ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ G. FEDERICO MANCINI της 16ης Οκτωβρίου 1985 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί προσφυγής βασιζόμενης στο άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΟΚ που άσκησε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας. Η τελευταία κατηγορείται ότι δεν έχει επεκτείνει στα υποκαταστήματα και πρακτορεία τα οποία έχουν συσταθεί στη Γαλλία από τις ασφαλιστικές εταιρίες άλλων κρατών μελών την πίστωση φόρου γνωστή ως « avoir fiscal » (προκαταβληθείς φόρος) που απολαύουν οι αντίστοιχες γαλλικές εταιρίες. Η παράλειψη αυτή και η διάκριση που συνεπάγεται έχουν ως αποτέλεσμα την παράβαση του άρθρου 52.

2. Εξετάζω συνοπτικά τη γαλλική κανονιστική ρύθμιση. Το άρθρο 205 του code général des impôts (γενικός φορολογικός κώδικας, στο εξής: CGI), που ρυθμίζει τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, προβλέπει για τις εταιρίες και για τα άλλα νομικά πρόσωπα που απαριθμούνται στο άρθρο 206 « φόρο επί του συνόλου των κερδών ή εισοδημάτων » του οποίου ο συντελεστής ισούται με 50 % των πραγματοποιουμένων κερδών. Το επόμενο άρθρο 209 ορίζει ότι για το φόρο αυτό λαμβάνονται υπόψη « αποκλειστικά τα κέρδη που πραγματοποιούνται σε επιχειρήσεις των οποίων η εκμετάλλευση είναι στη Γαλλία καθώς και τα κέρδη των οποίων η φορολόγηση απονέμεται στη Γαλλία με διεθνή σύμβαση περί διπλής φορολογίας ».

Για να αποφεύγεται η διπλή επιβάρυνση που πλήττει τα μερίσματα που διανέμουν οι εταιρίες — πληττόμενα για πρώτη φορά από το φόρο στον οποίο υπόκειται η εταιρία που τα διανέμει και εν συνεχεία, στο επίπεδο των δικαιούχων των μερισμάτων, από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων ή από το φόρο επί των εταιριών αν τα μερίσματα εισπράττονται από νομικά πρόσωπα — ο γάλλος νομοθέτης προέβλεψε από το 1965 τη χορήγηση ενός « avoir fiscal » προς όφελος εκείνων που εισπράττουν τα μερίσματα. Δυνάμει του άρθρου 158α του CGI, « τα πρόσωπα που εισπράττουν μερίσματα που διανέμουν γαλλικές εταιρίες διαθέτουν, από την πηγή αυτή, εισόδημα αποτελούμενο από: τα ποσά που εισπράττουν από την εταιρία· το " avoir fiscal " εμφαινόμενο ως πίστωση εις βάρος του δημόσιου ταμείου. Αυτή η πίστωση φόρου ισούται με το ήμισυ των ποσών που πράγματι καταβλήθηκαν από την εταιρία. Δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί παρά μόνο κατά το μέτρο που το εισόδημα περιλαμβάνεται στη βάση του φόρου εισοδήματος που οφείλει ο δικαιούχος. Εισπράττεται ως πληρωμή του φόρου αυτού. Αποδίδεται στα φυσικά πρόσωπα κατά το μέτρο που το ύψος του υπερβαίνει το ποσό του φόρου το οποίο οφείλουν οι υπόχρεοι ». Πάντως, το πλεονέκτημα αυτό επιφυλάσσεται στα πρόσωπα που έχουν την πραγματική τους κατοικία ή την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία (άρθρο 158β), εκτός αν η επέκτασή του σε ξένους υπηκόους προβλέπεται σε συμβάσεις περί διπλής φορολογίας που συνήψε η Γαλλία (άρθρο 242γ).

Επομένως, από τους κανόνες αυτούς προκύπτει ότι οι δικαιούχοι του « avoir fiscal » είναι οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία, περιλαμβανομένων και των θυγατρικών εταιριών (ο όρος « afiliate » είναι αυτός που αντιστοιχεί στο γαλλικό όρο « filiales », στον αγγλικό « subsidiaries », στο γερμανικό « Tochtergesellschaften » και στον ολλανδικό « dochterondernemingen » και όχι ο όρος

* Μετάφραση από τα ιταλικά.

« filiali » που περιέχεται στο άρθρο 52 της Συνθήκης), τις οποίες έχουν συστήσει αλλοδαπές εταιρίες· αντίθετα, η ίδια πίστωση δεν χορηγείται στα πρακτορεία και στα υποκαταστήματα που έχουν δημιουργήσει οι αλλοδαπές εταιρίες στο γαλλικό έδαφος. Εξάλλου, εγκύκλιος της 30ής Ιουλίου 1976 διευκρινίζει ότι τα μερίσματα που διανέμονται από τις γαλλικές εταιρίες σε αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες έχουν μόνιμη οργάνωση στη Γαλλία δεν απολαύουν του « avoir fiscal », ακόμη και όταν περιλαμβάνονται στα εισοδήματα της οργάνωσης αυτής.

Τέλος, ο προϋπολογισμός του 1978 (30 Δεκεμβρίου 1977, αριθ. 77-1467, JORF 1977, σ. 6316) ορίζει ότι οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εταιρίες, οι εταιρίες χαρτοφυλακίου και αποταμιεύσεως μπορούν να αφαιρέσουν από το φόρο τον οποίο οφείλουν το σύνολο της πίστωσης φόρου, περιλαμβανομένου και του « avoir fiscal » που χορηγήθηκε δυνάμει του άρθρου 158α του CGI, για τα μερίσματα που προέρχονται από τις τοποθετήσεις τους σε μετοχές (άρθρο 15).

