# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 26ης Ιουνίου 2008 *

Στην υπόθεση C-284/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιουνίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt Hamburg-Am Tierpark**

κατά

**Burda GmbH**, πρώην Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: J. Swedenborg, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Ιουνίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Burda GmbH, πρώην Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, εκπροσωπούμενη από τους H. Geißler, B. von Winterfeld και J. Lüdicke, Rechtsanwälte,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 31ης Ιανουαρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), όπως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: οδηγία 90/435), και των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) καθώς και 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν, άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ, αντίστοιχα).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Burda GmbH, πρώην Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (στο εξής: Burda), και του Finanzamt Hamburg-Am Tierpak (στο εξής: Finanzamt), όσον αφορά τη φορολογία των κερδών που διένειμε η εταιρία αυτή το 1998 για τις χρήσεις 1996 και 1997 προς τη μία από τις μητρικές της εταιρίες, τη RCS International Services BV (στο εξής: RCS), εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες.

## Το νομικό πλαίσιο

*Η κοινοτική νομοθεσία*

3 Σκοπός της οδηγίας 90/435, σύμφωνα με την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, είναι η θέσπιση «ουδέτερων ως προς τον ανταγωνισμό φορολογικών κανόνων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς».

4 Σύμφωνα με την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία σκοπεί, ειδικότερα, στην εξάλειψη των φορολογικών μειονεκτημάτων των ομίλων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, σε σύγκριση προς τους ομίλους εταιριών του ιδίου κράτους μέλους.

5 Τα άρθρα 1 έως 7 της οδηγίας 90/435 ορίζουν:

«*Άρθρο 1*

1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

— στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρίες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρίες άλλων κρατών μελών,

— στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρίες αυτού του κράτους προς εταιρίες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.

[…]

*Άρθρο 2*

Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο «εταιρία κράτους μέλους» νοείται κάθε εταιρία:

α) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους τους απαριθμούμενους στο παράρτημα·

β) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία·

γ) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια:

[…]

— Körperschaftsteuer στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας,

[…]

ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

*Άρθρο 3*

1. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας οδηγίας:

α) η ιδιότητα της μητρικής εταιρείας αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρεία ενός κράτους μέλους η οποία συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 και συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους που συγκεντρώνει τις ίδιες προϋποθέσεις·

β) ως "θυγατρική εταιρεία" νοείται η εταιρεία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά το στοιχείο α΄ συμμετοχή.

[…]

*Άρθρο 4*

1. Όταν μητρική εταιρεία, υπό την ιδιότητά της ως εταίρου της θυγατρικής εταιρείας της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία:

— είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

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

2. Τα κράτη μέλη διατηρούν πάντως την ευχέρεια να προβλέψουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας. […]

[…]

*Άρθρο 5*

1. Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.

[…]

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δικαιούται, επί όσο χρονικό διάστημα φορολογεί τα διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή κατώτερο κατά 11 τουλάχιστον μονάδες από τον συντελεστή που ισχύει

για τα μη διανεμόμενα κέρδη και το αργότερο μέχρι τα μέσα του 1996, να επιβάλλει ως αντισταθμιστικό φόρο παρακράτηση στην πηγή ύψους 5 % επί των διανεμόμενων κερδών από τις θυγατρικές εταιρίες της.

[…]

*Άρθρο 6*

Το κράτος μέλος του οποίου το δίκαιο διέπει τη μητρική εταιρία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών τα οποία η μητρική εταιρία δέχεται από τη θυγατρική της.

*Άρθρο 7*

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

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

6 Σύμφωνα με το παράρτημά της, η οδηγία 90/435 αφορά τις εταιρίες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» και «bergrechtliche Gewerkschaft».

*Η εθνική νομοθεσία*

Ο KStG 1996

7 Το άρθρο 1 του νόμου περί φόρου εταιρειών (Körperschaftsteuergesetz 1996), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (*BGBl.* 1996 I, σ. 340, στο εξής: KStG 1996), προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι οι κεφαλαιουχικές εταιρίες οι οποίες έχουν τη διοίκηση ή την έδρα τους στη Γερμανία υπόκεινται πλήρως σε φόρο εταιριών.

8 Σύμφωνα με το άρθρο 2 του KStG 1996, οι επιχειρήσεις, οι ενώσεις προσώπων και οι ομάδες περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν ούτε τη διοίκηση ούτε την έδρα τους στη Γερμανία υπόκεινται εν μέρει σε φόρο εταιριών για τα εισοδήματά τους που αποκτούν στη Γερμανία.

9 Δυνάμει του άρθρου 23 του KtSG 1996, ο συνήθης συντελεστής του φόρου εταιριών είναι 45 % επί του φορολογητέου εισοδήματος.

10 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, του KtSG 1996 προβλέπει ότι, «αν κεφαλαιουχική εταιρία που υπόκειται πλήρως στον φόρο [εταιριών] διανείμει κέρδη, το ποσό του φόρου αυξάνεται ή μειώνεται αντιστοίχως ανάλογα με τη διαφορά μεταξύ των ιδίων κεφαλαίων της κεφαλαιουχικής εταιρίας (φορολόγηση των αποθεματικών), τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 28, θεωρούνται ότι χρησιμοποιήθηκαν για τη διανομή των κερδών, και της φορολογίας που προκύπτει από την εφαρμογή συντελεστή 30 % επί των κερδών πριν την έκπτωση του φόρου των εταιριών (φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών)».

