αποκαθιστά τις ζημίες που προκλήθηκαν στους ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου που του καταλογίζονται είναι τρεις, ήτοι ο παραβιαζόμενος κανόνας δικαίου να αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, η παράβαση να είναι αρκούντως κατάφωρη και να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως που υπέχει το κράτος και της βλάβης που υπέστησαν οι ζημιωθέντες (προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψεις 51 και 66, καθώς και απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-224/01, Köbler, Συλλογή 2003, σ. I-10239, σκέψεις 51 και 57).

210 Η εφαρμογή κριτηρίων βάσει των οποίων στοιχειοθετείται η ευθύνη των κρατών μελών για ζημίες που προκαλούνται σε ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου πρέπει, κατ' αρχήν, να διενεργείται από τα εθνικά δικαστήρια (προπαρατεθείσες αποφάσεις Brasserie du Pêcheur και Factortame, σκέψη 58, και Köbler, σκέψη 100), σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές που έχει παράσχει το Δικαστήριο για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων (προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame, σκέψεις 55 έως 57, απόφαση της 26ης Μαρτίου 1996, C-392/93, British Telecommunications, Συλλογή 1996, σ. I-1631, σκέψη 41, προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit κ.λπ., σκέψη 49, και προπαρατεθείσα απόφαση Konle, σκέψη 58).

211 Στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι πρόδηλον ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση όσον αφορά τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ. Πράγματι, αποτέλεσμα των διατάξεων αυτών είναι η παροχή δικαιωμάτων σε ιδιώτες (βλ., αντιστοίχως, την προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame, σκέψεις 23 και 54, και την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-163/94, C-165/94 και C-250/94, Sanz de Lera κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-4821, σκέψη 43).

212 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, πρέπει να υπομνηστεί, αφενός, ότι μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι κατάφωρη όταν ένα κράτος μέλος, κατά την άσκηση της κανονιστικής του εξουσίας, υπερέβη, κατά τρόπο πρόδηλο και σοβαρό, τα όρια που επιβάλλονται στην άσκηση των εξουσιών του (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 55, και British Telecommunications, σκέψη 42, και την απόφαση της 4ης Ιουλίου 2000, C-424/97, Haim, Συλλογή 2000, σ. I-5123, σκέψη 38). Αφετέρου, αν το οικείο κράτος μέλος, κατά τον

χρόνο που διέπραξε την παράβαση, διέθετε αισθητά μειωμένο, ακόμα και ανύπαρκτο, περιθώριο εκτιμήσεως, η απλή παράβαση του κοινοτικού δικαίου μπορεί να αρκεί προς απόδειξη της υπάρξεως κατάφωρης παραβάσεως (βλ. απόφαση της 23ης Μαΐου 1996, C-5/94, Hedley Lomas, Συλλογή 1996, σ. I-2553, σκέψη 28, και την προπαρατεθείσα απόφαση Haim, σκέψη 38).

213 Για να κρίνει αν μια παράβαση είναι κατάφωρη, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν την περίπτωση που έχει υποβληθεί στην κρίση του. Μεταξύ των στοιχείων αυτών καταλέγονται ιδίως ο βαθμός σαφήνειας και ακρίβειας του παραβιασθέντος κανόνα, ο ηθελημένος ή ακούσιος χαρακτήρας της διαπραχθείσας παραβάσεως ή της προκληθείσας ζημίας, το συγγνωστό ή ασύγγνωστο ενδεχομένης νομικής πλάνης, το γεγονός ότι η στάση ενός κοινοτικού οργάνου μπορεί να συνετέλεσε στη θέσπιση ή τη διατήρηση αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικών μέτρων ή πρακτικών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 56, και Haim, σκέψεις 42 και 43).

214 Εν πάση περιπτώσει, μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι κατάφωρη όταν συνεχίζεται παρά την έκδοση δικαστικής αποφάσεως που διαπιστώνει την προσαπτόμενη παράβαση ή προδικαστικής αποφάσεως ή πάγιας σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου, από όπου προκύπτει ότι η επίμαχη συμπεριφορά στοιχειοθετεί παράβαση (προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame, σκέψη 57).