3. Έτσι, πεπεισμένη ότι η αναφερόμενη διαφορετική μεταχείριση εισάγει διάκριση και παραβαίνει το άρθρο 52 της Συνθήκης, η Επιτροπή με το από 29 Ιουλίου 1981 έγγραφο κίνησε τη διαδικασία διαπιστώσεως της παράβασης. Η γαλλική κυβέρνηση της απάντησε (30 Δεκεμβρίου 1981) αρνούμενη το βάσιμο της κατηγορίας. Ισχυρίστηκε ότι η νομική μορφή που μια επιχείρηση δίνει στις βοηθητικές της δομές δεν είναι αδιάφορη από φορολογική άποψη· αντίθετα, μπορεί να έχει επίπτωση επί του εφαρμοστέου φορολογικού συστήματος στις δομές αυτές. Έτσι, η θυγατρική εταιρία αλλοδαπής επιχειρήσεως έχει νομική προσωπικότητα και, ως υποκείμενο γαλλικού δικαίου, θεωρείται ως « κάτοικος » από φορολογική άποψη. Αντίθετα, το υποκατάστημα ή το πρακτορείο είναι δευτερεύουσες έδρες της επιχείρησης και δεν έχουν αυτονομία. Επομένως, για φορολογικούς σκοπούς πρέπει να θεωρηθούν ότι « δεν είναι κάτοικοι » του κράτους όπου ασκούν τη δραστηριότητά τους.

Τελικά, η γαλλική κυβέρνηση καταλήγει ότι για να απολαύουν του « avoir fiscal » οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις των διαφόρων κρατών μελών δεν έχουν παρά να συστήσουν στη Γαλλία θυγατρική εταιρία. Εν πάση περιπτώσει είναι προφανές ότι τα προβλήματα που συνδέονται με το φορολογικό καθεστώς των υποκαταστημάτων και των πρακτορείων δεν μπορούν να επιλυθούν βάσει του άρθρου 52. Μπορούν μόνο να επιλυθούν στο πλαίσιο προσεγγίσεως των διαφόρων φορολογικών νομοθεσιών· εν τω μεταξύ πρέπει να έχουν εφαρμογή οι διμερείς συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας.

Η Επιτροπή δεν πείστηκε από τα επιχειρήματα αυτά. Κατά την άποψή της, η γαλλική κανονιστική ρύθμιση πρέπει ακριβώς να εκτιμηθεί υπό το φως των κανόνων που διέπουν το δικαίωμα εγκαταστάσεως. Όμως, το άρθρο 52 θα ήταν κενό περιεχομένου αν, για να απολαύουν της πίστωσης φόρου, οι αλλοδαπές εταιρίες έπρεπε να συστήσουν μάλλον θυγατρικές παρά να ασκούν τη δραστηριότητά τους μέσω πρακτορείων και υποκαταστημάτων. Προσθέτω ότι η άρνηση χορηγήσεως του πλεονεκτήματος στα πρακτορεία και στα υποκαταστήματα είναι ακόμη περισσότερο αδικαιολόγητη καθόσον, για όλες τις άλλες φορολογικές επόψεις και ειδικότερα όσον αφορά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, εξομοιώνονται προς τις γαλλικές εταιρίες (αιτιολογημένη γνώμη της 4ης Μαΐου 1983).

Απαντώντας στις 6 Ιουλίου 1983, η γαλλική κυβέρνηση αρνήθηκε και πάλι ότι ο CGI παρεμβάλλει εμπόδια στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Πράγματι, από το γεγονός ακριβώς ότι θεωρούνται ως μη κάτοικοι, τα υποκαταστήματα και τα πρακτορεία των ξένων εταιριών δεν πλήττονται από τις φορολογικές επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται τα νομικά πρόσωπα (σύσταση, μετατροπή, συγχώνευση, διάσπαση, διάλυση)· ο ισχυρισμός σύμφωνα με τον οποίο βρίσκονται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τις γαλλικές εταιρίες δεν έχει επομένως κανένα έρεισμα. Αλλά δεν είναι μόνο αυτό· εφόσον η αιτίαση της Επιτροπής αφορά *μόνο* « τα πρακτορεία ή τα υποκαταστήματα

των ασφαλιστικών εταιριών », η μεταβολή που επιδιώκει εισάγει διάκριση σε σχέση με ανάλογους οργανισμούς αλλοδαπών εταιριών που ασκούν δραστηριότητες σε άλλους τομείς εκτός του ασφαλιστικού. Εν πάση περιπτώσει, η Γαλλία είναι διατεθειμένη να εξετάσει το ζήτημα που ήγειρε η Επιτροπή στο πλαίσιο διμερών συμφωνιών. Στις συμβάσεις που τη δεσμεύουν ήδη έναντι των κοινοτικών της εταίρων, μπορούσε έτσι να προστεθούν πρωτόκολλα που να ρυθμίζουν την επέκταση του « avoir fiscal » επί αμοιβαίας βάσεως.

Πάντως, η δέσμευση αυτή δεν παρακίνησε την Επιτροπή να μεταβάλει γνώμη. Στις 19 Οκτωβρίου 1983, αποφάσισε να προσφύγει ενώπιον του Δικαστηρίου σύμφωνα με το άρθρο 169, δεύτερη παράγραφος. Με ημερομηνία 30 Νοεμβρίου, η προσφυγή της ενεγράφη στο πινάκιο στις 12 Δεκεμβρίου.