11 Το άρθρο 28, παράγραφοι 3 και 4, του KStG 1996 ορίζει:

«3. Τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων θεωρούνται ότι χρησιμοποιήθηκαν για διανομή κατά τη σειρά που αναφέρεται στο άρθρο 30, υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 4, 5 και 7. Το ποσό μέχρι του οποίου θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε ένα στοιχείο καθορίζεται σύμφωνα με τη συνήθη φορολογία.

4. Αν το στοιχείο ή τα στοιχεία του κεφαλαίου, υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, σημεία 1 και 2, που αρχικώς θεωρήθηκαν ως χρησιμοποιηθέντα υπό την έννοια της παραγράφου 3, δεν επαρκούν στη συνέχεια για να συμψηφιστούν με τη διανομή κερδών, η διανομή αυτή πρέπει να καταλογιστεί στο στοιχείο του κεφαλαίου που αναφέρεται στο άρθρο 30, παράγραφος 2, σημείο 2, ακόμη και αν το στοιχείο αυτό λάβει κατόπιν τούτου αρνητικό πρόσημο.»

12 Το άρθρο 29, παράγραφος 2, του KStG 1996 προβλέπει ότι, στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, τα ίδια κεφάλαια διαιρούνται στα διανεμητέα ίδια κεφάλαια και στα λοιπά ίδια κεφάλαια, τα δε διανεμητέα ίδια κεφάλαια αποτελούν το μέρος των ιδίων κεφαλαίων που υπερβαίνει το εταιρικό κεφάλαιο.

13 Το άρθρο 30, παράγραφοι 1 και 2, του KStG 1996 ορίζει:

«1. Στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, τα διανεμητέα ίδια κεφάλαια διαιρούνται σύμφωνα με το καθεστώς φορολογίας. Κάθε μέρος εξαρτάται από την κατανομή της προηγούμενης χρήσης. Στην κατανομή πρέπει να παρουσιάζονται χωριστά τα μέρη που αντιστοιχούν:

1. σε εισοδήματα τα οποία φορολογούνταν, από 31ης Δεκεμβρίου 1993, με τον πλήρη συντελεστή του φόρου εταιριών·

[…]

3. σε αυξήσεις του ενεργητικού που δεν υπόκεινται σε φόρο εταιριών ή που αύξησαν τα ίδια κεφάλαια της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά τις προγενέστερες της 1ης Ιανουαρίου 1977 χρήσεις.

2. Το ποσό της παραγράφου 1, σημείο 3, υποδιαιρείται σε:

1. Ίδια κεφάλαια προερχόμενα από αλλοδαπά εισοδήματα κατά τις μεταγενέστερες της 31ης Δεκεμβρίου 1976 χρήσεις […].

2. Διάφορες αυξήσεις του ενεργητικού μη υποκείμενες σε φόρο εταιριών και μη εμπίπτουσες στις κατηγορίες 3 και 4.

3. Διανεμητέα ίδια κεφάλαια που αποκτήθηκαν πριν το τέλος της προ της 1ης Ιανουαρίου χρήσης.

4. Εισφορές μετόχων που αύξησαν τα ίδια κεφάλαια κατά τις προγενέστερες της 31ης Δεκεμβρίου 1977 χρήσεις».

14 Το μέρος των εισοδημάτων που αναφέρονται στο άρθρο 30, παράγραφος 1, σημείο 1, του KStG 1996, τα οποία φορολογούνται με πλήρη συντελεστή φόρου εταιρειών, δηλαδή 45 %, προσδιορίζεται με τον κωδικό «ΕΚ 45».

15 Οι αυξήσεις της περιουσίας του άρθρου 30, παράγραφος 1, σημείο 3, του KStG 1996, που δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, προσδιορίζονται με τον κωδικό «IK 0» και οι τέσσερις κατηγορίες του άρθρου 30, παράγραφος 2, του KStG 1996 με τους κωδικούς «IK 01» έως «IK 04».

16 Το άρθρο 40 του KStG 1996 ορίζει:

«Δυνάμει του άρθρου 27, ο φόρος εταιριών δεν αυξάνεται:

1. σε περίπτωση διανομής των τμημάτων που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 1 [IK 01]·

2. για τις διανομές των μερών των ιδίων κεφαλαίων που αναφέρονται στο άρθρο 30, παράγραφος 2, σημείο 4 [IK 04]».

17 Το άρθρο 44, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του KStG 1996 ορίζει:

«Εάν μια επιχείρηση φορολογούμενη με πλήρη συντελεστή προβαίνει σε ίδιες παροχές, που ισοδυναμούν, για τους μετόχους, με έσοδα υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούται, υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 2, να παρέχει στους μετόχους της, κατόπιν αιτήσεώς τους, πιστοποιητικό, που συντάσσεται σε επίσημο διοικητικό έντυπο, το οποίο περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες:

1. το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του μετόχου·

2. το ποσό των παροχών·

3. την ημερομηνία της καταβολής·

4. το ποσό του φόρου εταιριών που εκπίπτει δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, σκέψη 3, πρώτη περίοδος, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος·

5. το ποσό του φόρου εταιριών που είναι επιστρεπτέο υπό την έννοια του άρθρου 52 [του KStG 1996]· αρκεί η ένδειξη να αναφέρεται σε μετοχή, σε τμήμα ή σε αποκλειστικό δικαίωμα επικαρπίας·

6. το ποσό της παροχής για την οποία θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε το στοιχείο του κεφαλαίου υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 1·

7. το ποσό της παροχής για την οποία θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε το στοιχείο του κεφαλαίου υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 4.»