215 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο, για να εκτιμήσει αν η διαπραχθείσα από το οικείο κράτος μέλος παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ είναι κατάφωρη, πρέπει να λάβει υπόψη του ότι, σε έναν τομέα όπως η άμεση φορολογία, οι συνέπειες που απορρέουν από τις εγγυήσεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας αποκαλύπτονται σταδιακά, ιδίως βάσει των αρχών που συνήγαγε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφασή του της 28ης Ιανουαρίου 1986 στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας. Εξάλλου, στον τομέα της φορολογίας των μερισμάτων που λαμβάνουν ημεδαπές εταιρίες από αλλοδαπές εταιρίες, το Δικαστήριο είχε τη δυνατότητα να διευκρινίσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ελεύθερη κυκλοφορία, ιδίως ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, Lenz και Manninen.

216 Πράγματι, εκτός των περιπτώσεων που υπάγονται στην οδηγία 90/435, το κοινοτικό δίκαιο δεν όριζε ρητώς ότι ένα κράτος μέλος υποχρεούται να διασφαλίζει, σε σχέση με τους μηχανισμούς αποφυγής ή μετριασμού της αλλεπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, ίση μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής είτε από ημεδαπές είτε από αλλοδαπές εταιρίες. Επομένως, μέχρι την έκδοση των προπαρατεθεισών αποφάσεων Verkooijen, Lenz και Manninen, το ζήτημα που τέθηκε με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν είχε ακόμη αντιμετωπιστεί ως τέτοιο από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

217 Υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων αυτών το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εκτιμήσει τα απαριθμούμενα στη σκέψη 213 της παρούσας αποφάσεως στοιχεία, ιδίως τον βαθμό σαφήνειας και ακρίβειας των παραβιασθέντων κανόνων, καθώς και ενδεχομένη συγγνωστή ή ασύγγνωστη νομική πλάνη.

218 Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση, δηλαδή την άμεση αιτιώδη συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως που υπέχει το κράτος και της βλάβης που υπέστησαν οι ζημιωθέντες, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν η προβαλλόμενη βλάβη απορρέει από παράβαση του κοινοτικού δικαίου κατά τρόπο αρκούντως άμεσο, ώστε το κράτος μέλος να υποχρεούται να αποκαταστήσει τη βλάβη αυτή (βλ., κατά την έννοια αυτή, σχετικά με την εξωσυμβατική ευθύνη της Κοινότητας, την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1979, 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 και 45/79, Dumortier frères κ.λπ. κατά Συμβουλίου, δεν υπάρχει ελληνική μετάφραση, [1979] ECR 3091, σκέψη 21).

219 Με την επιφύλαξη του δικαιώματος αποζημιώσεως, το οποίο στηρίζεται απευθείας στο κοινοτικό δίκαιο, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προσδιορίζονται στην προηγούμενη σκέψη, το κράτος υποχρεούται να αποκαταστήσει τις συνέπειες της προκληθείσας ζημίας στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου περί ευθύνης, με δεδομένο ότι οι προϋποθέσεις τις οποίες ορίζουν οι διάφορες εθνικές νομοθεσίες σχετικά με την αποκατάσταση της ζημίας δεν μπορεί να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες απαιτήσεις στηριζόμενες στο εσωτερικό δίκαιο ούτε μπορούν να είναι τέτοιες ώστε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την αποζημίωση (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ., Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψεις 41 έως 43, προπαρατεθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 67, καθώς και Köbler, σκέψη 58).

