ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 28ης Ιανουαρίου 1986 *

Στην υπόθεση 270/83,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Γεώργιο Κρεμλή, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, επικουρούμενο από τον Gérard Druesne, καθηγητή του Πανεπιστημίου του Nancy II, πρύτανη της σχολής νομικών και οικονομικών επιστημών του Nancy, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Γεώργιο Κρεμλή, μέλος της νομικής υπηρεσίας, κτίριο Jean Monnet, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον François Renouard, επικουρούμενο από τον Alain Sortais, με τόπο επιδόσεως τη γαλλική πρεσβεία στο Λουξεμβούργο,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο προσφυγή με την οποία ζητείται να αναγνωριστεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία των ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ και ιδίως από το άρθρο 52,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους Mackenzie Stuart, πρόεδρο, U. Everling, K. Bahlmann, και R. Joliet, προέδρους τμήματος, T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, K. Κακούρη και T. F. O'Higgins, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. F. Mancini
γραμματέας: D. Loutermann, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Οκτωβρίου 1985,

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τα περιστατικά της υπόθεσης, η εξέλιξη της διαδικασίας, τα αιτήματα των διαδίκων, καθώς και οι ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν κατά την έγγραφη διαδικασία συνοψίζονται ως εξής:

I — Ιστορικό

1. *Οι γαλλικές διατάξεις περί του προκαταβληθέντος φόρου*

Το άρθρο 205 του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα (code général des impôts) προβλέπει, για τις εταιρίες και τα άλλα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 206, φόρο επί του συνόλου των κερδών ή εισοδημάτων που πραγματοποίησαν οι εταιρίες και τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο. Ο φόρος αυτός αποκαλείται φόρος επί των εταιριών. Ο συντελεστής του ανέρχεται σε 50 %. Για τις εταιρίες και τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σ' αυτόν, αποτελεί το αντίστοιχο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων, που θεσπίζει το άρθρο 1 του γενικού φορολογικού κώδικα.

Οι εταιρίες υπόκεινται καταρχήν στο φόρο επί των εταιριών ανεξαρτήτως του τόπου που βρίσκεται η καταστατική τους έδρα ή το κέντρο των δραστηριοτήτων τους. Το άρθρο 209 του γενικού φορολογικού κώδικα ορίζει ότι προς τούτο λαμβάνονται αποκλειστικά υπόψη τα πραγματοποιηθέντα κέρδη στις επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητα στη Γαλλία, καθώς και τα κέρδη τα οποία η Γαλλία δικαιούται να φορολογήσει δυνάμει διεθνούς συμβάσεως περί της διπλής φορολογίας.

Προκειμένου να περιορίζεται η σωρευτική φορολογία των εισοδημάτων που διανέμουν οι εταιρίες, εισοδήματα που πλήττονται πρώτη φορά από το φόρο επί των εταιριών, όσον αφορά τις εταιρίες που διανέμουν μερίσματα, και εν συνεχεία δεύτερη φορά στο επίπεδο των δικαιούχων των μερισμάτων είτε από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων είτε από το φόρο επί των εταιριών, το άρθρο 158α του γενικού φορολογικού κώδικα θέσπισε πίστωση φόρου, αποκαλούμενη « avoir fiscal » υπέρ των δικαιούχων μερισμάτων. Το άρθρο αυτό έχει ως εξής:

« Τα πρόσωπα που λαμβάνουν μερίσματα διανεμόμενα από τις γαλλικές εταιρίες διαθέτουν εισόδημα από μερίσματα αποτελούμενο από:

— τα ποσά που εισπράττουν από την εταιρία·

— "avoir fiscal" που εμφαίνεται σε πίστωση σε βάρος του δημόσιου ταμείου.

Η πίστωση αυτή φόρου είναι ίση με το μισό των ποσών που πράγματι κατέβαλε η εταιρία.

Μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο κατά το μέτρο που το εισόδημα περιλαμβάνεται στη βάση του φόρου επί του εισοδήματος που οφείλει ο δικαιούχος.

Η πίστωση αυτή γίνεται δεκτή ως πληρωμή του εν λόγω φόρου.

... »

Το άρθρο 158β του γενικού φορολογικού κώδικα επιφυλάσσει το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου στα « φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική τους κατοικία ή την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία ».

Το άρθρο 242γ του γενικού φορολογικού κώδικα ορίζει ότι:

« Το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου μπορεί να χορηγείται σε πρόσωπα που διαμένουν στο έδαφος κρατών τα οποία έχουν συνάψει με τη Γαλλία συμβάσεις που αποβλέπουν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Οι λεπτομέρειες και οι προϋποθέσεις εφαρμογής καθορίζονται για κάθε χώρα με διπλωματική συμφωνία. »

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, εκτός αντίθετης διατάξεως σε σύμβαση περί της διπλής φορολογίας, καίτοι οι εταιρίες και τα νομικά πρόσωπα που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία, περιλαμβανομένων των θυγατρικών που σύστησαν στη Γαλλία αλλοδαπές εταιρίες, απολαύουν του συστήματος της πιστώσεως φόρου, το πλεονέκτημα αυτό δεν χορηγείται στα πρακτορεία και υποκαταστήματα που ίδρυσαν στη Γαλλία εταιρίες οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα στην αλλοδαπή. Έτσι, όπως διευκρινίζεται με διοικητική εγκύκλιο της 30ής Ιουλίου 1976, τα μερίσματα που διανέμουν οι γαλλικές εταιρίες σε αλλοδαπές εταιρίες που έχουν κατάστημα στη Γαλλία δεν μπορούν να απολαύουν της πιστώσεως φόρου, ακόμη κι αν από άλλη άποψη τα μερίσματα αυτά περιλαμβάνονται στα φορολογητέα αποτελέσματα στη Γαλλία του καταστήματος αυτού.

Ο νόμος με τον οποίο εγκρίθηκε ο προϋπολογισμός του 1978 (αριθ. 77-1467 της 30ής Δεκεμβρίου 1977) ορίζει με το άρθρο 15 ότι οι ασφαλιστικές εταιρίες, οι εταιρίες αντασφαλίσεως και κεφαλαιοποιήσεως μπορούν να αφαιρέσουν από το φόρο επί των εταιριών στον οποίο υπόκεινται το σύνολο της πίστωσης φόρου που συνδέεται, δυνάμει του άρθρου 158α του γενικού φορολογικού κώδικα, με τα μερίσματα που λαμβάνουν.

2. *Η προηγηθείσα της προσφυγής διαδικασία*

Με έγγραφο της 29ης Ιουλίου 1981, η Επιτροπή πληροφόρησε τη γαλλική κυβέρνηση, σύμφωνα με το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, ότι, κατ' αυτήν, η εφαρμογή στα πρακτορεία και υποκαταστήματα στη Γαλλία ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος διαφορετικού συστήματος στον τομέα της πιστώσεως φόρου σε σχέση με τις γαλλικές ασφαλιστικές εταιρίες, συνιστούσε δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Με την απάντησή της της 30ής Δεκεμβρίου 1981, η γαλλική κυβέρνηση εξήγησε ότι επρόκειτο για ειδική έποψη του γενικότερου προβλήματος της χρησιμοποίησης του προκαταβληθέντος φόρου για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που διαμένουν εκτός Γαλλίας και ασκούν δραστηριότητα στη Γαλλία. Δικαιολόγησε την κανονιστική αυτή ρύθμιση με το γεγονός ότι η φορολογική κατάσταση μιας γαλλικής εταιρίας, στους διάφορους τομείς, δεν είναι η ίδια με εκείνη ενός μονίμου καταστήματος (πρακτορείου ή υποκαταστήματος) που ανήκει σε αλλοδαπή εταιρία η οποία δεν έχει νομική οντότητα. Τα φορολογικά προβλήματα που προκύπτουν από την κατάσταση αυτή δεν θα μπορούσαν να επιλυθούν μονομερώς βάσει του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΟΚ, αλλά αποκλειστικά στο πλαίσιο της προσέγγισης των φορολογικών νομοθεσιών στον τομέα των άμεσων φόρων ή, σε διμερές επίπεδο, στο πλαίσιο φορολογικών συμβάσεων. Κάθε άλλη λύση θα δημιουργούσε κίνδυνο φοροδιαφυγής.

Στις 4 Μαΐου 1983, η Επιτροπή διατύπωσε αιτιολογημένη γνώμη βάσει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, προβάλλοντας ότι, μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο

κράτος μέλος το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις γαλλικές εταιρίες, η γαλλική κυβέρνηση παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη και κυρίως από το άρθρο 52. Η εν λόγω γαλλική κανονιστική ρύθμιση θα υποχρέωνε τις αλλοδαπές εταιρίες να συστήσουν στη Γαλλία θυγατρικές, δηλαδή εταιρίες γαλλικού δικαίου, και θα έθετε σε μειονεκτική θέση τα υποκαταστήματα και πρακτορεία που δεν έχουν ίδια νομική προσωπικότητα, στερώντας έτσι από το περιεχόμενό του το άρθρο 52 της Συνθήκης. Οι εργασίες εναρμονίσεως που άρχισαν δεν μπορούν να προδικάσουν την υποχρέωση για κάθε κράτος μέλος να εφαρμόσει από τώρα το δικό του φορολογικό σύστημα κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις.

Με έγγραφο της 6ης Ιουλίου 1983, η γαλλική κυβέρνηση απάντησε ότι δεν ήταν δυνατό να τροποποιήσει μονομερώς το φορολογικό σύστημα των υποκαταστημάτων που εγκατέστησαν στη Γαλλία οι αλλοδαπές ασφαλιστικές εταιρίες. Για να επιτευχθεί η απόλυτη φορολογική ισότητα μεταξύ των θυγατρικών και των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών, θα έπρεπε να τροποποιηθεί ολόκληρο σύνολο άλλων διατάξεων, από τις οποίες ορισμένες ευνοούν τα υποκαταστήματα σε σχέση με τις θυγατρικές. Εξάλλου, μέτρο περιοριζόμενο στις ασφαλιστικές εταιρίες θα δημιουργούσε διάκριση διότι το πρόβλημα αφορούσε τα υποκαταστήματα όλων των αλλοδαπών εταιριών. Εξάλλου, μια αλλοδαπή εταιρία είχε πάντοτε τη δυνατότητα να συστήσει στη Γαλλία θυγατρική για να μπορεί να απολαύει της πιστώσεως φόρου.

II — Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και αιτήματα

1. Με δικόγραφο που περιήλθε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 12 Δεκεμβρίου 1983, η Επιτροπή άσκησε προσφυγή κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Η *Επιτροπή* ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναγνωριστεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία των αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος της Κοινότητας το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου επί διανεμηθέντων μερισμάτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις γαλλικές εταιρίες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ και ιδίως το άρθρο 52·

— να καταδικαστεί η Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

2. Η *Γαλλική Δημοκρατία* ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την προσφυγή της Επιτροπής·

— να καταδικαστεί η προσφεύγουσα στα δικαστικά έξοδα.

3. Η έγγραφη διαδικασία εξελίχθηκε κανονικά.

Μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων. Πάντως, το Δικαστήριο κάλεσε τους διαδίκους να απαντήσουν γραπτώς, πριν από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, σε ορισμένες ερωτήσεις.

III — Ισχυρισμοί και επιχειρήματα των διαδίκων που αναπτύχθηκαν κατά την έγγραφη διαδικασία

1. *Επί των δυσμενών διακρίσεων που εισάγει το γαλλικό σύστημα του προκαταβληθέντος φόρου*

α) Η *Επιτροπή* προβάλλει ότι το επίδικο γαλλικό σύστημα αντιβαίνει προς το άρθρο 52, δεύτερη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ, καθόσον εισάγει διακρίσεις έναντι των εταιριών που διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους.

Το σύστημα αυτό αντιμετωπίζει διαφορετικά τις γαλλικές ασφαλιστικές εταιρίες, περιλαμβανομένων και των γαλλικών θυγατρικών αλλοδαπών εταιριών, αφενός, και τα πρακτορεία και υποκαταστήματα στη Γαλλία ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την καταστατική τους έδρα σε άλλο κράτος μέλος, αφετέρου, ενώ η άσκηση στη Γαλλία ασφαλιστικής δραστηριότητας από γαλλική εταιρία δεν εμφανίζει καμιά διαφορά με την άσκηση της ίδιας δραστηριότητας από το υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας. Το επίδικο σύστημα θέτει τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα τα οποία δεν απολαύουν του πλεονεκτήματος της πιστώσεως φόρου σε κατάσταση λιγότερο ευνοϊκή. Σχετικά, η Επιτροπή επικαλείται το ακόλουθο αριθμητικό παράδειγμα: για το ίδιο διανεμόμενο μέρισμα 100 FF, η εταιρία που έχει την καταστατική της έδρα στη Γαλλία καταβάλλει 25 FF ως φόρο επί των εταιριών, ήτοι [(100 + 50) × 50 % — 50], ενώ το πρακτορείο ή το υποκατάστημα εταιρίας που έχει την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος καταβάλλει 50 FF ως φόρο, ήτοι 100 × 50 %.

Η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της γαλλικής θυγατρικής αλλοδαπής εταιρίας και ενός πρακτορείου ή υποκαταστήματος συνίσταται στο ότι η θυγατρική είναι εταιρία γαλλικού δικαίου, ενώ το πρακτορείο και το υποκατάστημα εξακολουθούν να είναι αναπόσπαστο τμήμα της εταιρίας αλλοδαπού δικαίου. Η επικρινόμενη δυσμενής διάκριση προκύπτει επομένως από το γεγονός ότι λόγω της ίδιας δραστηριότητας, μια εταιρία γαλλικού δικαίου και μια εταιρία που διέπεται από δίκαιο άλλου κράτους μέλους υπόκεινται σε διαφορετικά φορολογικά συστήματα. Όμως, το κριτήριο της καταστατικής έδρας ισοδυναμεί πράγματι με εισαγωγή διάκρισης σύμφωνα με κριτήριο ισοδύναμο με εκείνο της εθνικότητας για το φυσικό πρόσωπο, διότι η έδρα μιας εταιρίας χρησιμεύει στη σύνδεση της εταιρίας αυτής με ορισμένη νομοθεσία. Επιπροσθέτως, το ότι λαμβάνεται υπόψη η κατοικία ενός προσώπου συνιστά συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση.

Η άνιση αυτή μεταχείριση συνεπάγεται διπλό μειονέκτημα για τις αλλοδαπές εταιρίες που ασκούν τις δραστηριότητές τους στη Γαλλία μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Αφενός, το επίδικο σύστημα θα μπορούσε να οδηγήσει τις αλλοδαπές εταιρίες να εφαρμόσουν υψηλότερα τιμολόγια από αυτά των γάλλων ανταγωνιστών τους και να νοθεύσουν έτσι τον ανταγωνισμό, κατά παράβαση του άρθρου 3, στοιχείο στ), της Συνθήκης. Αφετέρου, περιορίζει την ελευθερία επιλογής των πρακτορείων και υποκαταστημάτων των αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών για τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου τους και τις επενδύσεις τους σε κινητά, διότι η πρώτη οδηγία 73/239 του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1973, περί συντονισμού των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν την ανάληψη δραστηριότητας πρωτασφαλίσεως εκτός της ασφαλίσεως ζωής και την άσκηση αυτής (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 157) και της πρώτης οδηγίας 79/267 του Συμβουλίου, της 5ης Μαρτίου 1979, περί συντονισμού των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν την ανάληψη της δραστηριότητας της πρωτασφαλίσεως ζωής και την άσκηση αυτής (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 57), καθώς και της γαλλικής νομοθεσίας που θεσπίστηκε προς εκτέλεση των οδηγιών αυτών, επιβάλλοντας τη σύσταση τεχνικού αποθεματικού « από κατάλληλα στοιχεία ισοδύναμα του ενεργητικού και τα οποία βρίσκονται σε κάθε χώρα που η εταιρία ασκεί δραστηριότητα », πράγμα που προϋποθέτει « την αντιπροσωπευτικότητα των απαιτητών αξιώσεων σε ένα νόμισμα από στοιχεία ενεργητικού εκφραζόμενα ή που μπορούν να μετατραπούν στο ίδιο αυτό νόμισμα », εμποδίζει τα υποκα-

ταστήματα αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών να συμμετέχουν σε αλλοδαπές εταιρίες ώστε να είναι στην πράξη υποχρεωμένες να περιλαμβάνουν στο χαρτοφυλάκιό τους γαλλικά ομόλογα, τα οποία δεν απολαύουν της πιστώσεως φόρου.

Η δυσμενής διάκριση έναντι των εταιριών που διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους προκύπτει ακόμη σαφέστερα λόγω του ότι το γαλλικό φορολογικό δίκαιο, για την επιβολή φόρου, χρησιμοποιεί με το άρθρο 209 του γενικού φορολογικού κώδικα διαφορετικό κριτήριο από εκείνο που εφαρμόζεται για να αποφεύγεται η απαλλαγή από το φόρο. Πράγματι, από φορολογική άποψη, στα υποκαταστήματα εταιριών που διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους εφαρμόζεται το ίδιο σύστημα όπως και στις γαλλικές εταιρίες, εφόσον ο προσδιορισμός της φορολογικής βάσεως και ο συντελεστής φορολογίας είναι οι ίδιοι και στις δύο περιπτώσεις, ενώ δεν παρέχεται απαλλαγή στα υποκαταστήματα. Σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας του φόρου, μια γαλλική εταιρία ή ένα υποκατάστημα στη Γαλλία αλλοδαπής εταιρίας υπόκεινται σε φόρο στη Γαλλία μόνο για τα εισοδήματα που προέρχονται από τις δραστηριότητές τους στη Γαλλία και η δραστηριότητα αλλοδαπού υποκαταστήματος γαλλικής εταιρίας δεν φορολογείται στη Γαλλία.

Η επιλογή της μορφής της δευτερεύουσας εγκαταστάσεως — θυγατρική, πρακτορείο ή υποκατάστημα — δεν είναι καθόλου ουδέτερη. Αφενός, η δημιουργία θυγατρικής συνεπάγεται μεγαλύτερο κόστος λόγω των συναφών εξόδων για τη σύσταση νέας εταιρίας. Αφετέρου, η αρχαιότητα και η φήμη μιας ασφαλιστικής εταιρίας που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος μπορούν κατά κάποιο τρόπο να εξαφανιστούν από τη δημιουργία νέας εταιρίας.

Θα ήταν επίσης εντελώς απαράδεκτο να εξαρτάται η επέκταση της πιστώσεως φόρου στα πρακτορεία και υποκαταστήματα των ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος από την αναγνώριση του ίδιου πλεονεκτήματος στις γαλλικές εταιρίες, στο πλαίσιο διμερών φορολογικών συμβάσεων. Με την απόφασή του της 25ης Οκτωβρίου 1979 (Επιτροπή κατά Ιταλίας, υπόθεση 159/78, Rec. σ. 3247), το Δικαστήριο έκρινε ότι οι υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 52 δεν μπορούν να εξαρτώνται από την προϋπόθεση αμοιβαιότητας. Εξάλλου, έστω αν ορισμένα κράτη μέλη είχαν ακόμη σήμερα την ίδια συμπεριφορά όπως αυτή της Γαλλίας, όσον αφορά το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου, η σχετική απόφαση του Δικαστηρίου θα επιβαλλόταν σε όλα τα κράτη μέλη, τα οποία επομένως θα πρέπει επίσης να καταργήσουν τον περιορισμό αυτό, ώστε να ικανοποιείται η απαίτηση αμοιβαιότητας. Εξάλλου, η απαίτηση αμοιβαιότητας είναι στην πράξη χωρίς αντικείμενο για την Κοινότητα διότι, με εξαίρεση την Ελλάδα όπου τα μερίσματα αφαιρούνται από τη διανέμουσα επιχείρηση, καθώς και το Λουξεμβούργο και τις Κάτω Χώρες, που εφαρμόζουν το κλασικό σύστημα φορολογίας, σε όλα τα άλλα κράτη μέλη το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου είτε έχει ήδη επεκταθεί στα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών (Γερμανία, Δανία, Ιταλία) είτε τα εισπραττόμενα μερίσματα δεν φορολογούνται (Βέλγιο, Ιρλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο). Εξάλλου, οι συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας που συνήφθησαν μετά την έναρξη ισχύος της Συνθήκης ΕΟΚ δεν μπορούν να έχουν αποτελέσματα ασυμβίβαστα με τις διατάξεις της Συνθήκης, και η υπεροχή του κοινοτικού δικαίου επί του εσωτερικού δικαίου αντιτίθεται στην επίκληση εν προκειμένω, για να αντιταχθεί σε κοινοτικό κανόνα, διατάξεως ενσωματωθείσας στην ιεραρχία των κανόνων του γαλλικού δικαίου, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των διεθνών συμβάσεων, δυνάμει του άρθρου 55 του γαλλικού συντάγματος.