18 Το άρθρο 50, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG 1996 προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι ο φόρος εταιριών που οφείλεται για έσοδα που υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή καταβάλλεται μέσω παρακράτησης στην πηγή, όταν ο δικαιούχος φορολογείται μόνον εν μέρει και όταν τα έσοδα δεν προκύπτουν από εμπορική, γεωργική ή δασική εκμετάλλευση, που βρίσκεται εντός του εθνικού εδάφους.

19 Το άρθρο 51 του KStG 1996 προβλέπει ότι, «αν ο μέτοχος δεν υπόκειται σε φόρο επί των εσόδων υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, ή παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο a, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος ή αν

τα έσοδα αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης σύμφωνα με το άρθρο 50, παράγραφος 1, σημεία 1 ή 2, αποκλείεται ο συμψηφισμός ή η επιστροφή του φόρου εταιριών που επιβάλλεται δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, σημείο 3, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος».

20 Το άρθρο 52, παράγραφος 1, του KStG 1996 ορίζει:

«Ο φόρος εταιριών που δεν μπορεί να συμψηφιστεί σύμφωνα με το άρθρο 51 επιστρέφεται στους μετόχους που υπόκεινται σε φόρο απεριορίστως αλλά απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών, στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και στους μετόχους που υπόκεινται εν μέρει στον φόρο εταιριών δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, [του KStG 1996] κατόπιν αιτήσεώς τους, στον βαθμό που ο φόρος αυτός αυξάνεται, σύμφωνα με το άρθρο 27, διότι τα ίδια κεφάλαια υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 3, θεωρούνται ως χρησιμοποιηθέντα για τη διανομή ή για ανάλογη παροχή.»

Ο EStG 1990

21 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, του νόμου του 1990 για τη φορολογία εισοδήματος (Einkommensteuergesetz 1990, *BGBl.* 1990 I, σ. 1898, στο εξής: EStG 1990) προβλέπει:

«Τα εισοδήματα από κεφάλαια περιλαμβάνουν:

1. Τις διανομές μερισμάτων·

2. […]

3. το ποσό του φόρου εταιριών που εκπίπτει δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, σημείο 3.»

22 Το άρθρο 36, παράγραφος 2, του EStG 1990 προβλέπει:

«[…]

Από το ποσό του φόρου επί του εισοδήματος εκπίπτουν τα ακόλουθα ποσά:

[…]

3. Ο φόρος εταιριών που καταβλήθηκε από νομικό πρόσωπο ή προσωπική εταιρία η οποία υπόκειται πλήρως στον φόρο εταιριών, έως του ποσού των 3/7 των εσόδων υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1 (μερίσματα) ή 2, στον βαθμό που τα εν λόγω έσοδα δεν προέρχονται από διανομές για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν ίδια κεφάλαια υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου για τη φορολογία επί των εταιριών.»

23 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, του EStG 1990 προβλέπει:

«Τα ακόλουθα εισοδήματα από κεφάλαια που αποκτούνται στη Γερμανία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος που παρακρατείται από τα εισοδήματα αυτά (φόρος επί εισοδημάτων από κεφάλαια):

1. τα εισοδήματα από κεφάλαια κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2 […]».

**Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

24 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Burda είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει την έδρα και τη διοίκησή της στη Γερμανία. Η εταιρία ελεγχόταν κατά την κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, κατά ίσα μέρη, από την κεφαλαιουχική εταιρία RCS, εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, και από την κεφαλαιουχική εταιρία Burda International Holding GmbH (στο εξής: Burda International), με έδρα στη Γερμανία.

25 Το 1998, η Burda αποφάσισε να προβεί σε διανομή κερδών για τα οικονομικά έτη 1996 και 1997 ισομερώς προς την RCS και την Burda International. Η διανομή των κερδών αυτών φορολογήθηκε, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, του KStG 1996, με συντελεστή 30 %.

26 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, σύμφωνα με το άρθρο 44 του KStG 1996, μόνον η Burda International έλαβε βεβαίωση έκπτωσης του φόρου εταιριών για τη διανομή των κερδών στην οποία προέβη η Burda.

27 Όπως επίσης προκύπτει από την εν λόγω απόφαση, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η Burda διένειμε κέρδη για ποσό μεγαλύτερο του ποσού των φορολογητέων εσόδων. Έτσι, το Finanzamt μείωσε από 6 049 925 DEM σε 4 915 490 DEM τα διάφορα στοιχεία των προς διανομή ιδίων κεφαλαίων που υπόκεινταν σε φόρο εταιριών με τον συνήθη συντελεστή (ΙΚ 45) και, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996, συμψήφισε τα διανεμηθέντα κέρδη, τα οποία δεν έπαυσαν να καλύπτονται, μετά τη μείωση, από φορολογηθέντα ίδια κεφάλαια χρησιμοποιηθέντα για τη διανομή, με τα ίδια κεφάλαια κατά την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 2, του KStG 1996 (ΙΚ 02).