220 Επομένως, στο έκτο, στο έβδομο, στο όγδοο και στο ένατο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων τα οποία αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, περιλαμβανομένου του χαρακτηρισμού των αξιώσεων που οι ζημιωθέντες εγείρουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα δικαστήρια αυτά υποχρεούνται, πάντως, να διασφαλίζουν ότι οι ιδιώτες διαθέτουν αποτελεσματικά ένδικα βοηθήματα, που τους επιτρέπουν να επιτύχουν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και των σχετικών με τον εν λόγω φόρο ποσών που το κράτος αυτό έχει εισπράξει ή παρακρατήσει. Όσον αφορά άλλες βλάβες που τυχόν υπέστη ένα πρόσωπο λόγω καταλογιστέας σε κράτος μέλος παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να αποκαταστήσει τη ζημία που υπέστησαν οι ιδιώτες υπό τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στη σκέψη 51 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du Pêcheur και Factortame, χωρίς ωστόσο αυτό να αποκλείει το ενδεχόμενο θεμελιώσεως της ευθύνης του κράτους υπό λιγότερο περιοριστικούς όρους βάσει του εθνικού δικαίου.

Επί του αιτήματος για τον χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως

221 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησε από το Δικαστήριο, σε περίπτωση που αποφανθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να ορίσει χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του, ακόμη και για τις αξιώσεις που προβλήθηκαν ενδίκως προ της ημερομηνίας δημοσιεύσεώς της.

222 Προς στήριξη του αιτήματός της, η εν λόγω κυβέρνηση, αφενός, τονίζει ότι ουδέποτε αμφισβητήθηκε η συμβατότητα της εθνικής νομοθεσίας με το κοινοτικό δίκαιο από την έκδοσή της το 1973 και, αφετέρου, επισημαίνει τις οικονομικές επιπτώσεις που απορρέουν, για το Ηνωμένο Βασίλειο, από τις ασκηθείσες ένδικες αγωγές ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και ανέρχονται, κατ' εκτίμηση, σε επτά δισεκατομμύρια λίρες στερλίνες.

223 Το ποσό αυτό αμφισβητούν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, κατά τις οποίες ο αριθμός αυτός μάλλον κυμαίνεται μεταξύ εκατό εκατομμυρίων και δύο δισεκατομμυρίων λιρών στερλινών. Τονίζουν, εξάλλου, ότι, καίτοι η εθνική νομοθεσία ουδέποτε είχε αμφισβητηθεί στο παρελθόν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων από πλευράς συμβατότητάς της με τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, εντούτοις είχαν ασκηθεί πολλές ένδικες προσφυγές σχετικά με τις επιπτώσεις της στις διασυνοριακές δραστηριότητες.

224 Αρκεί, συναφώς, η επισήμανση ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρει ένα ποσό το οποίο καλύπτει αξιώσεις των προσφευγουσών της κύριας δίκης, όπως οι αξιώσεις αυτές περιγράφονται στα προδικαστικά ερωτήματα, εκκινώντας από τη μη επαληθευθείσα υπόθεση ότι οι απαντήσεις που θα δώσει το Δικαστήριο σε καθένα από τα ερωτήματα αυτά θα κινούνται προς την κατεύθυνση που υποδεικνύουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης.

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

Επί των δικαστικών εξόδων

226 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι, όταν ένα κράτος μέλος θεσπίζει σύστημα αποφυγής ή μετριασμού της αλλεπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από ημεδαπές εταιρίες, πρέπει να επιφυλάσσει αντίστοιχη μεταχείριση στα μερίσματα που λαμβάνουν οι κάτοικοι ημεδαπής από αλλοδαπές εταιρίες.**

Τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία εισπράττει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ ο φόρος αυτός επιβάλλεται στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, και παράλληλα, στη δεύτερη περίπτωση, παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, μέχρι το ύψος του φόρου που ισχύει στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας.

Το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία στην οποία κατέχει λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς να της παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

2) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία επιτρέπεται να αφαιρεί από τον προκαταβλητέο φόρο εταιριών που οφείλει τον αντίστοιχο φόρο που έχει προκαταβάλει η δεύτερη εταιρία, ενώ, στην περίπτωση ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, δεν επιτρέπεται τέτοια έκπτωση του αναλογούντος στα διανεμόμενα κέρδη φόρου που έχει καταβάλει η αλλοδαπή εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

3) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας οποιαδήποτε ελάφρυνση δικαιούται ημεδαπή εταιρία λαμβάνουσα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης για τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίον η εταιρία αυτή μπορεί να συμψηφίσει τον προκαταβληθέντα φόρο εταιριών.

