ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

YVES Bot

της 11ης Σεπτεμβρίου 2007 [1]

1. Αντιθέτως προς τις υπόλοιπες ελευθερίες κυκλοφορίας τις οποίες θεσπίζει η Συνθήκη ΕΚ, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν ισχύει αποκλειστικά μεταξύ των κρατών μελών, αλλά απαγορεύει και τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών. Με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει αν η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων έχει την ίδια εμβέλεια στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών, όπως και στο ενδοκοινοτικό επίπεδο.

2. Αντικείμενο της παρούσας δίκης είναι διαφορά που ανέκυψε λόγω της απαλλαγής φυσικού προσώπου που κατοικεί στη Σουηδία από τον φόρο εισοδήματος για μερίσματα που του καταβλήθηκαν από εταιρία εδρεύουσα στην Ελβετία υπό μορφή μετοχών θυγατρικής της, τις οποίες κατείχε.

3. Σύμφωνα με την εφαρμοστέα σουηδική νομοθεσία, η απαλλαγή αυτή υπόκειται σε διάφορους όρους. Το Βασίλειο της Σουηδίας, φρονώντας ότι θα πρέπει να μπορεί να ελέγχει την τήρηση αυτών των όρων όταν η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία εδρεύει στο εξωτερικό, προέβλεψε ότι η φοροαπαλλαγή χορηγείται μόνον αν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει σε χώρα του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) ή σε κράτος με το οποίο έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιέχουσα διάταξη που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών.

4. Αυτό που πρέπει να κριθεί είναι αν η διάταξη αυτή πρέπει να αναλυθεί ως περιορισμός κινήσεως κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ και, αν ναι, αν ο περιορισμός αυτός είναι δικαιολογημένος.

5. Στις παρούσες προτάσεις εκτίθεται η άποψη ότι οι έννοιες της «κινήσεως κεφαλαίων» και του «περιορισμού», στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να έχουν την ίδια εμβέλεια τόσο όσον αφορά τις πράξεις που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών όσο και όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών. Το συμπέρασμα της αναλύσεως είναι ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία αποτελεί περιορισμό κινήσεως κεφαλαίων υπό την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

6. Στη συνέχεια, θα εξετάσω σε ποιο βαθμό ο περιορισμός αυτός μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένος.

7. Θα υπενθυμίσω ότι η ανάγκη να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων αν το οικείο μέτρο είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο. Όπως θα εκθέσω στη συνέχεια, στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών, αυτός ο λόγος περιορισμού μπορεί να δικαιολογήσει την πρόβλεψη ως προϋποθέσεως, για τη χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, της υπάρξεως συμβάσεως προβλέπουσας την ανταλλαγή πληροφοριών, εφόσον η χορήγηση του πλεονεκτήματος αυτού υπόκειται, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, σε όρους την πλήρωση των οποίων δεν είναι σε θέση να εξακριβώσουν με ίδια μέσα οι φορολογικές αρχές του οικείου κράτους μέλους.

8. Τέλος, θα καταλήξω στο συμπέρασμα ότι ο επίμαχος περιορισμός είναι σύμφωνος με τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ, εφόσον το εθνικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι η απαλλαγή των μερισμάτων που διανέμονται υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής από τον φόρο εισοδήματος υπόκειται σε όρους, η εξακρίβωση των οποίων από τις εθνικές φορολογικές αρχές απαιτεί πληροφορίες τις οποίες μπορούν να λάβουν μόνον οι αρμόδιες αρχές της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη η διανέμουσα μητρική εταιρία.

I — Η εθνική νομοθεσία

9. Δυνάμει του σουηδικού νόμου 1229 του 1999 [2], τα μερίσματα που καταβάλλει σε φυσικό πρόσωπο ανώνυμη εταιρία υπόκεινται κανονικά σε φόρο εισοδήματος.