β) Η *γαλλική κυβέρνηση* υπογραμμίζει ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του (κοινοτικού)

δικαίου, η άμεση φορολογία ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών τα οποία μπορούν, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της Συνθήκης, να τη ρυθμίσουν όπως επιθυμούν και να δεσμεύονται από διεθνείς συμβάσεις εφόσον τούτο απαιτείται. Θα πρέπει η μη χορήγηση του πλεονεκτήματος της πιστώσεως φόρου στα πρακτορεία και υποκαταστήματα ασφαλιστικών εταιριών που δεν έχουν την έδρα τους στη Γαλλία να επανενταχθεί στο σύνολο που αποτελούν οι διατάξεις του γενικού φορολογικού κώδικα και οι συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας.

Η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων δεν ενδιαφέρει εφόσον η κατάσταση μονίμου καταστήματος διαφέρει από την κατάσταση ενός συνόλου που έχει ίδια νομική προσωπικότητα, εφόσον καθεμιά από τις μορφές αυτές εμφανίζει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα για τις ασφαλιστικές εταιρίες που επιθυμούν να ασκούν δραστηριότητα στη Γαλλία. Οι διαφορές αυτές οδήγησαν τη Γαλλία, σύμφωνα με τις παραδεδεγμένες αρχές του διεθνούς δικαίου και την πρακτική πολλών κρατών μελών, να εφαρμόσει το φορολογικό σύστημα των μη μονίμων κατοίκων στις μόνιμες εγκαταστάσεις. Η διαφοροποίηση μεταξύ μονίμων και μη μονίμων κατοίκων εφαρμόζεται από την πλειοψηφία των κρατών· σε όλα αυτά τα κράτη, θεωρείται ως αναγκαίο και ως μη εισάγον διακρίσεις.

Η γαλλική κυβέρνηση υπογραμμίζει τη σπουδαιότητα του κριτηρίου της κατοικίας για τα φυσικά πρόσωπα και της έδρας για τα νομικά πρόσωπα στο σύστημα άμεσης φορολογίας του γαλλικού δικαίου. Για τις εταιρίες, το κριτήριο της κατοικίας στηρίζεται, στο γαλλικό δίκαιο όπως και στην πλειοψηφία των άλλων φορολογικών δικαίων, στον τόπο της έδρας ή της πραγματικής διευθύνσεως της νομικής οντότητας. Είτε πρόκειται για φυσικά ή για νομικά πρόσωπα, η διάκριση μεταξύ μονίμων και μη μονίμων κατοίκων στηρίζεται στην ιθαγένεια. Η ίδια η Επιτροπή δέχεται τη δυνατότητα της διάκρισης αυτής για τα φυσικά πρόσωπα. Εφόσον το διεθνές δίκαιο δεν αναγνωρίζει νομική προσωπικότητα στη μόνιμη εγκατάσταση, η τελευταία μπορεί μόνο να υπόκειται στο καθεστώς της εταιρίας από την οποία εξαρτάται και είναι εκείνο της έδρας. Έτσι, δεδομένου ότι τα υπερπόντια γαλλικά διαμερίσματα έχουν ίδιο φορολογικό σύστημα, εταιρία η οποία έχει την έδρα της στο τμήμα αυτό της γαλλικής επικράτειας δεν απολαύει της πιστώσεως φόρου, ενώ η θυγατρική που έχει την καταστατική της έδρα στη Γαλλία υπόκειται στη φορολογία των μονίμων κατοίκων, έστω κι αν ελέγχεται εξ ολοκλήρου από αλλοδαπά συμφέροντα ή εγκατεστημένα στα υπερπόντια εδάφη.

Η έδρα ως κριτήριο του διεθνούς φορολογικού δικαίου έχει επίσης περιληφθεί στο πρότυπο συμβάσεως περί της διπλής φορολογίας που θέσπισε ο ΟΟΣΑ. Οι συμβάσεις που αποβλέπουν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, τις οποίες συνήψε η Γαλλία με πολλές χώρες, μεταξύ των οποίων όλα τα κράτη μέλη, παρά τις ιδιομορφίες που προκύπτουν από τα χαρακτηριστικά των διαφόρων εθνικών φορολογικών συστημάτων για τα οποία γίνεται λόγος, όλες διακρίνουν μεταξύ μονίμων και μη μονίμων κατοίκων και κατατάσσουν τα υποκαταστήματα και τα πρακτορεία εταιριών οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα στην αλλοδαπή μεταξύ των μονίμων εγκαταστάσεων που υπόκεινται σε ειδικές διατάξεις. Οι συμβάσεις αυτές στηρίζονται επίσης στην αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων.

Το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται στις μόνιμες εγκαταστάσεις ως προς τον προκαταβληθέντα φόρο είναι ασφαλώς διαφορετικό, αλλά δεν εισάγει διακρίσεις εφόσον η διαφορά αυτή αντιστοιχεί σε αντικειμενικές διαφορετικές καταστάσεις. Η διαφορά αυτή στηρίζεται στο κριτήριο της κατοικίας και όχι της ιθαγένειας. Η απουσία ιδίας νομικής προσωπικότητας της μόνιμης εγκατάστασης του επιτρέπει να ασκεί δραστηριότητες υπό πλεονεκτικότερους όρους από ό, τι οι θυγατρικές, καθόσον μπορεί να χρησιμοποιήσει τα κεφάλαια και ορισμένα στοιχεία εκμεταλλεύσεως της εταιρίας που δεν έχει έδρα στη Γαλλία και

εφόσον απολαύει της φήμης της εταιρίας αυτής και των εγγυήσεών της ως προς τη φερεγγυότητα.

Καίτοι το εφαρμοζόμενο σύστημα στις μόνιμες εγκαταστάσεις δεν συνεπάγεται τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου, αντίθετα είναι ευνοϊκότερο από εκείνο των θυγατρικών σε άλλα σημεία. Οι μόνιμες εγκαταστάσεις δεν υπόκεινται σε φόρο μεταβιβάσεως που πλήττει εταιρία γαλλικού δικαίου, περιλαμβανομένης και της θυγατρικής, σε περίπτωση συστάσεως, αυξήσεως του κεφαλαίου, μετατροπής κλπ. Κατ' εφαρμογή των συμβάσεων που συνήφθησαν με τα άλλα κράτη μέλη, τα κέρδη που πραγματοποιεί στη Γαλλία η μόνιμη εγκατάσταση δεν υπόκεινται στο φόρο για τον οποίο η εταιρία που δεν έχει μόνιμη έδρα στη Γαλλία οφείλει στη χώρα όπου έχει την έδρα της. Τέλος, στο πλαίσιο των συμβάσεων περί της διπλής φορολογίας, και σύμφωνα με τη θεωρία που επεξεργάστηκε ο ΟΟΣΑ, η Γαλλία παραιτήθηκε από την εφαρμογή της σύλληψης στην πηγή του φόρου επί των κερδών που διανέμονται στην αλλοδαπή.

Η λύση που προτείνει η Επιτροπή θέτει επίσης το πρόβλημα του εκ των προτέρων υπολογισμού, αντιστάθμισμα της πιστώσεως φόρου: πράγματι, η πίστωση φόρου χορηγείται μόνο αν ο φόρος επί των εταιριών από τον οποίο προέρχεται η πίστωση φόρου καταβλήθηκε βάσει συντελεστή 50 %, ενώ στην αντίθετη περίπτωση, της φορολογίας επί παραδείγματι των υπεραξιών βάσει συντελεστή 15 %, η εταιρία που διανέμει μερίσματα οφείλει να καταβάλλει πρόσθετο φόρο αποκαλούμενο προκαταβολή.

Τα μειονεκτήματα που έχει, κατά την Επιτροπή, το φορολογικό σύστημα των μονίμων εγκαταστάσεων δεν μπορούν να επαληθευθούν στην πραγματικότητα. Οι αρχές της αντιπροσωπευτικότητας και της καταλληλότητας των τεχνικών αποθεματικών για την αντιμετώπιση των συμβατικών υποχρεώσεων που θέτει η οδηγία 73/239 του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1973, και ο γαλλικός κώδικας περί ασφαλειών δεν επιβάλλουν καθόλου την κατοχή μετοχών στο χαρτοφυλάκιο μιας ασφαλιστικής εταιρίας, αλλά περιορίζονται στο να προβλέπουν ανώτατο επιτρεπόμενο ποσοστό μαζί με τα ομόλογα. Εξάλλου, ένα υποκατάστημα μπορεί να κατέχει, εκτός από τα ομόλογα, αλλοδαπές μετοχές που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο στη Γαλλία. Εν πάση περιπτώσει, ο περιορισμός του όγκου των μετοχών που μπορεί να κατέχει μια εταιρία και η μικρότερη απόδοση αυτής της τοποθετήσεως περιορίζει τον οικονομικό αντίκτυπο — αν υποτεθεί ότι υπάρχει τέτοιος αντίκτυπος — από τη μη χορήγηση της πιστώσεως φόρου στις μόνιμες εγκαταστάσεις. Το ουσιαστικό ενδιαφέρον μιας τοποθετήσεως σε μετοχές ενυπάρχει στη δυνατότητα ενδεχόμενης πραγματοποιήσεως υπεραξίας σε κεφάλαιο που διαθέτουν τόσο τα υποκαταστήματα όσο και οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία. Ορισμένες ασφαλιστικές εταιρίες που εφαρμόζουν τα λιγότερα υψηλά τιμολόγια στη γαλλική αγορά κατέχουν άλλωστε μόνο ομόλογα. Εξάλλου, η πείρα απέδειξε ότι οι ασφαλιστικές εταιρίες που δρουν υπό μορφή υποκαταστημάτων ή πρακτορείων δεν εφαρμόζουν τα υψηλότερα τιμολόγια, πράγμα που δεν προκαλεί έκπληξη διότι η ανταγωνιστικότητα και το επίπεδο των τιμολογίων εξαρτάται πολύ περισσότερο από το επίπεδο των γενικών εξόδων, τον τύπο διανομής και την πολιτική εξασφαλίσεως ασφαλιστικών συμβολαίων παρά από το πλεονέκτημα της πιστώσεως φόρου επί τμήματος, περιορισμένου εν πάση περιπτώσει, του υπάρχοντος σε χαρτοφυλάκιο ενεργητικού.

Η λύση που προτείνει η Επιτροπή θα οδηγούσε τη Γαλλία να ανατρέψει μονομερώς την ισορροπία που αποκαταστάθηκε με τις συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας με τα άλλα κράτη μέλη. Δεν μπορεί να αγνοείται η ύπαρξη των συμβάσεων περί της διπλής φορολογίας στην εκτίμηση του δυσμενούς ή όχι χαρακτήρα του γαλλικού συστήματος. Οι συμβάσεις αυτές στηρίζονται στην αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων και έχουν ως σκοπό τον απο-

κλεισμό της κύριας αιτίας δυσμενών διακρίσεων, ήτοι τη διπλή φορολογία. Μονομερής ενέργεια θα ήταν απρόσφορη για την πραγματοποίηση των στόχων αυτών, αντίθετα δε το πολυμερές πλαίσιο των συμβάσεων αυτών επιτρέπει την εξεύρεση ισορρόπων λύσεων.