4. Η προσφυγή διαρθρώνεται σε δύο κεφάλαια: οι υπομνησθείσες λεπτομέρειες χορηγήσεως του « avoir fiscal » αντιβαίνουν προς το άρθρο 52 της Συνθήκης διότι συνιστούν α) δυσμενή διάκριση έναντι των αλλοδαπών εταιριών, β) έμμεσο περιορισμό της ελευθερίας δευτερεύουσας εγκαταστάσεως. Το επικαλούμενο επιχείρημα προς στήριξη του πρώτου ισχυρισμού εκκινεί από ένα παράδειγμα: για το ίδιο μέρισμα 100 FF — παρατηρεί η Επιτροπή — εταιρία που έχει την έδρα της στη Γαλλία καταβάλλει 25 FF ως φόρο επί των εταιριών [(150 × 50 %) — 50], ενώ το πρακτορείο ή το υποκατάστημα εταιρίας που συστάθηκε σε άλλο κράτος μέλος υποχρεούται να καταβάλει 50 FF (100 × 50 %).

Κατά συνέπεια, καίτοι ασκούν την ίδια δραστηριότητα, οι εταιρίες γαλλικού δικαίου απολαύουν διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος από εκείνο που επιφυλάσσεται στις αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες ασκούν δραστηριότητα μέσω πρακτορείων ή υποκαταστημάτων. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 52, δεύτερη παράγραφος, κατά την οποία η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει « ... τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων... σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους ». Πράγματι, αφενός, στηρίζεται στην ιθαγένεια· αφετέρου, υποβάλλει τη διαχείριση των αλλοδαπών εταιριών σε προϋποθέσεις ασφαλώς λιγότερο πλεονεκτικές. Έτσι, εφόσον δεν απολαύουν της πιστώσεως φόρου, οι εταιρίες αυτές πρέπει να καθορίζουν υψηλότερες τιμές από τις τιμές που εφαρμόζουν οι γάλλοι ανταγωνιστές τους. Παρομοίως, δυνάμει του κανόνα αποκαλουμένου « της ισοδυναμίας », οι αξιοποιήσεις του ενεργητικού τους αποφέρουν λιγότερα κέρδη από εκείνες που διαθέτουν οι εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους στη Γαλλία.

Θα επιμείνω περισσότερο στο δεύτερο σημείο το οποίο προκάλεσε πολλές συζητήσεις. Κατά το άρθρο 15 της πρώτης από τις οδηγίες περί συντονισμού των διατάξεων που αφορούν την ανάληψη δραστηριότητας πρωτασφαλίσεως εκτός της ασφαλίσεως ζωής και την άσκηση αυτής (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 157), κάθε κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου μια επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της επιβάλλει σ' αυτή τη σύσταση επαρκών τεχνικών αποθεματικών. Αυτά τα αποθεματικά « πρέπει να καλύπτονται από αντίστοιχα στοιχεία ισοδύναμα του ενεργητικού και ευρισκόμενα σε κάθε κράτος όπου δρα η επιχείρηση ». Πάντως, τα κράτη μέλη μπορούν να μετριάζουν τον κανόνα της « ισοδυναμίας », δηλαδή την υποχρέωση να καλύπτουν τις « σε ορισμένο νόμισμα απαιτητές υποχρεώσεις, από στοιχεία του ενεργητικού εκφρασμένα ή ρευστοποιήσιμα στο αυτό νόμισμα » [άρθρο 5, στοιχείο β)].

Οι τροποποιήσεις που έγιναν στη γαλλική νομοθεσία για να προσαρμοστεί στην πηγή αυτή επέβαλαν στις ασφαλιστικές εταιρίες τη σύσταση ενεργητικού σε γαλλικό νόμισμα. Και υπ' αυτή ακριβώς την έποψη, κατά την Επιτροπή, τα πρακτορεία και τα υποκαταστή-

ματα των αλλοδαπών εταιριών είναι αντικείμενο δυσμενούς διακρίσεως. Πράγματι, ενώ επιτρέπεται στις γαλλικές εταιρίες να αποκτήσουν επίσης μετοχές και χρεωστικά ομόλογα αλλοδαπού δικαίου και να διαφοροποιήσουν έτσι τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου τους σύμφωνα με την εξέλιξη της χρηματαγοράς, τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών δεν μπορούν, δυνάμει του κανόνα της ισοδυναμίας, να κατέχουν μετοχές αλλοδαπών εταιριών. Δεδομένου ότι αποκλείονται από το πλεονέκτημα του « avoir fiscal », και εφόσον δεν έχουν συμφέρον να επενδύσουν σε γαλλικές μετοχές, δεν έχουν άλλη επιλογή παρά να καταφύγουν στα χρεωστικά ομόλογα. Το άρθρο 158β του CGI περιορίζει επομένως την επιλογή του ενεργητικού από κινητά των αλλοδαπών εταιριών και, από την άποψη αυτή επίσης, παραβιάζει την αρχή της ισότητας στη διοίκηση των επιχειρήσεων που θέτει το άρθρο 52, δεύτερη παράγραφος.

Η ανάπτυξη της άλλης αιτιάσεως είναι απλούστερη. Ως γνωστό, το άρθρο 52, πρώτη παράγραφος, απαγορεύει κάθε περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως σχετικό με « την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους ». Όμως η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το σύστημα χορηγήσεως του « avoir fiscal » και τα αποτελέσματα που αυτό συνεπάγεται παρακινεί τις αλλοδαπές ασφαλιστικές εταιρίες να συστήσουν θυγατρικές μάλλον εταιρίες παρά πρακτορεία ή υποκαταστήματα. Έτσι, το δικαίωμά τους εγκαταστάσεως περιορίζεται έμμεσα.