10. Σύμφωνα με το άρθρο 16 του κεφαλαίου 42 του σουηδικού νόμου, τα μερίσματα που διανέμει σουηδική ανώνυμη εταιρία υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής δεν περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα αν:

1) ο αριθμός των διανεμομένων μετοχών είναι ανάλογος με τον αριθμό των κατεχομένων μετοχών της μητρικής εταιρίας,

2) οι μετοχές της μητρικής εταιρίας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο,

3) όλες οι συμμετοχές της μητρικής εταιρίας στη θυγατρική διανέμονται,

2 — Νόμος περί φορολογίας εισοδήματος [Inkomstskattelagen (1999:1229), στο εξής: σουηδικός νόμος].

4) μετά τη διανομή, οι συμμετοχές στη θυγατρική εταιρία δεν κατέχονται από εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με τη μητρική,

5) η θυγατρική εταιρία είναι σουηδική ανώνυμη εταιρία ή αλλοδαπή εταιρία, και

6) η κύρια δραστηριότητα της θυγατρικής εταιρίας είναι εμποροβιομηχανική ή συνίσταται στην άμεση ή έμμεση κατοχή συμμετοχών σε εταιρίες, οι οποίες ασκούν κυρίως εμποροβιομηχανική δραστηριότητα και στις οποίες η θυγατρική εταιρία κατέχει άμεσα ή έμμεσα συμμετοχές οι οποίες συνολικά αντιπροσωπεύουν αριθμό ψήφων μεγαλύτερο από το ήμισυ του αριθμού των ψήφων επί του συνόλου των συμμετοχών στην εταιρία.

11. Οι διατάξεις αυτές άρχισαν να ισχύουν για πρώτη φορά το 1992 και εφαρμόζονταν αποκλειστικά στα κέρδη που διένειμαν οι σουηδικές ανώνυμες εταιρίες. Οι εν λόγω διατάξεις καταργήθηκαν το 1994 και επανεισήχθησαν το 1995.

12. Η Σουηδική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι η νομοθεσία αυτή εκδόθηκε προκειμένου να διευκολυνθούν οι αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων και οι διανομές εταιριών. Χάρη στη νομοθεσία αυτή, μέτοχος που έχει εισπράξει κέρδη από διανέμουσα μητρική εταιρία υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής τις οποίες κατέχει η μητρική εταιρία μπορεί να καθυστερήσει τη φορολόγηση των διανεμομένων κερδών μέχρι την πώληση των μετοχών που λαμβάνει.

13. Σύμφωνα με τη Σουηδική Κυβέρνηση, αυτή η διανομή κερδών δεν φορολογείται, διότι οι μετοχές της μητρικής εταιρίας θεωρείται ότι έχουν χάσει την αξία την οποία αντιπροσωπεύουν οι μετοχές της θυγατρικής. Στην πραγματικότητα, η μόνη επίπτωση μιας τέτοιας διανομής είναι ότι οι έμμεσοι ιδιοκτήτες της θυγατρικής γίνονται άμεσοι ιδιοκτήτες της, χωρίς να μεταβάλλεται η αξία των κατεχομένων μετοχών. Κατά τον χρόνο της διανομής, η τιμή αποκτήσεως των μετοχών της μητρικής εταιρίας κατανέμεται μεταξύ των μετοχών της μητρικής και των μετοχών της θυγατρικής. Κατά την εκχώρηση των μετοχών, η υπεραξία ή η κεφαλαιουχική ζημία προσδιορίζεται επί τη βάσει του αντίστοιχου κλάσματος της τιμής κτήσεως.

14. Δυνάμει του άρθρου 16a του κεφαλαίου 42 του σουηδικού νόμου, το οποίο προστέθηκε το 2001, η απαλλαγή την οποία προβλέπει το άρθρο 16 του ίδιου κεφαλαίου εφαρμόζεται και αν οι μετοχές διανέμονται από αλλοδαπή εταιρία με μορφή αντίστοιχη της σουηδικής ανώνυμης εταιρίας που είναι

εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε κράτος με το οποίο το Βασίλειο της Σουηδίας έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιλαμβάνουσα διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών.