28 Ο συμψηφισμός αυτός είχε ως αποτέλεσμα αυξήσεις του φόρου εταιριών για τα δύο επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης έτη και, κατά συνέπεια, την έκδοση από το Finanzamt, μεταξύ άλλων, δύο τροποποιητικών πράξεων βεβαίωσης φόρου.

29 Η Burda άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Hamburg κατά των πράξεων αυτών, αμφισβητώντας την εφαρμογή του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996 για τον λόγο ότι ο συμψηφισμός των διανομών κερδών προς την RCS με τα ΙΚ 02 ήταν εσφαλμένος.

30 Συναφώς, η Burda προβάλλει ότι διέθετε καταθέσεις μετρητών της κατηγορίας ΙΚ 04 που αρκούσαν για την κάλυψη της διανομής κερδών και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν διέθετε αυξήσεις της εταιρικής περιουσίας εμπίπτουσες στα ΙΚ 02.

31 Με απόφαση της 29ης Απριλίου 2005, το Finanzgericht Hamburg δέχθηκε το αίτημα της Burda κρίνοντας, κατ' ουσίαν, ότι έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, του KStG 1996 υπό την έννοια ότι το μέρος των διανεμηθέντων κερδών που καταβλήθηκε στην RCS έπρεπε να καταλογιστεί στα ΙΚ 04.

32 Το Finanzamt άσκησε αναίρεση («révision») κατά της προπαρατεθείσας αποφάσεως ενώπιον του Bundesfinanzhof.

33 Το Bundesfinanzhof έκρινε ότι έπρεπε να απορρίψει την ερμηνεία του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996, που είχε δεχθεί το Finanzgericht Hamburg. Κατά το Bundesfinanzhof, το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής δεν μπορεί να περιοριστεί στους μετόχους που έχουν δικαίωμα συμψηφισμού και να αποκλειστούν έτσι οι μέτοχοι, όπως η RCS, που δεν έχουν δικαίωμα πίστωσης φόρου.

34 Ωστόσο, το Bundesfinanzhof εξέφρασε αμφιβολίες ως προς το εάν η φορολογία των διανομών επί των ΙΚ 02 είναι συμβατή με την οδηγία 90/435, στο μέτρο που αποτελεί παρακράτηση στην πηγή και, ενδεχομένως, με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ή τις διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρόκειται για παρακράτηση του φόρου στην πηγή, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 [...], που αποτελεί πλέον το άρθρο 5, κατόπιν της τροποποίησης [που επέφερε] η οδηγία 2003/123/ΕΚ, της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (ΕΕ 2004, L 7, σ. 41), όταν το εθνικό δίκαιο ορίζει ότι, σε περίπτωση διανομής κερδών από τη θυγατρική προς τη μητρική της εταιρία, φορολογούνται τα έσοδα και οι αυξήσεις της περιουσίας της κεφαλαιουχικής εταιρίας που δεν θα φορολογούνταν κατά το εθνικό δίκαιο αν δεν καταβάλλονταν στη μητρική εταιρία και παρέμεναν στη θυγατρική;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, συμβιβάζεται με τα άρθρα [με τα άρθρα 52, 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης] το γεγονός ότι μια εθνική ρύθμιση προβλέπει τον κατά παρέκκλιση συμψηφισμό των διανεμόμενων κερδών μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας με ορισμένα ποσά ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας αυτής, με συνέπεια να υπάρχει φορολογική επιβάρυνση ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες η κεφαλαιουχική εταιρία αποδεικνύει ότι έχει καταβάλει μερίσματα σε μετόχους ή κατόχους εταιρικών μεριδίων εκτός ημεδαπής, μολονότι οι μέτοχοι ή κάτοχοι αυτοί δεν μπορούν κατά το εθνικό δίκαιο, αντίθετα από ό,τι ισχύει για τους κατοικούντες στην ημεδαπή μετόχους, να εκπέσουν τον βεβαιωθέντα φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων από τον δικό τους φόρο;»

36 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 18 Φεβρουαρίου 2008, η Burda ζήτησε από το Δικαστήριο να διατάξει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 61 του Κανονισμού Διαδικασίας, την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, προκειμένου να καθορίσει «μέτρα οργανώσεως της διαδικασίας».

**Επί της αιτήσεως για την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας και για τον καθορισμό μέτρων οργανώσεως της διαδικασίας**

37 Όπως προκύπτει από τη νομολογία, το Δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν προτάσεως του γενικού εισαγγελέα ή ακόμη και αιτήσεως των διαδίκων να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κανονισμού Διαδικασίας του, εφόσον κρίνει ότι δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία ή ότι η υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων (βλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2004, C-210/03, Swedish Match, Συλλογή 2004, σ. I-11893, σκέψη 25· της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-306/05, SGAE, Συλλογή 2006, σ. I-11519, σκέψη 27, και της 28ης Ιουνίου 2007, C-466/03, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, Συλλογή 2007, σ. I-5357, σκέψη 29).

38 Στο πλαίσιο της αιτήσεώς της, η Burda τονίζει, πρώτον, ότι ο γενικός εισαγγελέας δεν έλαβε υπόψη του, στις προτάσεις του, τις διατάξεις του άρθρου 78, παράγραφος 5, της σχετικής με τον φόρο εταιριών γερμανικής εγκυκλίου («Körperschaftsteuerric htlinien», στο εξής: KStR).