5. Στις κατηγορίες της Επιτροπής, η γαλλική κυβέρνηση αντιτάσσει μια διαρθρωμένη γραμμή άμυνας. Αποτελείται από επτά κύρια επιχειρήματα τα οποία εξετάζω κατά την ακόλουθη σειρά:

1) η διατήρηση σε ισχύ του επίδικου καθεστώτος δικαιολογείται από την έλλειψη εναρμονίσεως στο φορολογικό τομέα·

2) εν αναμονή της εναρμόνισης αυτής το πρόβλημα δεν μπορεί να επιλυθεί παρά μόνο στο πλαίσιο διμερών συμφωνιών·

3) ο αποκλεισμός των πρακτορείων και των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών εταιριών από το πλεονέκτημα αυτό δικαιολογείται επίσης από τον κίνδυνο μαζικής φοροδιαφυγής·

4) τα μειονεκτήματα, θύματα των οποίων είναι τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα, συμψηφίζονται ευρύτατα από τα πλεονεκτήματα που απολαύουν σε σχέση με τις εταιρίες γαλλικού δικαίου, στο φορολογικό και οικονομικό επίπεδο·

5) εκτός του ότι δεν στηρίζεται στην ιθαγένεια, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ πρακτορείων και υποκαταστημάτων και θυγατρικών εταιριών είναι η συνέπεια αντικειμενικών παραγόντων, ειδικότερα, της διάκρισης μεταξύ « κατοίκου » και « μη κατοίκου », που θεσπίζουν όλα τα φορολογικά συστήματα·

6) λόγω του ότι μπορούν να συστήσουν θυγατρικές εταιρίες, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις απολαύουν πλήρως του δικαιώματος δευτερεύουσας εγκαταστάσεως·

7) η αποδοχή των αιτημάτων που διατύπωσε η Επιτροπή θα δημιουργούσε δυσμενή διάκριση σε σχέση με τις επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν τη δραστηριότητά τους σε τομείς άλλους εκτός του ασφαλιστικού.

Ευθύς εξαρχής αναφέρω ότι, κατά την άποψή μου, μόνο ένα από τα επιχειρήματα αυτά (ακριβώς το έκτο) είναι πράγματι πειστικό. Όπως θα επιχειρήσω να αποδείξω, τα άλλα επιχειρήματα δεν επιτυγχάνουν το στόχο τους.

6. Η κυβέρνηση, καθής η προσφυγή, ισχυρίζεται πρώτον ότι το σύστημα του « avoir fiscal » μπορεί να διατηρηθεί εφόσον οι νόμοι των κρατών μελών περί της φορολογίας νομικών προσώπων δεν είναι πλήρως εναρμονισμένοι. Η άποψη αυτή δεν είναι πειστική όπως συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα των σχέσεων μεταξύ των άρθρων 30 και 100 της Συνθήκης. Ειδικότερα, υπενθυμίζω τη διαπίστωση του Δικαστηρίου στην απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 1981 (υπόθεση 193/80, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1981, σ. 3019):

«Η θεμελιώδης αρχή περί ενιαίας αγοράς και η συνέπειά της, η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, δεν δύνανται — σε καμία περίπτωση — να εξαρτώνται από τον προκαταρκτικό όρο της προσεγγίσεως των εθνικών νομοθεσιών, καθόσον μια τέτοια υποχρεωτική εξάρτηση θα καθιστούσε την αρχή αυτή κενή περιεχομένου. Εξάλλου, είναι προφανές ότι τα άρθρα 30 και 100 επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς. Σκοπός της πρώτης των εν λόγω διατάξεων είναι η άμεση κατάργηση ... όλων των ποσοτικών περιορισμών κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων, καθώς και παντός μέτρου ισοδυνάμου αποτελέσματος, ενώ ο γενικός σκοπός της δευτέρας είναι να καταστεί δυνατή... η μείωση των πάσης φύσεως εμποδίων που προκύπτουν από τις διαφορές μεταξύ των διατάξεων αυτών (εθνικών) » (σκέψη 17).

Νομίζω ότι οι παρατηρήσεις αυτές αρμόζουν πλήρως στην προκειμένη περίπτωση στην οποία η όχι σημαντικότερη αρχή από εκείνη που θέτει το άρθρο 30 διακυβεύεται: η ελευθερία εγκαταστάσεως. Κατά συνέπεια, και αυτή η αρχή, και μαζί με αυτήν, η απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων που προκύπτουν δεν εξαρτώνται από τον « προκαταρκτικό όρο » της προσέγγισης των εθνικών νομοθεσιών. Συγκεκριμένα, οι καθυστερήσεις του κοινοτικού νομοθέτη δεν αναστέλλουν την υποχρέωση των κρατών να εφαρμόζουν τα φορολογικά τους συστήματα χωρίς δυσμενείς διακρίσεις.

7. Το δεύτερο επιχείρημα έχει μάλλον τη μορφή προτάσεως. Για να επιλυθεί το ζήτημα που μας απασχολεί — ισχυρίζεται η γαλλική κυβέρνηση — αρκεί να συναφθούν πρόσθετες των διμερών συμβάσεων πράξεις επί της διπλής φορολογίας που δεσμεύουν ήδη τη Γαλλία έναντι των κοινοτικών της εταίρων. Πάντως, με τα πρωτόκολλα αυτά η επέκταση της πίστωσης φόρου πρέπει να γίνει επί αμοιβαίων βάσεων. Έτσι, το πλεονέκτημα θα χορηγηθεί στις αλλοδαπές επιχειρήσεις συγχρόνως με την αναγνώρισή του υπέρ των γαλλικών εταιριών που έχουν δευτερεύουσα έδρα στο συμβαλλόμενο κράτος μέλος.