γ) Σχετικά με τα πλεονεκτήματα που έχει, κατά τη γαλλική κυβέρνηση, το σύστημα των μονίμων εγκαταστάσεων, η Επιτροπή αντιτάσσει ότι δεν είναι δυνατό, όπως το πράττει η γαλλική κυβέρνηση, να γίνει παραλληλισμός μεταξύ της πληρωμής του φόρου επί των εταιριών, που είναι ετήσια, με την καταβολή τελών εγγραφής, τα οποία, αν μια εταιρία δεν μετατραπεί, οφείλονται μία μόνο φορά στη ζωή της εταιρίας, κατά τη σύστασή της.

Όσον αφορά τα εφαρμοζόμενα τιμολόγια, η Επιτροπή δέχεται ότι τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών δεν εφαρμόζουν υψηλότερα τιμολόγια από ό,τι οι γάλλοι ανταγωνιστές τους. Πάντως, αυτό απλώς σημαίνει ότι μόνο οι εξαιρετικά αποδοτικές αλλοδαπές εταιρίες ασκούν δραστηριότητα στη Γαλλία μέσω ενός υποκαταστήματος, παρά το μη ευνοϊκό φορολογικό σύστημα. Αν η αρχή της καταλληλότητας του ενεργητικού δεν υποχρέωνε τις αλλοδαπές εταιρίες να κατέχουν μόνο γαλλικές μετοχές, θα είχε ως αποτέλεσμα ότι, λόγω της μη χορηγήσεως του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου, το υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας διαθέτει μικρότερες δυνατότητες για τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου του από ό,τι εταιρία η οποία έχει την έδρα της στη Γαλλία.

2. *Επί της υπάρξεως έμμεσου περιορισμού στη δευτερεύουσα εγκατάσταση*

α) Δεύτερον, η *Επιτροπή* προβάλλει ότι το εν λόγω φορολογικό σύστημα συνιστά έμμεσο περιορισμό στη δευτερεύουσα εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 52, πρώτη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ και στην επιλογή, από τις εταιρίες άλλων κρατών μελών, της μορφής του πρακτορείου ή του υποκαταστήματος για την άσκηση της δραστηριότητάς τους στη Γαλλία.

Εταιρία που απολαύει, δυνάμει του άρθρου 58 της Συνθήκης ΕΟΚ, του δικαιώματος εγκαταστάσεως στο έδαφος άλλου κράτους μέλους μπορεί, δυνάμει του άρθρου 52, να ασκεί το δικαίωμα αυτό υπό μορφή πρακτορείου, υποκαταστήματος ή θυγατρικής. Εξάλλου, η διαφορά του φορολογικού συστήματος υποχρεώνει τα πρακτορεία και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών να καθορίζουν τις αρχές της οικονομικής τους διαχείρισης υπό προϋποθέσεις διαφορετικές από εκείνες που εφαρμόζονται για τις εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους στη Γαλλία. Ειδικότερα, η αρχή της αντιστοιχίας του ενεργητικού και οι μικρότερες δυνατότητες για τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου ενός υποκαταστήματος που προκύπτουν από αυτή την αρχή μπορούν να αποτελέσουν κίνητρο για την επιλογή της μορφής της θυγατρικής παρά εκείνη του υποκαταστήματος, προκειμένου να αποφεύγεται το μειονέκτημα από τη μη χορήγηση της πιστώσεως φόρου.

Το θεμελιώδες δικαίωμα εγκαταστάσεως, που παρέχεται απευθείας από τη Συνθήκη και μπορεί να προβληθεί από τους πολίτες των κρατών μελών ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εμποδίζει να αντιταχθούν οι φορολογικές διατάξεις στις ασφαλιστικές εταιρίες των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και οι οποίες δημιουργούν στη Γαλλία πρακτορείο ή υποκατάστημα. Ασφαλώς, το Συμβούλιο δεν έχει ακόμη δεχτεί την πρόταση οδηγίας της Επιτροπής, της 1ης Αυγούστου 1975, επί της εναρμονίσεως των φορολογικών συστημάτων όσον αφορά τις εταιρίες και επί των συστημάτων παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή όσον αφορά τα μερίσματα (JO C 253 της 5.11.1975, σ. 2). Όμως, η μη περάτωση των εργασιών εναρμονίσεως δεν μπορεί να προδικάζει την υποχρέωση για κάθε κράτος μέλος να εφαρμόζει το δικό

του φορολογικό σύστημα κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις. Σχετικά, θα μπορούσε εύκολα να εφαρμοστεί αναλογικά η συλλογιστική του Δικαστηρίου στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων (βλ. απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 1981, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υπόθεση 193/80, Συλλογή 1981, σ. 3019) στην ελευθερία κυκλοφορίας των προσώπων. Το άρθρο 52 θα πρέπει να παραγάγει όλα τα αποτελέσματά του ανεξάρτητα από την προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων.

β) Η *γαλλική κυβέρνηση* θεωρεί ότι ο έμμεσος περιορισμός στη δημιουργία υποκαταστήματος ή πρακτορείου μπορεί να προκύψει μόνο από την ύπαρξη πραγματικής δυσμενούς διακρίσεως, η οποία καθιστά την άσκηση της ασφαλιστικής δραστηριότητας υπό μορφή δευτερεύουσας εγκαταστάσεως μειονεκτική σε σχέση με την άσκησή της υπό μορφή θυγατρικής. Όμως, δεν υπάρχει κανένα μειονέκτημα. Αντίθετα, η τροποποίηση του συστήματος που προτείνει η Επιτροπή θα έθετε σε μειονεκτική θέση τις θυγατρικές οι οποίες υφίστανται μόνες τα κατά νόμο έξοδα συστάσεως και το φόρο μεταβιβάσεως καθώς και τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται η σύσταση θυγατρικής.

Εξάλλου, η γαλλική κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι δεν υπάρχει καμιά ενθάρρυνση για τις αλλοδαπές εταιρίες να επιλέξουν τη μορφή της θυγατρικής αντί εκείνης της μόνιμης εγκατάστασης, δεδομένου ότι το ζήτημα της πιστώσεως φόρου τίθεται μόνο για τις γαλλικές μετοχές, τα χαρτοφυλάκια των ασφαλιστικών εταιριών μπορούν να περιλαμβάνουν αλλοδαπές μετοχές που εισήχθησαν στο χρηματιστήριο στη Γαλλία και ότι η πολύ χαμηλότερη μέση απόδοση των μετοχών επιτρέπει να θεωρηθεί ότι η μη χορήγηση της πιστώσεως φόρου δεν συνιστά στοιχείο το οποίο προσδιορίζει την επιλογή των υποκαταστημάτων.

3. *Επί των άλλων επιχειρημάτων που μπορούν να αιτιολογήσουν τη μη χορήγηση του προκαταβληθέντος φόρου*

α) Κατά τη *γαλλική κυβέρνηση*, η αποδοχή της άποψης της Επιτροπής θα οδηγούσε στην εισαγωγή, προς όφελος του ασφαλιστικού τομέα, δυσμενών διακρίσεων μεταξύ τομέων δραστηριοτήτων.

Εξάλλου, η χορήγηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου στη μόνιμη εγκατάσταση θα δημιουργούσε κινδύνους φοροδιαφυγής. Πράγματι, στις συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας στις οποίες η Γαλλία είναι συμβαλλόμενη, το πλεονέκτημα του προκαταβληθέντος φόρου δεν χορηγήθηκε ποτέ στις αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες έχουν σημαντική συμμετοχή στο κεφάλαιο γαλλικής εταιρίας που διανέμει μερίσματα. Η χορήγηση της πιστώσεως φόρου στη μόνιμη εγκατάσταση μπορούσε έτσι να παρακινήσει τις αλλοδαπές εταιρίες να περιλάβουν στο ενεργητικό μιας μόνιμης εγκατάστασης στη Γαλλία μετοχές γαλλικών εταιριών που έχουν στην κατοχή τους, με μόνο σκοπό να απολαύσουν ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχειρίσεως. Τα πλεονεκτήματα για την εταιρία, από τη σύνδεση των γαλλικών μετοχών που κατέχει σε μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία, και συνεπώς οι κίνδυνοι φοροδιαφυγής, αποδείχτηκαν από τη σύγκριση των πράγματι εισπραττόμενων ποσών, αναλόγως του αν οι τίτλοι εγγράφονται στο ενεργητικό της αλλοδαπής εταιρίας ή στο ενεργητικό της μόνιμης εγκατάστασης.

β) Όσον αφορά το επιχείρημα που αντλείται από τη δημιουργία δυσμενών διακρίσεων μεταξύ τομέων δραστηριοτήτων, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η Συνθήκη ΕΟΚ απαγορεύει τις διακρίσεις μεταξύ υπηκόων ενός κράτους μέλους και υπηκόων άλλου κράτους μέλους, και όχι τις διακρίσεις αναλόγως του τομέα δραστηριότητας. Αλλά, ιδίως το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου θα πρέπει στο μέλλον να αναγνωριστεί σε όλα τα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, ανεξάρτητα από τη δραστηριότητά τους, εφόσον ο περιορισμός της υπό κρίση προσφυγής στον

τομέα των ασφαλιστικών εταιριών οφείλεται στο γεγονός ότι η προσοχή της Επιτροπής είχε επικεντρωθεί στον τομέα αυτόν, ενώ η λύση που θα δώσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση θα έχει γενική εφαρμογή.

Η Επιτροπή αμφισβητεί την ύπαρξη κινδύνου φοροδιαφυγής. Η αλλοδαπή εταιρία η οποία κατέχει η ίδια μετοχές γαλλικών εταιριών υπόκειται στη Γαλλία σε περιορισμένη μόνο φορολογία και φορολογείται κυρίως στη δική της χώρα· θα μπορούσε, δυνάμει των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, να απολαύει εκπτώσεων όπως η πίστωση φόρου. Αντίθετα, τα μερίσματα που εισπράττει η μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία υπόκεινται σε πλήρη φορολογία στη Γαλλία — και γενικά απαλλάσσονται στη δική της χώρα — και δεν της χορηγείται το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου. Η περίπτωση του πρακτορείου ή του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρίας που κατέχει μετοχές είναι επομένως η μόνη περίπτωση στην οποία υπάρχει σαφώς δυσμενής μεταχείριση.