Το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους η οποία επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν στις ημεδαπές θυγατρικές τους το ποσό του προκαταβληθέντος φόρου εταιριών, το οποίο δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλουν για συγκεκριμένη χρήση ή για προηγούμενες ή μεταγενέστερες χρήσεις, προκειμένου οι θυγατρικές αυτές να το συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν, αλλά δεν επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν το ποσό αυτό στις αλλοδαπές θυγατρικές τους σε περίπτωση που αυτές υπέχουν στο εν λόγω κράτος μέλος φορολογική υποχρέωση λόγω των κερδών που πραγματοποίησαν εκεί.

4) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία, ενώ απαλλάσσει από την υποχρέωση προκαταβολής φόρου εταιριών τις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν στους μετόχους τους κέρδη προερχόμενα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν στους μετόχους τους κέρδη προερχόμενα από μερίσματα

αλλοδαπής προέλευσης τη δυνατότητα να υπαχθούν σε σύστημα στο πλαίσιο του οποίου δικαιούνται επιστροφής του φόρου εταιριών που προκατέβαλαν κατά τη μεταγενέστερη διανομή κερδών στους μετόχους τους, αλλά, αφενός, υποχρεώνει τις εταιρίες αυτές να προκαταβάλουν τον εν λόγω φόρο και να ζητήσουν εν συνεχεία την επιστροφή του και, αφετέρου, δεν προβλέπει δικαίωμα πίστωσης φόρου για τους μετόχους τους, ενώ αυτοί θα είχαν τέτοιο δικαίωμα σε περίπτωση διανομής, από ημεδαπή εταιρία, κερδών προερχόμενων από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης.

5) Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι, αν το κράτος μέλος έχει θεσπίσει, πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993, νομοθεσία η οποία περιέχει απαγορευόμενους από το άρθρο 56 ΕΚ περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων προς και από τρίτες χώρες και, μετά την ημερομηνία αυτή, θεσπίζει ρυθμίσεις οι οποίες, καίτοι συνιστούν και αυτές περιορισμό των ως άνω κινήσεων, είναι κατ' ουσίαν όμοιες με την προϋφιστάμενη νομοθεσία ή απλώς περιορίζουν ή καταργούν ένα εμπόδιο στην άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών, το οποίο έθετε η προϋφιστάμενη νομοθεσία, το άρθρο 56 ΕΚ δεν απαγορεύει την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτών ως προς τις τρίτες χώρες, εφόσον αφορούν κινήσεις κεφαλαίων σχετικές με άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Δεν μπορεί, συναφώς, να θεωρηθεί άμεση επένδυση η συμμετοχή σε εταιρία που δεν έχει ως σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών μεταξύ του μετόχου και της οικείας εταιρίας και δεν παρέχει στον μέτοχο τη δυνατότητα πραγματικής συμμετοχής στη διαχείριση της εν λόγω εταιρίας ή στον έλεγχό της.

6) Ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων τα οποία αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, περιλαμβανομένου του χαρακτηρισμού των αξιώσεων που οι ζημιωθέντες εγείρουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα δικαστήρια αυτά υποχρεούνται, πάντως, να διασφαλίζουν ότι οι ιδιώτες διαθέτουν αποτελεσματικά ένδικα

βοηθήματα, που τους επιτρέπουν να επιτύχουν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και των σχετικών με τον εν λόγω φόρο ποσών που το κράτος αυτό έχει εισπράξει ή παρακρατήσει. Όσον αφορά άλλες βλάβες που τυχόν υπέστη ένα πρόσωπο λόγω καταλογιστέας σε κράτος μέλος παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να αποκαταστήσει τη ζημία που υπέστησαν οι ιδιώτες υπό τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στη σκέψη 51 της αποφάσεως της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du Pêcheur και Factortame, χωρίς ωστόσο αυτό να αποκλείει το ενδεχόμενο θεμελιώσεως της ευθύνης του κράτους υπό λιγότερο περιοριστικούς όρους βάσει του εθνικού δικαίου.

(υπογραφές)