Η άποψη είναι απαράδεκτη διότι, όπως διαπιστώθηκε με την απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 1979 (υπόθεση 159/78, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Racc. 1979, σ. 3247), η έκταση ισχύος του άρθρου 52 δεν μπορεί να περιοριστεί από καμιά ρήτρα αμοιβαιότητας. Ο ιταλικός νόμος περί τελωνείων περιείχε κανόνα σύμφωνα με τον οποίο η άδεια εκτελωνιστή χορηγούνταν στους ιταλούς υπηκόους και στους υπηκόους ξένου κράτους « που αναγνωρίζει ... ίση μεταχείριση στους ιταλούς υπηκόους ». Το Δικαστήριο τον έκρινε ασυμβίβαστο με το άρθρο 52 διότι ακριβώς δεν προέβλεπε παρεκκλίσεις υπέρ των κοινοτικών υπηκόων.

Κάτι ακόμη. Προς στήριξη του επίδικου συστήματος, δεν αρκεί να λεχθεί ότι εξισορροπεί την απουσία αναλόγου πλεονεκτήματος υπέρ των γαλλικών πρακτορείων και υποκαταστημάτων που συστάθηκαν σε άλλα κράτη μέλη. Όπως υπενθυμίζει η Επιτροπή, το επιχείρημα αυτό προβλήθηκε από λουξεμβουργιανό οργανισμό κοινωνικής ασφαλίσεως για να αιτιολογήσει δυσμενή διάκριση στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Του δόθηκε η απάντηση — και το Δικαστήριο δέχτηκε την άποψη αυτή — ότι κατά την εκτίμηση των παραβάσεων του

κοινοτικού δικαίου δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία τα οποία είναι ξένα προς αυτές όπως, όταν πρόκειται για πράξη που ενέχει διάκριση, η ικανότητά της να συμψηφίζει δυσμενή διάκριση τρίτου (απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1982, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 62 και 63/81, Seco/EVI, Συλλογή 1982, σ. 223).

Η παρατήρηση κατά την οποία η γαλλική κυβέρνηση δεν θα μπορούσε να επεκτείνει το πλεονέκτημα του « avoir fiscal » χωρίς να ανατρέψει την ισορροπία που επιτεύχθηκε με τις προαναφερθείσες συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας είναι επίσης εύθραυστο. Στο επιχείρημα αυτό μπορεί να αντιταχθεί ότι, κατά τα άρθρα 234 και 5 της Συνθήκης ΕΟΚ, οι διεθνείς συμβάσεις που συνήφθησαν μετά την έναρξη ισχύος της Συνθήκης ΕΟΚ δεν μπορούν να προβλέπουν διατάξεις ασυμβίβαστες προς τους κανόνες της. Επίσης, δεν πρέπει να παραγνωρίζεται η αρχή η οποία καθιερώνει την υπεροχή του κοινοτικού δικαίου· πράγματι, κατά την αρχή αυτή αποκλείεται το αποτέλεσμα κανόνα της Συνθήκης να εξαρτάται από εσωτερικό κανόνα όπως είναι, σύμφωνα με το άρθρο 55 του γαλλικού συντάγματος, διεθνής συμφωνία η οποία κυρώθηκε και δημοσιεύτηκε.

8. Το τρίτο επιχείρημα επικαλείται τους κινδύνους φοροδιαφυγής που θα επακολουθούσαν την κατάργηση του επίδικου μέτρου. Προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αν κατείχαν γαλλικές μετοχές, οι αλλοδαπές εταιρίες θα παρακινούνταν να τις περιλάβουν μεταξύ των δραστηριοτήτων των πρακτορείων και των υποκαταστημάτων που εργάζονται στη Γαλλία με μόνο σκοπό να επωφεληθούν από το « avoir fiscal » επί της διανομής των μερισμάτων.

Όμως, ούτε η άποψη αυτή έχει έρεισμα. Η Επιτροπή απέδειξε κατά τρόπο πειστικό ότι, εκτός του ότι δεν θα είχε ως συνέπεια τη μείωση των φορολογικών εσόδων για το γαλλικό κράτος, η υπόθεση που διατύπωσε η γαλλική κυβέρνηση θα οδηγούσε σε αύξηση του φορολογικού βάρους που πλήττει τις αλλοδαπές εταιρίες. Πράγματι, υποθέτω ότι οι γαλλικές μετοχές κατατίθενται στην κύρια έδρα της εταιρίας: τα οικεία μερίσματα υπόκεινται σε φορολογική κράτηση 15 %, δηλαδή στο μέσο συντελεστή που προβλέπουν οι διμερείς συμβάσεις οι οποίες δεν επεκτείνουν το « avoir fiscal » σ' αυτούς που δεν έχουν την κατοικία τους στη Γαλλία. Αντίθετα, αν οι ίδιες μετοχές είχαν περιληφθεί μεταξύ των δραστηριοτήτων των υποκαταστημάτων και των πρακτορείων, τα μερίσματα θα πλήττονταν από το φόρο επί των εταιριών ο οποίος, αν αφαιρεθεί ο προκαταβληθείς φόρος, ανέρχεται σε 25 %.

9. Το επιχείρημα όμως στο οποίο η γαλλική κυβέρνηση αποδίδει μεγάλη σημασία είναι το τέταρτο. Η Επιτροπή — ισχυρίζεται η γαλλική κυβέρνηση — υποστήριξε ότι το σύστημα για το οποίο πρόκειται θέτει σε μειονεκτική θέση, στο επίπεδο των τιμολογίων και της αξιοποίησης του ενεργητικού, τις αλλοδαπές εταιρίες που εργάζονται μέσω πρακτορείων και υποκαταστημάτων. Τα μειονεκτήματα αυτά είναι ανύπαρκτα· αλλά και αν ακόμη υπήρχαν, εντούτοις θα συμψηφίζονταν από τα πλεονεκτήματα που, από φορολογική και οικονομική άποψη, απολαύουν οι επιχειρήσεις αυτές σε σχέση με τις αλλοδαπές εταιρίες και τις γαλλικές θυγατρικές αλλοδαπών εταιριών. Εν πάση περιπτώσει, αν ακριβώς επιθυμούν να έχουν την ίδια με τις γαλλικές εταιρίες μεταχείριση, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις μπορούν να παραιτηθούν από τη δημιουργία δευτερεύουσας έδρας και να συστήσουν στη θέση της θυγατρική εταιρία.