39 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποσαφηνίσει τις σχετικές εθνικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Η αρμοδιότητα αυτή ανήκει αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο το οποίο, σκιαγραφώντας το εσωτερικό νομικό πλαίσιο, δίνει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να παράσχει όλα τα απτόμενα του κοινοτικού δικαίου ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να δώσουν στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει τη συμβατότητα της εθνικής νομοθεσίας με την κοινοτική ρύθμιση.

40 Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρει με την απόφασή του περί παραπομπής τις διατάξεις του άρθρου 78, παράγραφος 5, του KStR.

41 Στην πραγματικότητα, με τους ισχυρισμούς της, η Burda επικρίνει την άποψη του γενικού εισαγγελέα επί της ερμηνείας του άρθρου 28, παράγραφος 4, του 30 KStG 1996 και το γεγονός ότι η ανάλυσή του είναι ανακόλουθη.

42 Πάντως, όπως προκύπτει από τη νομολογία, ο Οργανισμός του Δικαστηρίου και ο Κανονισμός Διαδικασίας δεν προβλέπουν δυνατότητα των διαδίκων να καταθέσουν παρατηρήσεις σε απάντηση επί των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση SGAE, σκέψη 26 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Η Burda υποστηρίζει, δεύτερον, ότι, αντίθετα προς ό,τι φρονεί ο γενικός εισαγγελέας, δεν διέθετε διανεμητέα κέρδη που μπορούσαν να φορολογηθούν με συντελεστή 30 % και ότι το μέρισμα αντιπροσώπευε μόνον την επιστροφή των απαλλασσομένων από φόρους μετρητών που είχαν εισφέρει οι εταίροι.

44 Η Burda προβάλλει, κατ' ουσίαν, με τους ισχυρισμούς της ότι ορισμένα από τα πραγματικά δεδομένα στα οποία στηρίζεται η ανάλυση του γενικού εισαγγελέα είναι ανακριβή και ελλιπή.

45 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να προσδιορίσει το πλαίσιο των πραγματικών περιστατικών εντός του οποίου εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή, τουλάχιστον, να διασαφηνίσει τις πραγματικές συγκυρίες επί των οποίων βασίζονται τα εν λόγω ερωτήματα.

46 Πάντως, όπως προκύπτει από το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο δεν εξέθεσε τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται η Burda στο πλαίσιο της αιτήσεώς της.

47 Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί που αναφέρονται στη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας βάσει των απαιτήσεων του άρθρου 61 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

48 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, εκτιμά ότι διαθέτει όλα εκείνα τα στοιχεία που του είναι αναγκαία για να δώσει απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

49 Επομένως, παρέλκει η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας και κατά συνέπεια πρέπει επίσης να απορριφθεί το αίτημα καθορισμού μέτρων οργανώσεως της διαδικασίας.

**Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

*Επί του πρώτου ερωτήματος*

50 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο αν εθνική διάταξη που προβλέπει, σε περίπτωση διανομής κερδών θυγατρικής εταιρίας προς τη μητρική της, τη φορολογία των εισοδημάτων και των αυξήσεων του ενεργητικού της θυγατρικής εταιρίας τα οποία δεν θα είχαν φορολογηθεί αν, αντί να αποθεματοποιηθούν, είχαν διανεμηθεί προς τη μητρική εταιρία, συνιστά παρακράτηση στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435.

51 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, η εν λόγω οδηγία, η οποία, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 5 και 24 της παρούσας αποφάσεως, έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας

δίκης, αποσκοπεί στην εξάλειψη, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενούς μεταχειρίσεως της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και, με τον τρόπο αυτόν, στη διευκόλυνση της διασυνοριακής συνεργασίας. Έτσι, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 προβλέπει, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στο κράτος της θυγατρικής κατά τη διανομή των κερδών (βλ., αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1996, C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5063, σκέψη 22· της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, Epson Europe, Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψη 20· της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-294/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία, Συλλογή 2001, σ. I-6797, σκέψη 25· της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, Συλλογή 2003, σ. I-9809, σκέψη 45, και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 103).

52 Ειδικότερα, όσον αφορά την απαγόρευση, που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435, να μην προβαίνουν σε παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που διανέμονται από ημεδαπή θυγατρική σε μητρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που πραγματοποιούνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών (προπαρατεθείσες αποφάσεις, Epson Europe, σκέψη 23· Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψεις 28 και 29· Océ van der Grinten, σκέψη 47, καθώς και Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 108).

53 Όπως προκύπτει από τη νομολογία αυτή, για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς τρεις προϋποθέσεις.

54 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η τρίτη από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως, ότι δηλαδή ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να είναι ο «κάτοχος των τίτλων», δεν πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης.

55 Πάντως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Burda φορολογείται με φόρο εταιριών για τη διανομή κερδών, ενώ η Burda International και η RCS είναι οι κάτοχοι των τίτλων.

56 Επομένως, ελλείπει στην υπόθεση της κύριας δίκης η τρίτη προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη παρακράτησης στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435.

57 Η εκτίμηση αυτή δεν μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση από τα επιχειρήματα που αντλούν η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η Burda από την προπαρατεθείσα απόφαση Αθηναϊκή Ζυθοποιία, για να υποστηρίξουν ότι το Δικαστήριο δεν εφαρμόζει στην πραγματικότητα την ως άνω προϋπόθεση και είναι υπέρ της προσέγγισης που βασίζεται σε οικονομικές εκτιμήσεις.