Το γεγονός ότι το ενεργητικό του υποκαταστήματος στη Γαλλία αλλοδαπής εταιρίας περιλαμβάνει μετοχές δεν συνεπάγεται καμιά μείωση του ποσού του φόρου που εισπράττεται στη Γαλλία. Αν οι μετοχές κατέχονται από την αλλοδαπή εταιρία στην έδρα της, η διανομή μερισμάτων θα φορολογηθεί με παρακράτηση στην πηγή με συντελεστή 15 %, σύμφωνα με τις συμβάσεις περί διπλής φορολογίας, δηλαδή για μέρισμα 100 παρακράτηση 15· πάντως, η Γαλλία χορηγεί το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου στην αλλοδαπή εταιρία υπό ορισμένες προϋποθέσεις που προβλέπονται σε ορισμένες συμβάσεις περί διπλής φορολογίας. Αντίθετα, αν οι μετοχές περιλαμβάνονται στο ενεργητικό του υποκαταστήματος, η διανομή του ίδιου μερίσματος πλήττεται από το φόρο επί των εταιριών βάσει συντελεστή 50 % με εφαρμογή της πιστώσεως φόρου, δηλαδή φορολογία στη Γαλλία κατά 25. Επομένως, το ποσό του φόρου που εισπράττεται στη Γαλλία θα είναι υψηλότερο όταν οι μετοχές κατέχονται από το υποκατάστημα. Ομοίως, στην περίπτωση σημαντικής συμμετοχής αλλοδαπής εταιρίας στο κεφάλαιο γαλλικής εταιρίας, περίπτωση στην οποία ουδέποτε χορηγείται το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου, ο κίνδυνος φοροδιαφυγής είναι ανύπαρκτος.

γ) Η *γαλλική κυβέρνηση* αντιτάσσει, όσον αφορά το επιχείρημα της Επιτροπής κατά το οποίο η χορήγηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου πρέπει να χορηγείται σε όλα τα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία αλλοδαπών εταιριών ανεξάρτητα από τη δραστηριότητά τους, ότι μια τέτοια λύση θα υπερέβαινε το αντικείμενο της προσφυγής. Εξάλλου, θα έθετε σε κίνδυνο, σε μεγάλο μέρος του τομέα εφαρμογής της, την αρχή της διάκρισης μεταξύ μονίμων και μη μονίμων κατοίκων και επομένως σημαντικό τμήμα των εθνικών φορολογικών συστημάτων και των συμβάσεων περί της διπλής φορολογίας. Δεν είναι δυνατό, χωρίς προηγούμενη σφαιρική εξέταση των διαφόρων επόψεων των συνθέτων φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών, που έχουν εφαρμογή στους μονίμους και μη μονίμους κατοίκους, να προβάλλεται ο ισχυρισμός, όπως το πράττει η Επιτροπή απομονώνοντας το ζήτημα της πιστώσεως φόρου, ότι η Γαλλία είναι το μόνο κράτος μέλος που αντιμετωπίζει διαφορετικά τους μονίμους κατοίκους και τις μόνιμες εγκαταστάσεις των μη μονίμων κατοίκων.

Όσον αφορά τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, η γαλλική κυβέρνηση θεωρεί ότι, αν είναι επιθυμητό να περιληφθεί στη σύγκριση της φορολογίας στις διάφορες περιπτώσεις του φόρου επί των εταιριών που οφείλει ο δικαιούχος μερισμάτων, όπως το πράττει η Επιτροπή με τους υπολογισμούς της, αυτό θα πρέπει να γίνει για όλες τις περιπτώσεις και να ληφθεί υπόψη ο φόρος επί των εταιριών που εισπράττεται στην αλλοδαπή για να καθοριστεί η συνολική φορολογική επιβάρυνση. Προς το σκοπό αυτόν, η

γαλλική κυβέρνηση προσκομίζει πίνακα ο οποίος επιβεβαιώνει, κατ' αυτήν, ότι αν η μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας αντιμετωπιζόταν ως εταιρία διαμένουσα στη Γαλλία, όπως προτείνει η Επιτροπή, οι αλλοδαπές εταιρίες θα είχαν συμφέρον να κατέχουν γαλλικές μετοχές μόνο μέσω της μόνιμης εγκατάστασης στη Γαλλία. Καίτοι σε ορισμένες περιπτώσεις το γαλλικό δημόσιο ταμείο μπορούσε να επωφεληθεί από μια τέτοια μεταβίβαση μετοχών, ο κίνδυνος φοροδιαφυγής δεν θα μειωνόταν σε διεθνές επίπεδο και κυρίως μεταξύ των κρατών μελών, πράγμα που οι συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας αποσκοπούν ακριβώς στο να αποφύγουν. Η ανάλυση της Επιτροπής είναι επίσης εσφαλμένη για τις περιπτώσεις σημαντικών συμμετοχών στις οποίες η σύγκριση της συνολικής φορολογίας, εκτιμώμενη σε διεθνές επίπεδο, δείχνει επίσης ότι υπάρχει κίνδυνος φοροδιαφυγής.

IV — Απαντήσεις στις ερωτήσεις που υπέβαλε το Δικαστήριο

1. *Επί του αντικειμένου της προσφυγής*

Η *γαλλική κυβέρνηση* επιβεβαιώνει ότι δεν υπάρχει στο γαλλικό φορολογικό σύστημα καμιά διαφορά μεταχειρίσεως μεταξύ των ασφαλιστικών εταιριών και των άλλων εταιριών όσον αφορά την πίστωση φόρου, από της καταργήσεως με το άρθρο 15 του νόμου περί εγκρίσεως του προϋπολογισμού του 1973, του περιορισμού να αφαιρείται από την πίστωση φόρου το ένα τέταρτο του συνολικού του ύψους για τις ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στη Γαλλία.

Η *Επιτροπή* παρατηρεί ότι, καίτοι περιορίζει το αντικείμενο της προσφυγής της στο μόνο τομέα των ασφαλιστικών εταιριών, για τον οποίο της είχαν υποβληθεί καταγγελίες και όπου το δικαίωμα δευτερεύουσας εγκαταστάσεως ασκείται κατά το πλείστον, κατ' αντίθεση προς τους άλλους τομείς, μέσω υποκαταστημάτων, θεωρεί πάντως, χωρίς εντούτοις να προτείνει στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί διαφορετικής καταστάσεως από εκείνην που έδωσε αφορμή για την παρούσα διαδικασία, ότι κάθε κράτος μέλος θα πρέπει να συναγάγει τις συνέπειες από απόφαση καταδικάζουσα το γαλλικό σύστημα.

2. *Επί των συμβάσεων περί της διπλής φορολογίας μεταξύ της Γαλλίας και των άλλων κρατών μελών*

Η *γαλλική κυβέρνηση* εκθέτει ότι η Γαλλία συνήψε συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας με όλα τα κράτη μέλη. Σύμφωνα με τα σχετικά στοιχεία που προσκόμισε, εκτός των περιπτώσεων όπου αλλοδαπή εταιρία έχει σημαντική συμμετοχή σε γαλλική εταιρία, περίπτωση στην οποία δεν υπάρχει μεταφορά της πιστώσεως φόρου στην αλλοδαπή εταιρία, η αλλοδαπή εταιρία απολαύει της πιστώσεως φόρου για τα μερίσματα γαλλικών μετοχών που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό της κύριας εγκαταστάσεώς της όταν η έδρα της βρίσκεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο Λουξεμβούργο, στις Κάτω Χώρες ή στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ οι συμβάσεις με τα άλλα κράτη μέλη δεν προβλέπουν τη μεταφορά της πιστώσεως φόρου στην αλλοδαπή εταιρία. Σε καμιά σύμβαση δεν προβλέπεται το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου για τη μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία εταιρίας που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος. Προς το παρόν διεξάγονται διαπραγματεύσεις με τη Δανία και την Ιταλία, οι οποίες μπορούν να έχουν επιπτώσεις στη φορολογία των διανεμομένων κερδών. Άλλα κράτη μέλη δεν έχουν μέχρι τώρα εκδηλώσει ενδιαφέρον όσον αφορά τη χορήγηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου για τις γαλλικές μετοχές που κατέχουν εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους στο έδαφός τους. Οι λόγοι για τους οποίους ορισμένες συμβάσεις δεν προβλέπουν

τη μεταφορά της πιστώσεως φόρου είναι πολλαπλοί και οφείλονται κυρίως στα χαρακτηριστικά των εν λόγω φορολογικών συστημάτων, στην ανάγκη παραχωρήσεων διαφορετικής φύσεως για τη σύναψη ισόρροπης συμφωνίας και σε ορισμένους λόγους εξωφορολογικής φύσεως, όπως η μη ενθάρρυνση επενδύσεων στην αλλοδαπή.

Η *Επιτροπή* εξηγεί ότι η χορήγηση φόρου για τα μερίσματα που εισπράττει η μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος δεν ρυθμίζεται από τις συμβάσεις περί της διπλής φορολογίας, αλλά εξαρτάται αποκλειστικά από την εθνική νομοθεσία. Η Γαλλία είναι το μόνο κράτος μέλος με σύστημα συμψηφισμού, όπου τα μερίσματα που διανέμονται στη μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας η οποία δεν έχει την έδρα της στη Γαλλία φορολογούνται χωρίς να απολαύουν του ευεργετήματος της αντίστοιχης πιστώσεως φόρου. Οπουδήποτε αλλού στην Κοινότητα, η επιβολή εθνικού φόρου στα μερίσματα συνοδεύεται από τη χορήγηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου.

Στην περίπτωση κατά την οποία τα μερίσματα εισπράττονται απευθείας από την εταιρία, φορολογούνται στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η εταιρία, εφόσον η παρακράτηση στην πηγή στην οποία υπόκεινται τα μερίσματα στη Γαλλία συμψηφίζεται με το φόρο ο οποίος οφείλεται στο κράτος της έδρας, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία. Οι συμβάσεις που συνήψε η Αγγλία με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Λουξεμβούργο, τις Κάτω Χώρες και το Ηνωμένο Βασίλειο προβλέπουν ρητά τη χορήγηση του ευεργετήματος της γαλλικής πιστώσεως φόρου, καίτοι τα μερίσματα που εισπράττονται στη Γαλλία φορολογούνται μόνο στο κράτος της έδρας, με συνέπεια τη μείωση του φόρου που πρέπει να καταβληθεί στο κράτος αυτό.