Ο πρώτος ισχυρισμός είναι ακριβής και η ίδια η προσφεύγουσα τον δέχτηκε τελικά. Βάσει ακριβών στατιστικών στοιχείων, η γαλλική κυβέρνηση απέδειξε ότι τα εν λόγω πρακτορεία και υποκαταστήματα δεν είναι καθόλου υποχρεωμένα να εφαρμόζουν υψηλότερα τιμολόγια· εξάλλου, αν τα εφάρμοζαν, γρήγορα θα παραμερίζονταν από την αγορά και δεν

υπάρχει καμιά ένδειξη για μια τέτοια προοπτική. Εν συνεχεία, όσον αφορά την αξιοποίηση του ενεργητικού, η καθής κατέδειξε ότι η γαλλική νομοθεσία είναι πολύ λιγότερο περιοριστική από ό,τι ισχυρίζεται η Επιτροπή. Πράγματι, περιορίζεται στον καθορισμό ενός ελάχιστου ποσοστού χρεωγράφων τα οποία οι ασφαλιστικές εταιρίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους στη Γαλλία οφείλουν να κατέχουν προς κάλυψη των ρυθμιζόμενων υποχρεώσεων, ενώ δεν προβλέπει ανώτατο επιτρεπόμενο ποσοστό για την κατοχή μετοχών και την άσκηση άλλων δραστηριοτήτων προς κάλυψη των υποχρεώσεων αυτών. Εξάλλου, επιτρέπεται η κατοχή αλλοδαπών μετοχών υπό την προϋπόθεση ότι είναι διαπραγματεύσιμες σε γαλλικό χρηματιστήριο και οι στατιστικές του 1981 αποδεικνύουν ότι 55 % των αξιών που κατέχουν τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα αποτελούνται ακριβώς από τους τίτλους αυτούς.

Αντίθετα, το δεύτερο μέρος του γαλλικού επιχειρήματος είναι αβάσιμο. Παρατηρήθηκε ότι, επειδή ακριβώς στερούνται νομικής αυτονομίας, τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα δεν υπόκεινται στους πολυάριθμους φόρους που πλήττουν τις μεταβολές των εταιριών. Πάντως, είναι εύκολο να αντιταχθεί ότι δεν μπορεί να τίθενται στο ίδιο επίπεδο επιβαρύνσεις που επιβάλλονται ετησίως, όπως ο φόρος επί των εταιριών, και τέλη τα οποία, τελικά, εισπράττονται μόνο κατά το χρόνο συστάσεως της εταιρίας. Ομοίως, η απαλλαγή που προβλέπεται για τις εισφορές των πρακτορείων και των υποκαταστημάτων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πλεονέκτημα χορηγούμενο στους οργανισμούς αυτούς, όπως αποδεικνύεται από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), κατά το οποίο « οι πράξεις, οι υποκείμενες στο φόρο εισφοράς, φορολογούνται μόνο στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά τη στιγμή κατά την οποία διενεργούνται οι πράξεις αυτές ».

Η τρίτη παρατήρηση που ανέπτυξε η Γαλλία είναι επίσης απαράδεκτη. Πράγματι, η δημιουργία θυγατρικής εταιρίας είναι γενικά περισσότερο δαπανηρή παρά το άνοιγμα πρακτορείου ή υποκαταστήματος, για τον απλό λόγο ότι η πρώτη συνεπάγεται προκαταβολές (καταβολή του ελάχιστου εταιρικού κεφαλαίου, αποθεματικό κλπ.) που δεν συνεπάγονται τα δεύτερα, για τα οποία αρκεί η εγγραφή στο εμπορικό μητρώο. Προσθέτω ότι η σύσταση θυγατρικής εταιρίας με ίδια νομική προσωπικότητα και φερεγγυότητα αποκρύπτει κατά κάποιο τρόπο το γόητρο των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή. Αντίθετα, στην περίπτωση δευτερεύουσας έδρας, η οθόνη αυτή δεν υπάρχει και, επομένως, αρύονται άμεσο όφελος από την καλή φήμη της μητρικής εταιρίας.

10. Έρχομαι στο πέμπτο επιχείρημα. Η γαλλική κυβέρνηση παρατηρεί ότι η αρχή της ισότητας δεν απαγορεύει παρόμοιες καταστάσεις να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο διάφορο αν η διαφορά δικαιολογείται αντικειμενικά (απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 1980, υπόθεση 810/79, Überschär, Racc. 1980, σ. 2747· απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1980, υπόθεση 147/79, Hochstrass, Racc. 1980, σ. 3005). Αυτή είναι ακριβώς η προκειμένη περίπτωση. Το διαφορετικό σύστημα στο οποίο υπόκεινται οι θυγατρικές εταιρίες, αφενός, τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα, αφετέρου, δεν έχει καμιά σχέση με την ιθαγένεια των οργανισμών αυτών. Αντίθετα, βασίζεται στη διάκριση, αντικειμενική και γνωστή στην έννομη τάξη όλων σχεδόν των κρατών μελών, μεταξύ « κατοίκων » και « μη κατοίκων ».