58 Ειδικότερα, κατά την Επιτροπή, η ερμηνεία των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 πρέπει να λαμβάνει υπόψη την ειδική οικονομική λειτουργία του μηχανισμού παρακράτησης στην πηγή την οποία προβλέπει η οδηγία αυτή. Αν αυτό δεν συμβαίνει, η εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί στις περισσότερες περιπτώσεις, δηλαδή σε κάθε περίπτωση διανομής μερισμάτων από θυγατρική εταιρία προς τις μητρικές της όταν αυτές είναι εγκατεστημένες σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένη η θυγατρική.

59 Προς τούτο, η Επιτροπή προσθέτει ότι το οικονομικό αποτέλεσμα της φορολογίας επί της θυγατρικής εταιρίας ισοδυναμεί με φορολογία της μητρικής εταιρίας, δεδομένου ότι ο φόρος παρακρατείται από την εταιρία που διανέμει τα κέρδη και καταβάλλεται απ' ευθείας στη φορολογική υπηρεσία.

60 Οι ανωτέρω ισχυρισμοί δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

61 Διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι, όπως προκύπτει από τη μεταγενέστερη της προπαρατεθείσας αποφάσεως Αθηναϊκή Ζυθοποιία νομολογία, το Δικαστήριο συνεχίζει να θεωρεί ως προϋπόθεση της έννοιας της «παρακράτησης στην πηγή» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 την προϋπόθεση ο υποκείμενος στον φόρο να είναι ο κάτοχος των τίτλων (βλ., προπαρατεθείσες αποφάσεις, Océ van der Grinten, σκέψη 47, και Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 108).

62 Εξάλλου, η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από τις υποτιθέμενες θεωρήσεις οικονομικής φύσεως που ενυπάρχουν στον μηχανισμό παρακράτησης στην πηγή, όπως αυτές που προβάλλει η Επιτροπή. Συγκεκριμένα, παρόμοιες θεωρήσεις, αν υποτεθεί ότι ισχύουν, στηρίζουν την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 μόνον εάν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που έχει θέσει η νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως.

63 Δεδομένου ότι δεν πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης η τρίτη προϋπόθεση που αφορά την ύπαρξη παρακράτησης στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, η διάταξη αυτή δεν απαγορεύει μηχανισμό λογιστικής διόρθωσης όπως αυτόν του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996.

64 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει, σε περίπτωση διανομής κερδών θυγατρικής εταιρίας προς τη μητρική της, τη φορολογία των εισοδημάτων και των αυξήσεων του ενεργητικού της θυγατρικής εταιρίας τα οποία δεν θα είχαν φορολογηθεί βάσει της εθνικής νομοθεσίας αν, αντί της διανομής προς τη μητρική εταιρία, είχαν αποθεματοποιηθεί στη θυγατρική εταιρία, δεν συνιστά παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος*

65 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο αν τα άρθρα 52, 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν την εφαρμογή εθνικού μέτρου, όπως το άρθρο 28, παράγραφος 4, του KStG 1996, δυνάμει του οποίου η φορολογία των κερδών που διανέμει θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος προς τη μητρική της εταιρία υποβάλλεται στον ίδιο διορθωτικό μηχανισμό είτε η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος είτε σε διαφορετικό, ενώ, το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, αντίθετα προς ό,τι ισχύει για την ημεδαπή μητρική εταιρία, δεν χορηγεί πίστωση φόρου στην αλλοδαπή μητρική εταιρία.

66 Εισαγωγικά, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 40· της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 36, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 20).

67 Υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, πρέπει να καθοριστεί προηγουμένως αν, και σε ποιο βαθμό, εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης μπορεί να επηρεάσει τις ελευθερίες των άρθρων 52, 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης.

Περί της εφαρμοστέας ελευθερίας

68 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, στον βαθμό που μια εθνική νομοθεσία αφορά μόνον τις εντός ομίλου εταιριών σχέσεις, επηρεάζει καθοριστικά την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 118· Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 33, και Oy AA, σκέψη 23).

69 Εξάλλου, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, όταν μία εταιρία κατέχει σε άλλη εταιρία συμμετοχή, η οποία της παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας αυτής και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, εφαρμόζονται οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προπαρατεθείσα, σκέψη 31· Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 39· της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 27· Oy AA, προπαρατεθείσα, σκέψη 20· της 23ης Οκτωβρίου 2007, C-112/05, Επιτροπή

κατά Γερμανίας, Συλλογή 2007, σ. I-8995, σκέψη 13, καθώς και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 29).

70 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, μία αλλοδαπή εταιρία, εν προκειμένω η RCS, κατείχε το 50 % της Burda, εγκατεστημένης σε γερμανικό έδαφος. Το ποσοστό αυτό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο της Burda εκ μέρους της RCS της παρέχει κατ' αρχήν το δικαίωμα να ασκεί αναμφισβήτητη και αποφασιστική επιρροή στη δραστηριότητα της θυγατρικής της, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.

71 Πρέπει να επισημανθεί επίσης ότι εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, η εφαρμογή της οποίας δεν εξαρτάται από το μέγεθος της συμμετοχής της δικαιούχου εταιρίας στη διανέμουσα εταιρία, ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ, περί ελευθερίας εγκατάστασης, όσο και του άρθρου 56 ΕΚ, περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ., συναφώς, Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 36).