3. *Επί του υπολογισμού της φορολογικής επιβαρύνσεως επί των μερισμάτων*

Η *γαλλική κυβέρνηση* εξηγεί το συγκριτικό πίνακα με τον οποίο προτίθεται να αποδείξει την ύπαρξη κινδύνου φοροδιαφυγής, καταδείχνοντας τις συνέπειες της άποψης που υποστηρίζει η Επιτροπή, της εξομοίωσης της μόνιμης εγκατάστασης με εταιρία διαμένουσα στη Γαλλία. Συγκρίνει την κατάσταση αλλοδαπής εταιρίας που περιλαμβάνει τις γαλλικές της μετοχές στο ενεργητικό της κύριας εγκαταστάσεώς της στην αλλοδαπή με την κατάσταση της αλλοδαπής εταιρίας η οποία περιλαμβάνει τις ίδιες αυτές μετοχές στο ενεργητικό της δευτερεύουσας εγκαταστάσεως στη Γαλλία που, εξ υποθέσεως, εξομοιούται με γαλλική εταιρία όσον αφορά τον προκαταβληθέντα φόρο. Σε μια τέτοια σύγκριση, επί πραγματοποιηθέντος κέρδους 200 και διανεμηθέντος μερίσματος 100, στο οποίο προστίθεται η πίστωση φόρου 50, η φορολογική επιβάρυνση ανέρχεται σε 125 σε περίπτωση άμεσης κατοχής τίτλων, ενώ ανέρχεται μόνο σε 87,5 με την παρεμβολή μόνιμης εγκατάστασης στη Γαλλία αν το κατάστημα αυτό εξομοιούται με εταιρία που έχει την έδρα της στη Γαλλία. Η σύγκριση αυτή δείχνει επομένως την ύπαρξη στρεβλώσεως η οποία μπορεί να είναι πηγή φοροδιαφυγής.

Η *Επιτροπή* θεωρεί ότι ο πίνακας στον οποίο βασίζεται η σύγκριση αυτή είναι ακατανόητος ή μη αποφασιστικός και αμφισβητεί τους αριθμούς που περιλαμβάνει. Τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται η σύγκριση αυτή είναι καθαρώς εικονικά εφόσον το γαλλικό σύστημα δεν χορηγεί την πίστωση φόρου στη μόνιμη εγκατάσταση. Αντίθετα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η διαφορά που υπάρχει προς το παρόν μεταξύ της κατάστασης μιας εταιρίας η οποία έχει την έδρα της στη Γαλλία, αφενός, αφετέρου δε, της κατάστασης αλλοδαπής εταιρίας η οποία κατέχει μετοχές είτε απευθείας η ίδια είτε μέσω του μονίμου καταστήματός της. Η σύγκριση αυτή δείχνει ότι αν η φορολογική επιβάρυνση είναι η ίδια, είτε οι μετοχές κατέχονται από εταιρία που έχει την έδρα της στη

Γαλλία είτε από εταιρία η οποία έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος που συνήψε με τη Γαλλία σύμβαση προβλέπουσα τη χορήγηση της πιστώσεως φόρου, θα είναι βαρύτερη όταν κάτοχος των μετοχών είναι η μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία εταιρίας που δεν έχει την έδρα της στη Γαλλία. Η δυσμενής διάκριση που υπάρχει στην τελευταία αυτή περίπτωση εξαφανίζεται αν χορηγηθεί το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου.

4. *Επί των σχετικών νομοθεσιών των κρατών μελών*

Η *Επιτροπή* εξέθεσε ότι όσον αφορά τη φορολογία των κερδών και των διανεμόμενων μερισμάτων μπορούν να διακριθούν στην Κοινότητα τέσσερις καταστάσεις, ήτοι:

— το σύστημα που ισχύει στο Λουξεμβούργο και στις Κάτω Χώρες, το οποίο συνεπάγεται διπλή φορολογία χωρίς ελαφρύνσεις, όπου η εταιρία που πραγματοποίησε τα κέρδη φορολογείται και εν συνεχεία φορολογείται ο μέτοχος που εισπράττει τα διανεμόμενα κέρδη·

— το σύστημα που ισχύει στην Ελλάδα όπου η διπλή φορολογία αποφεύγεται με μείωση του φορολογητέου κέρδους της εταιρίας η οποία διανέμει το ποσό των μερισμάτων·

— το σύστημα που ισχύει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στην Ιταλία όπου η διπλή φορολογία αποφεύγεται με πλήρη συμψηφισμό του φόρου επί των εταιριών με το φόρο που οφείλει ο δικαιούχος των μερισμάτων·

— τα συστήματα που ισχύουν στα άλλα κράτη μέλη τα οποία προβλέπουν μερικό συμψηφισμό του φόρου επί των εταιριών με το φόρο που οφείλει ο δικαιούχος των μερισμάτων, με τη χορήγηση του ευεργετήματος του « avoir fiscal », « crédit d'impôt » ή « tax credit » (προκαταβληθείς φόρος, πίστωση φόρου), με συντελεστή που διαφέρει αναλόγως των κρατών.

Προκειμένου να απολαύει του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου, ο δικαιούχος πρέπει γενικά να κατοικεί στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και να υπόκειται στο φόρο επί των εισπραχθέντων μερισμάτων. Πάντως, οι εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στο έδαφος του κράτους, έχουν όμως μόνιμη εγκατάσταση, απολαύουν του προκαταβληθέντος φόρου επί των μερισμάτων που εισέπραξε η εγκατάσταση αυτή σε όλα τα κράτη μέλη που ισχύει το σύστημα πιστώσεως φόρου, εκτός της Γαλλίας όπου τα μερίσματα που έλαβε η μόνιμη εγκατάσταση φορολογούνται χωρίς να χορηγείται το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου.

Γενικά, το κριτήριο που εφαρμόζεται για τον καθορισμό της κατοικίας των νομικών προσώπων είναι, στο δίκαιο των κρατών μελών, το κριτήριο της καταστατικής έδρας. Η κατοικία χρησιμοποιείται για τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης του φορολογουμένου. Έτσι, όσον αφορά τις εταιρίες, εταιρία που έχει την έδρα της σε κράτος μέλος, αλλά η οποία ασκεί τη δραστηριότητά της στην αλλοδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης μπορεί να φορολογηθεί για τη δραστηριότητά της αυτή στη χώρα κατοικίας, με ενδεχόμενο συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου στη χώρα που ασκεί τη δραστηριότητα, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία. Πάντως, η εταιρία με έδρα στη Γαλλία φορολογείται μόνο, δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας, επί των κερδών της που πραγματοποιεί στη Γαλλία και όχι επί των κερδών των μονίμων καταστημάτων της στην αλλοδαπή, ώστε η φορολογική της κατάσταση, από άποψη φορολογητέας βάσεως, δεν διαφέρει από την κατάσταση μονίμου καταστήματος εταιρίας η οποία δεν έχει την έδρα της στη Γαλλία.

V — Προφορική διαδικασία

Κατά τη συνεδρίαση της 19ης Ιουνίου 1985, η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον G. Druesne, και η γαλλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον κ. Guillaume, αγόρευσαν και απάντησαν στις ερωτήσεις που υπέβαλε το Δικαστήριο.

Ο γενικός εισαγγελέας ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Οκτωβρίου 1985.

Σκεπτικό

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 12 Οκτωβρίου 1983, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία των ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις γαλλικές εταιρίες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ και ιδίως από το άρθρο 52.

Επί της επίδικης εθνικής νομοθεσίας

2 Το φορολογικό σύστημα στη Γαλλία προβλέπει φόρο 50 % επί του συνόλου των κερδών που πραγματοποιούν οι εταιρίες και τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο, αποκαλούμενο φόρο επί των εταιριών και ο οποίος αποτελεί το αντίστοιχο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Οι εταιρίες υπόκεινται καταρχήν στο φόρο αυτό ανεξάρτητα από τον τόπο όπου βρίσκεται η καταστατική τους έδρα. Πάντως, δυνάμει του άρθρου 209 του γενικού φορολογικού κώδικα, δεν λαμβάνονται σχετικά υπόψη παρά μόνο τα κέρδη που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν δραστηριότητα στη Γαλλία, καθώς και τα κέρδη τα οποία υπόκεινται σε φορολογία στη Γαλλία δυνάμει συμβάσεως σχετικής με τη διπλή φορολογία.

3 Για να μετριαστεί η σωρευτική φορολογία των κερδών που διανέμουν οι εταιρίες, η οποία προκύπτει από το γεγονός ότι τα κέρδη αυτά πλήττονται πρώτον από το φόρο επί των εταιριών στον οποίο υπόκειται η εταιρία, η οποία διανέμει μερίσματα και εν συνεχεία από το φόρο εισοδήματος ή το φόρο επί των εταιριών στον οποίο υπόκειται ο δικαιούχος μερισμάτων, το άρθρο 158α του γενικού φορολογικού κώδικα προβλέπει πίστωση φόρου αποκαλούμενη « avoir fiscal » που παρέχεται στους δικαιούχους μερισμάτων που διανέμουν οι γαλλικές εταιρίες, ανερχόμενη στο μισό των ποσών που

πράγματι καταβάλλουν οι εταιρίες αυτές. Αυτή η πίστωση φόρου λογίζεται ως πληρωμή του οφειλόμενου από τον δικαιούχο φόρου. Συνιστά, ως προς τον δικαιούχο, εισόδημα και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί παρά μόνο κατά το μέτρο που περιλαμβάνεται στη βάση του οφειλόμενου από αυτόν φόρου εισοδήματος.

4 Το άρθρο 158β, δεύτερο εδάφιο, του γενικού φορολογικού κώδικα ορίζει ότι το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου « επιφυλάσσεται στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν την πραγματική τους κατοικία ή την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία ». Εξάλλου, κατά το άρθρο 242γ του γενικού φορολογικού κώδικα, το ευεργέτημα αυτό μπορεί να χορηγείται στα πρόσωπα που κατοικούν στο έδαφος κρατών τα οποία συνήψαν με τη Γαλλία συμβάσεις που αποβλέπουν στην αποφυγή της διπλής φορολογίας.

5 Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισαν στο Δικαστήριο οι διάδικοι, οι συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της Γαλλίας και τεσσάρων κρατών μελών, ήτοι της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, του Λουξεμβούργου, των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, προβλέπουν ότι εταιρίες με καταστατική έδρα στα εν λόγω κράτη μέλη που έχουν μετοχές γαλλικών εταιριών στο ενεργητικό της κύριας εγκαταστάσεώς τους μπορούν να απολαύουν της πιστώσεως φόρου. Αντίθετα, το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου σε καμιά περίπτωση δεν προβλέπεται για τις μετοχές που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό μονίμων εγκαταστάσεων, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων εταιριών που δεν έχουν την έδρα τους στη Γαλλία.