Η Επιτροπή έχει διαφορετική γνώμη. Όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, ισχυρίζεται η Επιτροπή, ο τόπος της καταστατικής έδρας χρησιμοποιείται στη Γαλλία για να εξακριβωθεί αν οι εταιρίες υπόκεινται στην εθνική έννομη τάξη· από αυτό έπεται ότι το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως

λόγω του τόπου αυτού (Γαλλία ή άλλο κράτος μέλος) ισοδυναμεί με δυσμενή διάκριση λόγω της ιθαγένειάς τους. Ασφαλώς, η δυσμενής διάκριση δεν είναι ρητή· περισσότερο ακόμη, αποκρύπτεται επιμελώς. Όμως, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974 (υπόθεση 152/73, Sotgiu, Racc. 1974, σ. 153), αυτό δεν αρκεί για να αποκλείεται το ασυμβίβαστό της προς τη Συνθήκη.

Συμφωνώ με την Επιτροπή ως προς το ότι το επίδικο σύστημα εισάγει διάκριση. Πάντως, η άποψη που μόλις προηγουμένως συνόψισα με αφήνει αμήχανο όπως επίσης, επανερχόμενος στο θέμα της προηγούμενης παραγράφου, αμφιβάλλω αν είναι πράγματι χρήσιμο να σταθμιστούν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απολαύουν ή υφίστανται οι εταιρίες γαλλικού δικαίου και τα πρακτορεία ή τα καταστήματα αλλοδαπών εταιριών. Για να επιτευχθεί ο στόχος που επιδιώκει η Επιτροπή υπάρχει αμεσότερη οδός που εκκινεί από τον τρόπο προσδιορισμού του γαλλικού φόρου επί των εταιριών. Υπενθυμίζω ότι για το φόρο αυτό λαμβάνονται υπόψη « αποκλειστικά τα κέρδη που πραγματοποιούνται από τις επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν δραστηριότητες στη Γαλλία » (άρθρο 209 του CGI). Η ιθαγένεια της επιχείρησης, ο τόπος της έδρας, η φύση των κερδών και η χώρα όπου χρησιμοποιούνται δεν έχουν επομένως επίδραση. Η επιβολή του εν λόγω φόρου διέπεται από ένα μόνο κριτήριο: την αρχή της εδαφικότητας. Προσθέτω ότι εφαρμόζεται κατά τρόπο πλήρως συμμετρικό: πράγματι, ο φόρος πλήττει τις αλλοδαπές εταιρίες για τις δραστηριότητες που ασκούν στη Γαλλία και φείδεται των γαλλικών εταιριών για τις δραστηριότητες που ασκούν στην αλλοδαπή.

Τελικά, όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, οι γαλλικές εταιρίες και οι δευτερεύουσες έδρες των αλλοδαπών επιχειρήσεων τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως. Δεν συμβαίνει το ίδιο για τον υπολογισμό του φόρου. Πράγματι, όπως είναι γνωστό, το « avoir fiscal, » το οποίο στην πράξη αντιστοιχεί με μερική απόδοση του φόρου, αναγνωρίζεται στις εταιρίες που έχουν « την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία » (άρθρο 158 του CGI), ενώ αποκλείονται οι υποκείμενοι στο φόρο μη κάτοικοι. Ποιοι είναι οι λόγοι της παρέκκλισης αυτής; Ο Valery Giscard d'Estaing εξέθεσε τους λόγους αυτούς όταν, ως Υπουργός Οικονομικών, κατέθεσε το σχέδιο νόμου με το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταρρύθμιση της 12ης Ιουλίου 1965. « Επιθυμούμε — είπε πράγματι — η προσπάθεια αυτή του προϋπολογισμού του γαλλικού κράτους να επιφυλαχθεί είτε στους ίδιους τους Γάλλους, είτε στους κατοίκους της Γαλλίας. Ασφαλώς, δεν αποκλείουμε ότι, με τις κατάλληλες συμβάσεις που πρέπει να διαπραγματευθούμε, το πλεονέκτημα αυτό μπορεί να επεκταθεί στους υπηκόους άλλων χωρών που θα επιδείξουν ανάλογη στάση με τη δική μας... ». Και ακόμη: « πριν από την επέκταση στους υπηκόους άλλων κρατών των ελαφρύνσεων που παραχωρούμε, θα πρέπει επομένως να εξασφαλίσουμε βάσει της αμοιβαιότητας ότι οι γάλλοι κάτοικοι αλλοδαπής μπορούν να απολαύουν των ίδιων πλεονεκτημάτων (JORF, « Débats de l'Assemblée nationale », 11 Μαΐου 1965, σ. 1233).

Επομένως, όλα γίνονται σαφή: η προέλευση του επίδικου συστήματος βρίσκεται στην πεποίθηση, για την οποία απέδειξα ήδη ότι δεν διαθέτει έρεισμα στο κοινοτικό πλαίσιο (πιο πάνω αριθ. 7), ότι το « avoir fiscal » δεν χορηγείται στις εταιρίες άλλων κρατών μελών παρά μόνο κατά το μέτρο που τα κράτη αυτά το αναγνωρίζουν στις γαλλικές εταιρίες. Εξάλλου, εφόσον οι εταιρίες της μιας ή της άλλης μορφής υπόκεινται στο ίδιο κριτήριο προσδιορισμού του φόρου είναι προφανές ότι το εν λόγω σύστημα έχει επίδραση στη « διαχείριση των επιχειρήσεων », υπό την έννοια ότι καθιστά δαπανηρότερη τη διαχείριση των αλλοδαπών επιχειρήσεων που ασκούν τη δραστηριότητά τους μέσω δευτερεύουσας έδρας. Επομένως, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι, τουλά-

χιστον από την άποψη αυτή, παραβιάζει την αρχή της ισότητας των όρων που θεσπίζει το άρθρο 52, δεύτερη παράγραφος, της Συνθήκης.