72 Πάντως, επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αποκλειστικά τις επιπτώσεις της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας στην κατάσταση της ημεδαπής εταιρίας που διένειμε μερίσματα σε μετόχους που κατέχουν συμμετοχή η οποία τους παρέχει τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εν λόγω εταιρίας και να καθορίζουν τις δραστηριότητές της (βλ., συναφώς, Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 38).

73 Στο πλαίσιο αυτό, εφαρμοστέες σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης είναι οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης.

74 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι η εφαρμογή των διατάξεων του KStG 1996 περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, από τη νομολογία προκύπτει ότι οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν αυτοτελή

εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπό το πρίσμα του άρθρου 73 Β της Συνθήκης (προπαρατεθείσα απόφαση Oy AA, σκέψη 24 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

75 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η απάντηση στο προκείμενο ερώτημα πρέπει να δοθεί με γνώμονα αποκλειστικά τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης.

Όσον αφορά την ύπαρξη περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως

76 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 52 της Συνθήκης αναγνωρίζει στους κοινοτικούς υπηκόους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ), όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 41, καθώς και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 42).

77 Όσον αφορά τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί ότι η έδρα τους υπό την έννοια του άρθρου 58 της Συνθήκης χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, για τον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους μέλους. Αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί ελεύθερα να εφαρμόσει διαφορετική μεταχείριση για τον μοναδικό λόγο ότι η έδρα μιας εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 52 της Συνθήκης δεν θα είχε πλέον καμία έννοια. Σκοπός της ελευθερίας εγκαταστάσεως είναι να διασφαλιστεί η ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών στο κράτος μέλος υποδοχής, διά της απαγορεύσεως κάθε δυσμενούς διακρίσεως βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 43 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

78 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, σκοπός του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης διορθωτικού μηχανισμού είναι να εξασφαλισθεί ότι το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε από τη διανέμουσα εταιρία αντιστοιχεί, μετά τη διόρθωση, στο ποσό της πίστωσης φόρου που εσφαλμένως χορηγήθηκε στον μέτοχο. Προς τούτο, ο διορθωτικός μηχανισμός προβλέπει ότι τα ίδια κεφάλαια, που εμπίπτουν στην κατηγορία ΙΚ 02, λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία για να εξασφαλιστεί ότι ο φόρος και η πίστωση φόρου συμφωνούν με τις φορολογικές βεβαιώσεις που έλαβαν οι μέτοχοι.

79 Πρέπει να αναφερθεί ότι, κατ' εφαρμογή του διορθωτικού αυτού μηχανισμού που αποβλέπει στη μη χορήγηση πίστωσης φόρου για φόρο που δεν καταβλήθηκε, η διόρθωση δεν αφορά το ποσό της πίστωσης φόρου, αλλά το ποσό του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία.

80 Δεν αμφισβητείται επίσης ότι ο διορθωτικός μηχανισμός του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996 έχει εφαρμογή σε εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία είτε αυτή είναι θυγατρική μητρικής εταιρίας επίσης εγκατεστημένης στη Γερμανία είτε είναι θυγατρική μητρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος.

81 Στο πλαίσιο αυτό, η Burda εκτιμά ότι η δυσμενής διάκριση στην υπόθεση της κύριας δίκης συνίσταται ακριβώς στην εφαρμογή του ίδιου διορθωτικού μηχανισμού σε διαφορετικές καταστάσεις, καθόσον, αντίθετα προς τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες ημεδαπών θυγατρικών δεν χορηγείται πίστωση φόρου για να αντισταθμιστεί ο φόρος εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία.

82 Δεδομένου ότι η διάκριση μπορεί να συνίσταται στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις, πρέπει να εξεταστεί, προκειμένου να αποδειχθεί ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση η οποία κατ' αρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 52 της Συνθήκης, εάν, υπό το πρίσμα του επίμαχου εθνικού μέτρου, οι ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση αναλόγως του αν η μητρική τους εταιρία είναι ημεδαπή ή αλλοδαπή και αναλόγως του αν, επομένως, τους χορηγείται ή όχι πίστωση φόρου.

83 Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η εφαρμογή του μηχανισμού λογιστικής διόρθωσης του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996 δεν μπορεί να μεταβάλει τη φορολογική επιβάρυνση της Burda αναλόγως του αν η μητρική της εταιρία είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος.

84 Δεν μπορεί επομένως να γίνει δεκτό ότι η εφαρμογή του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996 συνεπάγεται, σε επίπεδο θυγατρικής, όμοια μεταχείριση διαφορετικών καταστάσεων, δεδομένου ότι η θυγατρική δεν αντιμετωπίζεται διαφορετικά από τη νομοθεσία του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένη, εν προκειμένω της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, αναλόγως του αν διανέμει κέρδη σε αλλοδαπή ή σε ημεδαπή μητρική εταιρία.

85 Η εκτίμηση αυτή δεν μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση από το γεγονός, το οποίο υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, ότι, για τους αλλοδαπούς μετόχους, η φορολογία της διανέμουσας επιχείρησης καθίσταται οριστική, υπό την έννοια ότι η αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης της διανέμουσας εταιρίας δεν αντισταθμίζεται από τη χορήγηση ανάλογης πίστωσης φόρου.