6 Από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, όπως επιβεβαιώνεται και από το άρθρο 15 του loi de finances του 1978 (αριθ. 77-1467 της 30ής Δεκεμβρίου 1977, JORF 1977, σ. 6316), οι ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία, περιλαμβανομένων και των θυγατρικών εταιριών που σύστησαν στη Γαλλία αλλοδαπές ασφαλιστικές εταιρίες, απολαύουν της πιστώσεως φόρου για τις μετοχές γαλλικών εταιριών που έχουν στα χαρτοφυλάκιά τους. Αντίθετα, το ίδιο αυτό ευεργέτημα δεν χορηγείται στις μόνιμες εγκαταστάσεις υπό μορφή υποκαταστημάτων ή πρακτορείων, που εγκατέστησαν στη Γαλλία οι ασφαλιστικές εταιρίες οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα σε άλλο κράτος μέλος.

Επί του αντικειμένου της διαφοράς

7 Με την παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως, η Επιτροπή ζητεί να αναγνωριστεί ότι το εν λόγω σύστημα της πιστώσεως φόρου εμφανίζει, έναντι των υποκαταστημάτων και πρακτορείων των ασφαλιστικών εταιριών των οποίων η έδρα βρίσκεται σε άλλο

κράτος μέλος, χαρακτήρα δυσμενούς διακρίσεως και συνιστά έμμεσο περιορισμό στην ελευθερία δημιουργίας δευτερεύουσας εγκατάστασης. Η Επιτροπή προσθέτει ότι ναι μεν περιόρισε την προσφυγή της στον τομέα των ασφαλειών λόγω του ότι της υποβλήθηκαν κατηγορίες μόνο στον τομέα αυτόν, εναπόκειται εντούτοις σε κάθε κράτος μέλος και κυρίως στη Γαλλία να συναγάγει από την απόφαση του Δικαστηρίου όλες τις επιβαλλόμενες συνέπειες και για άλλους τομείς.

8 Η γαλλική κυβέρνηση αντιτίθεται στη διεύρυνση, από την Επιτροπή, του αντικειμένου της υπό κρίση προσφυγής σε όλες τις εταιρίες ανεξάρτητα από το πεδίο δραστηριότητάς τους.

9 Σχετικά, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ακόμη κι αν οι επίδικες εθνικές διατάξεις παράγουν αποτελέσματα ιδιαίτερα αισθητά σε έναν τομέα όπως ο τομέας των ασφαλειών, όπου τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών υποχρεούνται να συστήσουν τεχνικά αποθεματικά ευρισκόμενα στη χώρα εκμεταλλεύσεως, εντούτοις το ίδιο αυτό σύστημα εφαρμόζεται και σε άλλους τομείς. Είναι λυπηρό ότι, λόγω του περιορισμού της στις ασφαλιστικές εταιρίες, η υπό κρίση προσφυγή θέτει τα προβλήματα υπό όρους οι οποίοι καλύπτουν τμήμα μόνο του πεδίου εφαρμογής των εν λόγω γαλλικών νομοθετικών διατάξεων. Πάντως, η διαπίστωση αυτή δεν επηρεάζει το παραδεκτό της προσφυγής.

10 Ενόψει ορισμένων ασαφειών που εμφανίστηκαν κατά τη διαδικασία σχετικά με τον προσδιορισμό του αντικειμένου της παρούσας προσφυγής, πρέπει ακόμη να γίνει δεκτό ότι η προσφυγή αφορά την άνιση μεταχείριση έναντι του ευεργετήματος του προκαταβληθέντος φόρου μεταξύ, αφενός, των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία, περιλαμβανομένων και των θυγατρικών που έχουν συστήσει στη Γαλλία οι αλλοδαπές εταιρίες, αφετέρου δε, των υποκαταστημάτων και πρακτορείων που εγκατέστησαν στη Γαλλία οι ασφαλιστικές εταιρίες των οποίων η έδρα βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, η προσφυγή δεν έχει ως αντικείμενο γενικά κάθε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των εταιριών, ως ανεξαρτήτων νομικών οντοτήτων, αφετέρου δε, των υποκαταστημάτων και πρακτορείων που στερούνται νομικής προσωπικότητας. Τέλος, πρέπει ειδικότερα να υπογραμμιστεί ότι η προσφυγή δεν αφορά τις ενδεχόμενες διαφορές φορολογίας μεταξύ, αφενός, των πρακτορείων και υποκαταστημάτων, αφετέρου δε, των θυγατρικών των εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος στην περίπτωση κατά την οποία αυτά τα υποκαταστήματα και πρακτορεία ή οι θυγατρικές μεταφέρουν στις μητρικές εταιρίες τα κέρδη τα οποία πραγματοποίησαν σε επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται στη Γαλλία.

Επί της εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΟΚ

11 Η Επιτροπή προβάλλει δύο ισχυρισμούς για να αποδείξει ότι το επίδικο σύστημα της πιστώσεως φόρου αντιβαίνει προς το άρθρο 52, δεύτερη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ. Πρώτον, το σύστημα αυτό συνιστά έναντι των υποκαταστημάτων και πρακτορείων στη Γαλλία των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την καταστατική τους έδρα σε άλλα κράτη μέλη δυσμενή διάκριση σε σχέση με τις εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία. Το φορολογικό σύστημα εμποδίζει αυτά τα υποκαταστήματα και πρακτορεία να έχουν στο χαρτοφυλάκιό τους γαλλικές μετοχές και, επομένως, τα θέτει σε μειονεκτική θέση κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους στη Γαλλία. Η δυσμενής διάκριση γίνεται ακόμη περισσότερο εμφανής καθόσον, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων, το γαλλικό φορολογικό δίκαιο εφαρμόζει το ίδιο σύστημα τόσο στις γαλλικές εταιρίες όσο και στις μόνιμες εγκαταστάσεις των αλλοδαπών εταιριών. Δεύτερον, το δυσμενές αυτό φορολογικό σύστημα των υποκαταστημάτων και πρακτορείων αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών περιορίζει έμμεσα την ελευθερία που πρέπει να διαθέτουν οι ασφαλιστικές εταιρίες, οι οποίες βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη, να εγκαθίστανται στη Γαλλία, είτε υπό μορφή θυγατρικής είτε υπό μορφή υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Συνιστά παρότρυνση να προτιμάται η μορφή της θυγατρικής για να αποφεύγεται το μειονέκτημα το οποίο προκύπτει από την άρνηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου.

12 Κατά τη γαλλική κυβέρνηση, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν συνιστά δυσμενή διάκριση και, επομένως, δεν αντιβαίνει προς την υποχρέωση των κρατών μελών, που απορρέει από το άρθρο 52, δεύτερη παράγραφος, να εφαρμόζουν στις εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε άλλα κράτη μέλη τις προϋποθέσεις που ορίζει η νομοθεσία τους για τους δικούς τους υπηκόους. Προς τούτο, η γαλλική κυβέρνηση προβάλλει δύο ομάδες επιχειρημάτων με τα οποία επιδιώκει να αποδείξει ουσιαστικά ότι, αφενός, η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται εν προκειμένω από τις διαφορετικές αντικειμενικά καταστάσεις και, αφετέρου, ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση οφείλεται στις ιδιομορφίες των φορολογικών συστημάτων που διαφέρουν αναλόγως των κρατών μελών, καθώς και στις συμβάσεις τις σχετικές με τη διπλή φορολογία.

13 Καταρχάς πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ αποτελεί μία από τις θεμελιώδεις διατάξεις της Κοινότητας και από το τέλος της μεταβατικής περιόδου έχει άμεση εφαρμογή στα κράτη μέλη. Δυνάμει της διάταξης αυτής, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους συνεπάγεται την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει η νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους ιδίους της υπηκόους. Η κατάργηση των

περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως επεκτείνεται στους περιορισμούς για τη δημιουργία πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών από υπηκόους κράτους μέλους εγκατεστημένους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

14 Έτσι, το άρθρο 52 αποβλέπει στο να εξασφαλίσει το πλεονέκτημα της εθνικής μεταχείρισης σε κάθε υπήκοο κράτους μέλους που εγκαθίσταται, έστω και με δευτερεύουσα εγκατάσταση, σε άλλο κράτος μέλος για να ασκεί στο κράτος αυτό μη μισθωτή δραστηριότητα και απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας που απορρέει από τις νομοθεσίες, ως περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

15 Επομένως, οι δύο ισχυρισμοί που επικαλείται η Επιτροπή, ήτοι, αφενός, η δυσμενής διάκριση που εισάγει η γαλλική νομοθεσία έναντι των υποκαταστημάτων και πρακτορείων των ασφαλιστικών εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη σε σχέση με τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία, αφετέρου δε, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως υπό μορφή υποκαταστημάτων και πρακτορείων έναντι των αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών, συνδέονται στενά. Επιβάλλεται, λοιπόν, η κοινή εξέτασή τους.

16 Είναι δεδομένο ότι, δυνάμει της γαλλικής νομοθεσίας και ειδικότερα του άρθρου 158β του γενικού φορολογικού κώδικα, οι ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία απολαύουν, για τα μερίσματα μετοχών γαλλικών εταιριών που έχουν στο χαρτοφυλάκιό τους, της πιστώσεως φόρου ενώ το ίδιο αυτό ευεργέτημα δεν παρέχεται στα υποκαταστήματα και πρακτορεία των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος. Υπό την άποψη αυτή, οι ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος και ασκούν τις δραστηριότητές τους στη Γαλλία μέσω υποκαταστημάτων ή πρακτορείων δεν τυγχάνουν, επομένως, της ίδιας μεταχείρισης όπως οι ασφαλιστικές εταιρίες οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία.

17 Με την πρώτη ομάδα επιχειρημάτων της, η γαλλική κυβέρνηση επιδιώκει να αποδείξει ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση δικαιολογείται από τις αντικειμενικές διαφορές μεταξύ της κατάστασης μιας ασφαλιστικής εταιρίας που έχει την καταστατική της έδρα στη Γαλλία και της κατάστασης υποκαταστήματος ή πρακτορείου ασφαλιστικής εταιρίας της οποίας η καταστατική έδρα βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος. Η εν λόγω διαφορά εδράζεται στη διάκριση μεταξύ προσώπων « κατοίκων » και « μη κατοίκων », η οποία είναι γνωστή σε όλες τις έννομες τάξεις και γίνεται δεκτή στο διεθνές επίπεδο· είναι δε απαραίτητη στο φορολογικό τομέα. Επομένως, η διαφορά

αυτή έχει επίσης εφαρμογή στο πλαίσιο του άρθρου 52 της Συνθήκης. Εξάλλου, τα υποκαταστήματα και πρακτορεία εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή πλεονεκτούν από διάφορες απόψεις, σε σχέση με τις γαλλικές εταιρίες, πράγμα που συμψηφίζει ενδεχόμενα μειονεκτήματα από την άποψη της πιστώσεως φόρου. Τέλος, τέτοια μειονεκτήματα είναι εν πάση περιπτώσει ασήμαντα και μπορούν εύκολα να αποφευχθούν με τη δημιουργία θυγατρικής στη Γαλλία.