11. Όπως έχω αναφέρει, η Επιτροπή προσάπτει στη γαλλική κανονιστική ρύθμιση ότι όχι μόνο εισάγει διάκριση, αλλά επίσης δημιουργεί έμμεσο περιορισμό στη δευτερεύουσα εγκατάσταση των αλλοδαπών επιχειρήσεων. Πράγματι, εφόσον οι προϋποθέσεις του άρθρου 58 συντρέχουν, οι επιχειρήσεις αυτές είναι ελεύθερες να επιλέξουν τη νομική μορφή υπό την οποία θα ασκήσουν το δικαίωμα που τους παρέχει το άρθρο 52, και ακριβώς την ελευθερία αυτή περιορίζει το επίδικο σύστημα, αποθαρρύνοντας, με τον αποκλεισμό τους από την πίστωση φόρου, τη σύσταση πρακτορείων και υποκαταστημάτων.

Η καθής γαλλική κυβέρνηση αρνείται το βάσιμο της άποψης αυτής και συμμερίζομαι τη γνώμη της. Δυσμενής διάκριση και περιορισμός στην εγκατάσταση είναι διαφορετικά φαινόμενα, και δεν σημαίνει ότι μέτρο ικανό να υλοποιήσει το ένα έχει επίσης σημασία για το άλλο. Έτσι, το γεγονός ότι αποθαρρύνονται τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα μπορεί να είναι μια έποψη της δυσμενούς μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στις αλλοδαπές εταιρίες, αλλά δεν έχει επίπτωση επί του δικαιώματός τους να εγκατασταθούν στη Γαλλία. Το άρθρο 52 ορίζει ότι το δικαίωμα αυτό συνεπάγεται την εξάλειψη των περιορισμών για « την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών (ακριβέστερα, αδελφών εταιριών) »: κατά την άποψή μου όμως, η διατύπωση αυτή δεν μπορεί να ερμηνευτεί υπο την έννοια ότι οι τρεις μορφές δευτερεύουσας εγκαταστάσεως πρέπει να είναι αντικείμενο πανομοιότυπου απολύτως συστήματος στο φορολογικό επίπεδο ή σε άλλα επίπεδα.

12. Το τελευταίο επιχείρημα της Γαλλικής Κυβερνήσεως έχει, κατά κάποιο τρόπο, χαρακτήρα « ανταγωγικό »: δεχόμενη τα αιτήματα που της υπέβαλε η Επιτροπή — ισχυρίζεται — η Γαλλία θα εισήγε διάκριση εις βάρος των πρακτορείων και των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών εταιριών που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε τομείς διαφορετικούς του ασφαλιστικού.

Η Επιτροπή εξήγησε τους λόγους που την παρακίνησαν να ενεργήσει στο επίπεδο μόνο των ασφαλιστικών εταιριών. Είναι τριών κατηγοριών: οι καταγγελίες που της υπέβαλαν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις· το ενδιαφέρον της για την πραγματική εφαρμογή του δικαιώματος εγκαταστάσεως στον οικείο τομέα, λόγω επίσης του προωθητικού αποτελέσματος που θα είχε στην προσέγγιση των νομοθεσιών· η σημασία που ενέχει το ζήτημα για τις ασφαλιστικές εταιρίες σε σχέση με τον κανόνα της « αντιστοιχίας » και την υποχρέωση συστάσεως τεχνικών αποθεμάτων. Εξάλλου, η Επιτροπή προσθέτει ότι αν το Δικαστήριο δεχτεί την άποψη την οποία αυτή υποστηρίζει, η Γαλλία θα πρέπει τελικά να επεκτείνει την πίστωση φόρου σε *όλες* τις δευτερεύουσες έδρες των αλλοδαπών εταιριών που ασκούν δραστηριότητα στην επικράτειά της. Με την πρόβλεψη ενός παρόμοιου αποτελέσματος, δεν είναι εντούτοις δυνατό να παρατηρηθεί, όπως πράττει η καθής γαλλική κυβέρνηση, μεταβολή του αντικειμένου της προσφυγής, η οποία αφορά αποκλειστικά τις δυσμενείς διακρίσεις των οποίων οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις είναι θύματα.

Ομολογώ ότι οι παρατηρήσεις αυτές δεν με έπεισαν καθόλου· δεν διαλύουν την εντύπωση ότι η Επιτροπή, περιορίζοντας την παρέμβασή της στον ασφαλιστικό τομέα, « μετέτρεψε τη μύγα σε ελέφαντα ». Πάντως, από τυπική άποψη, δεν είναι επικριτέες. Ειδικότερα, πρέπει να αποκλειστεί το ενδεχόμενο μεταβολής του αντικειμένου της προσφυγής ώστε να αμφισβητείται το παραδεκτό της. Οι αιτιάσεις που διατυπώθηκαν κατά τη διοικητική φάση και οι αιτιάσεις που περιλαμβάνονται στην προσφυγή έχουν πράγματι ταυτόσημο περιεχόμενο.

13. Για όλες τις προηγούμενες σκέψεις, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχτεί την προσφυγή που άσκησε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας με δικόγραφο που κατέθεσε στις 12 Δεκεμβρίου 1983. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει ότι, μη επεκτείνοντας το « avoir fiscal » που απολαύουν οι γαλλικές ασφαλιστικές εταιρίες στα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα που ίδρυσαν στη Γαλλία οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη, η Γαλλική Δημοκρατία παραβίασε την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων που θεσπίζει το άρθρο 52, δεύτερη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ.

Βάσει του κριτηρίου ότι ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα, η καθής γαλλική κυβέρνηση πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.