86 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να οργανώσει, τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο, το σύστημά του φορολογίας των διανεμομένων κερδών και να καθορίσει, στο πλαίσιο αυτό, τη φορολογική βάση, καθώς και τον εφαρμοστέο συντελεστή για τη διανέμουσα εταιρία και/ή για τον δικαιούχο μέτοχο, εφόσον υπόκεινται σε φόρο στο εν λόγω κράτος (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 50).

87 Κατά την ίδια νομολογία, ελλείψει κοινοτικών μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 52).

88 Ως εκ τούτου, η πίστωση φόρου που χορηγείται, κατ' εφαρμογή της ισχύουσας στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας, στην ημεδαπή μητρική εταιρία αποβλέπει στην αποφυγή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμόμενων από την ημεδαπή θυγατρική κερδών τα οποία έχουν φορολογηθεί μία φορά ως δικά της κέρδη.

89 Πάντως, στην υπόθεση της κύριας δίκης που αφορά διασυνοριακή μεταφορά κερδών, δεν απόκειται κατ' αρχήν στο κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής να λάβει μέτρα για την πρόληψη της διπλής αυτής οικονομικής φορολογίας, αλλά αντιθέτως στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία.

90 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435, το κράτος μέλος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας οφείλει είτε να απαλλάξει τα κέρδη που λαμβάνει η μητρική εταιρία από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος είτε να της δώσει τη δυνατότητα να αφαιρέσει από τον φόρο της το μέρος του σχετικού με τα κέρδη αυτά φόρου που κατέβαλε η θυγατρική εταιρία.

91 Επομένως, στις δύο αυτές περιπτώσεις, το κράτος μέλος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας υποχρεούται να προβλέπει φορολογική μεταχείριση έχουσα τον ίδιο σκοπό με εκείνον της πίστωσης φόρου που χορηγείται, από το κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής, στις μητρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός του, οπότε αποφεύγεται επίσης η διπλή οικονομική φορολογία των κερδών που διανέμονται υπό τη μορφή μερισμάτων.

92 Έτσι, όπως ακριβώς χορηγείται πίστωση φόρου στην ημεδαπή μητρική ημεδαπής θυγατρικής εταιρίας από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη, το οποίο είναι επίσης το κράτος εγκατάστασης της θυγατρικής, η αλλοδαπή μητρική ημεδαπής θυγατρικής εταιρίας προφυλάσσεται από τον κίνδυνο της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμόμενων υπό μορφή μερισμάτων κερδών, αλλά από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη.

93 Η φορολογία των διανεμόμενων κερδών, όπως τα κέρδη που εμπίπτουν στα ΙΚ 02 υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, αντισταθμίζεται επομένως, εν πάση περιπτώσει, από το κράτος μέλος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας.

94 Η μη χορήγηση πίστωσης φόρου από το κράτος μέλος της θυγατρικής υπέρ της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας δεν μπορεί επομένως να διαφοροποιήσει την κατάσταση της ημεδαπής θυγατρικής μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας από την κατάσταση της ημεδαπής θυγατρικής μιας αλλοδαπής μητρικής εταιρίας.

95 Κατά συνέπεια, η κατάσταση ημεδαπής θυγατρικής μιας ημεδαπής μητρικής εταιρίας δεν διαφέρει από την κατάσταση της ημεδαπής θυγατρικής μιας αλλοδαπής μητρικής εταιρίας όσον αφορά την εφαρμογή της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας, οπότε δεν υφίσταται συναφώς καμία διαφορά μεταχείρισης έναντι της ημεδαπής θυγατρικής εταιρίας.

96 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει την εφαρμογή εθνικού μέτρου, όπως του άρθρου 28, παράγραφος 4, του KStG 1996, δυνάμει του οποίου η φορολογία των κερδών που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος προς τη μητρική της υποβάλλονται στον ίδιο διορθωτικό μηχανισμό είτε η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο είτε σε άλλο κράτος μέλος, ενώ, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει με την ημεδαπή μητρική εταιρία, το κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής της δεν χορηγεί πίστωση φόρου στην αλλοδαπή μητρική εταιρία.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**1) Διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει, σε περίπτωση διανομής κερδών θυγατρικής εταιρίας προς τη μητρική της, τη φορολογία των εισοδημάτων και των αυξήσεων του ενεργητικού της θυγατρικής εταιρίας τα οποία δεν θα είχαν φορολογηθεί βάσει της εθνικής νομοθεσίας αν, αντί της διανομής προς τη μητρική εταιρία, είχαν αποθεματοποιηθεί στη θυγατρική εταιρία δεν συνιστά παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών.**

**2) Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει την εφαρμογή εθνικού μέτρου, όπως του άρθρου 28, παράγραφος 4, του νόμου του 1996 περί φόρου εταιρειών, (Körperschaftsteuergesetz 1996), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, δυνάμει του οποίου η φορολογία των κερδών που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος προς τη μητρική της υποβάλλονται στον ίδιο διορθωτικό μηχανισμό είτε η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο είτε σε άλλο κράτος μέλος, ενώ, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει με την ημεδαπή μητρική εταιρία, το κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής της δεν χορηγεί πίστωση φόρου στην αλλοδαπή μητρική εταιρία.**

(υπογραφές)