18 Σχετικά, πρέπει πρώτον να υπογραμμιστεί ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως, που το άρθρο 52 αναγνωρίζει στους υπηκόους άλλου κράτους μέλους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης ΕΟΚ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με 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 ενδιαφερόμενο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Για τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει στον προσδιορισμό, όπως η εθνικότητα για τα φυσικά πρόσωπα, της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους. Το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω του μόνου γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα απογύμνωνε επομένως τη διάταξη αυτή από το περιεχόμενό της.

19 Ακόμη κι αν δεν είναι δυνατό να αποκλειστεί εντελώς ότι η διάκριση αναλόγως της έδρας μιας εταιρίας ή η διάκριση αναλόγως της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να δικαιολογείται σε έναν τομέα όπως το φορολογικό δίκαιο, θα πρέπει εν προκειμένω να γίνει δεκτό ότι οι γαλλικές φορολογικές διατάξεις δεν διακρίνουν, όσον αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσεως για τον καθορισμό του φόρου επί των εταιριών, μεταξύ των εταιριών που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία και των υποκαταστημάτων και πρακτορείων στη Γαλλία εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή. Δυνάμει του άρθρου 209 του γενικού φορολογικού κώδικα, και οι δύο (κατηγορίες εταιριών) φορολογούνται επί των κερδών που πραγματοποιούν στις επιχειρήσεις τις οποίες εκμεταλλεύονται στη Γαλλία, αποκλειομένων των κερδών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή ή απονέμονται στη Γαλλία με σύμβαση σχετική με τη διπλή φορολογία.

20 Εφόσον η επίδικη κανονιστική ρύθμιση θέτει στο ίδιο επίπεδο, όσον αφορά τη φορολογία επί των κερδών τους, τις εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα στη Γαλλία και τα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, δεν μπορεί, χωρίς να δημιουργεί δυσμενή διάκριση, να τις μεταχειρίζεται διαφορετικά στο πλαίσιο της ίδιας αυτής φορολογίας, όσον αφορά τη χορήγηση σχετικού με αυτή ευεργετήματος, όπως η πίστωση φόρου. Μεταχειριζόμενος κατά όμοιο τρόπο τις δύο μορφές εγκαταστάσεως προκειμένου να φορολογήσει τα πραγματοποιούμενα από αυτές κέρδη, ο γάλλος νομοθέτης δέχτηκε πράγματι ότι δεν υπάρχει μεταξύ των δύο, όσον αφορά τις λεπτομέρειες και τις προϋποθέσεις της φορολογίας αυτής, καμιά διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως που να μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση.

21 Αντίθετα από την άποψη που υποστήριξε η γαλλική κυβέρνηση, η διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τα ενδεχόμενα πλεονεκτήματα που τα υποκαταστήματα και πρακτορεία απολαύουν σε σχέση με τις εταιρίες και τα οποία, κατά τη γαλλική κυβέρνηση, συμψηφίζουν τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την άρνηση της πιστώσεως φόρου. Κι αν ακόμη υποτεθεί ότι τέτοια πλεονεκτήματα υπάρχουν, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν παράβαση της υποχρέωσης, που θέτει το άρθρο 52, περί παροχής της εθνικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τον προκαταβληθέντα φόρο. Ούτε και είναι αναγκαίο στο πλαίσιο αυτό να εκτιμηθεί η σημασία των μειονεκτημάτων που προκύπτουν, για τα υποκαταστήματα και πρακτορεία αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιριών, από την άρνηση του προκαταβληθέντος φόρου και να εξεταστεί αν τα μειονεκτήματα αυτά μπορούν να έχουν επίπτωση επί των τιμών που αυτά εφαρμόζουν, διότι το άρθρο 52 απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση, ακόμη και μικρής εκτάσεως.

22 Εξάλλου, το γεγονός ότι οι ασφαλιστικές εταιρίες των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος είναι ελεύθερες να επιλέξουν για την εγκατάστασή τους τη μορφή θυγατρικής προκειμένου να απολαύουν της πιστώσεως φόρου δεν μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση. Πράγματι, εφόσον το άρθρο 52, πρώτη παράγραφος, δεύτερη φράση, προβλέπει ρητά τη δυνατότητα για τους επιχειρηματίες να επιλέξουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος, η ελεύθερη αυτή επιλογή δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις.

23 Με τη δεύτερη ομάδα επιχειρημάτων της, η γαλλική κυβέρνηση επιδιώκει να αποδείξει ότι η διαφορετική μεταχείριση οφείλεται στην πραγματικότητα στις ιδιομορφίες και

στις διαφορές των φορολογικών συστημάτων στα διάφορα κράτη μέλη, καθώς και στις συμβάσεις τις σχετικές με τη διπλή φορολογία. Πράγματι, ελλείψει εναρμονίσεως των οικείων νομοθεσιών, είναι αναγκαία διαφορετικά μέτρα αναλόγως των περιπτώσεων για να λαμβάνονται υπόψη οι διαφορές αυτές μεταξύ φορολογικών συστημάτων και, επομένως, δικαιολογούνται ενόψει του άρθρου 52 της Συνθήκης. Έτσι, η επίδικη εν προκειμένω κανονιστική ρύθμιση είναι κυρίως αναγκαία για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή. Η εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών στα φυσικά πρόσωπα και στις εταιρίες που ασκούν τις δραστηριότητές τους σε διάφορα κράτη μέλη ρυθμίζεται από τις συμβάσεις τις σχετικές με τη διπλή φορολογία, των οποίων η ύπαρξη αναγνωρίζεται ρητά από το άρθρο 220 της Συνθήκης. Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση που προβλέπει το επίδικο σύστημα δεν αντιβαίνει προς το άρθρο 52 της Συνθήκης.

24 Σχετικά, πρέπει καταρχάς να γίνει δεκτό ότι η έλλειψη εναρμονίσεως των νομοθετικών διατάξεων των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας των εταιριών δεν μπορεί να δικαιολογήσει την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση. Είναι μεν αληθές ότι, ελλείψει τέτοιας εναρμονίσεως, η φορολογική κατάσταση μιας εταιρίας εξαρτάται από το εθνικό δίκαιο που έχει εφαρμογή στην περίπτωσή της, αλλά το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ απαγορεύει σε κάθε κράτος μέλος να ορίζει με τη νομοθεσία του, για τα πρόσωπα που κάνουν χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεως σ' αυτό, προϋποθέσεις ασκήσεως των δραστηριοτήτων τους διαφορετικές από εκείνες που ορίζει για τους δικούς της υπηκόους.

25 Παρομοίως, στο συνειρμό αυτό δεν μπορεί να γίνει επίκληση του κινδύνου φοροδιαφυγής. Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ δεν επιτρέπει για παρόμοιους λόγους παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Εξάλλου, οι σχετικοί υπολογισμοί που προσκόμισε η γαλλική κυβέρνηση, για να αποδείξει ότι η χορήγηση του ευεργετήματος της πιστώσεως φόρου στα υποκαταστήματα και πρακτορεία εταιριών που έχουν την καταστατική τους έδρα σε άλλα κράτη μέλη θα παρότρυνε για τις εταιρίες αυτές να περιλάβουν στο ενεργητικό των υποκαταστημάτων και πρακτορείων στη Γαλλία τις μετοχές γαλλικών εταιριών που κατέχουν, δεν φαίνονται πειστικοί. Πράγματι, οι υπολογισμοί αυτοί στηρίζονται στην υπόθεση, που δεν βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 158α του γενικού φορολογικού κώδικα, ότι η μεταφορά στην κεντρική έδρα των εταιριών των κερδών που πραγματοποιούν τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία συνδυάζεται με την πίστωση φόρου· ούτε και η Επιτροπή αξίωσε, στην παρούσα δίκη, να προβλέπεται στις περιπτώσεις αυτές πίστωση φόρου.

26 Τέλος, εσφαλμένως η γαλλική κυβέρνηση προβάλλει ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση οφείλεται στις συμβάσεις τις σχετικές με τη διπλή φορολογία. Πράγματι, οι συμβάσεις αυτές δεν αφορούν τις εξεταζόμενες εν προκειμένω περιπτώσεις, όπως καθορίστηκαν παραπάνω. Εξάλλου, τα δικαιώματα που απορρέουν για τους δικαιούχους από το άρθρο 52 της Συνθήκης είναι ανεπιφύλακτα και ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά το σεβασμό τους από το περιεχόμενο συμβάσεως που συνήψε με άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα, το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει τα εν λόγω δικαιώματα να υπόκεινται στον όρο της αμοιβαιότητας με σκοπό τη λήψη αντίστοιχων πλεονεκτημάτων σε άλλα κράτη μέλη.

27 Από τις προηγούμενες σκέψεις προκύπτει ότι, μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου επί των μερισμάτων γαλλικών εταιριών, τα οποία τα εν λόγω υποκαταστήματα και πρακτορεία εισπράττουν, το άρθρο 158β του γενικού φορολογικού κώδικα δεν παρέχει στις εταιρίες αυτές τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η γαλλική νομοθεσία για τις ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία. Η δυσμενής αυτή διάκριση συνιστά, για τις ασφαλιστικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, περιορισμό της ελευθερίας τους εγκαταστάσεως, που είναι αντίθετη προς το άρθρο 52, πρώτη και δεύτερη παράγραφος, της Συνθήκης ΕΟΚ.

28 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία, το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου για τα μερίσματα γαλλικών εταιριών, τα οποία τα εν λόγω υποκαταστήματα και πρακτορεία εισπράττουν, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

29 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του κανονισμού διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Επειδή η Γαλλική Δημοκρατία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφαίνεται:

1) **Μη παρέχοντας στα υποκαταστήματα και πρακτορεία στη Γαλλία των ασφαλιστικών εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία, το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου για τα μερίσματα γαλλικών εταιριών, τα οποία τα εν λόγω υποκαταστήματα και πρακτορεία εισπράττουν, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ.**

2) **Καταδικάζει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.**

Mackenzie Stuart Everling Bahlmann Joliet

Koopmans Due Galmot Κακούρης O'Higgins

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 28 Ιανουαρίου 1986.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

A. J. Mackenzie Stuart