15. Στις 7 Μαΐου 1965, η Ελβετική Συνομοσπονδία και το Βασίλειο της Σουηδίας υπέγραψαν σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου [3]. Η κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως των μερισμάτων διέπεται από το άρθρο 10 της εν λόγω συμβάσεως [4].

16. Η σύμβαση δεν περιέχει διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων αρχών των συμβαλλομένων μερών. Το άρθρο 27 της συμβάσεως προβλέπει διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού μεταξύ των αρχών αυτών προκειμένου να αποφεύγεται η επιβολή φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της συμβάσεως, ή προκειμένου να αίρονται δυσκολίες ή να εξαλείφονται οι αμφιβολίες οι οποίες ανακύπτουν από την ερμηνεία ή την εφαρμογή της συμβάσεως [5].

17. Εξάλλου, από το σημείο 5 του πρωτοκόλλου διαπραγματεύσεων και υπογραφής που καταρτίστηκε κατά τη σύναψη της συμβάσεως προκύπτει ότι η ελβετική αντιπροσωπεία έκρινε ότι τα μόνα στοιχεία που θα έπρεπε να μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ανταλλαγής πληροφοριών ήταν τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την ορθή εφαρμογή της συμβάσεως και τα στοιχεία που επιτρέπουν να αποφευχθεί η καταχρηστική χρησιμοποίησή της. Από το ίδιο σημείο του πρωτοκόλλου προκύπτει επίσης ότι το Βασίλειο της Σουηδίας έλαβε γνώση αυτής της διευκρινίσεως και δεν επέμεινε στην εισαγωγή ρητής συμβατικής διατάξεως σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών.

18. Εξάλλου, στις 17 Αυγούστου 1993, συνήφθη ρύθμιση μεταξύ της Ελβετικής Συν-

3 — Στο εξής: σύμβαση.

4 — Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 1, της συμβάσεως, μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία η οποία είναι κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους σε κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται στο άλλο αυτό κράτος. Εντούτοις, το άρθρο 10, παράγραφος 2, της συμβάσεως προβλέπει ότι τα μερίσματα αυτά μπορούν να φορολογηθούν στο κράτος του οποίου η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος, εφόσον ο φόρος δεν υπερβαίνει το 15 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Εάν κατ' αυτόν τον τρόπο τα μερίσματα φορολογούνται στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, η διπλή αυτή φορολογία διέπεται από το άρθρο 25 της συμβάσεως. Έτσι, αν ένα φυσικό πρόσωπο που κατοικεί στη Σουηδία εισπράττει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στην Ελβετία, δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο εισοδήματος που του επιβάλλεται στη Σουηδία ποσό ίσο προς τον φόρο εισοδήματος που έχει καταβάλει στην Ελβετία.

5 — Το εν λόγω άρθρο 27 προβλέπει τα εξής:
«1. Όταν κάτοικος συμβαλλόμενου κράτους θεωρεί ότι τα μέτρα που έχουν ληφθεί από ένα ή και από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη έχουν ή θα έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της παρούσας συμβάσεως, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα προσφυγής που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία των κρατών αυτών, να υποβάλει την υπόθεσή του στην αρμόδια αρχή του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι κάτοικος.
2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, αν η ένσταση κριθεί βάσιμη και αν δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση η ίδια, να επιλύσει τη διαφορά με αμοιβαία συμφωνία με την αρμόδια αρχή του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τη σύμβαση.
3. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών προσπαθούν με αμοιβαία συμφωνία να άρουν τις δυσκολίες ή να εξαλείψουν τις αμφιβολίες οι οποίες ανακύπτουν από την ερμηνεία ή την εφαρμογή της σύμβασης. Μπορούν επίσης να έρχονται σε συνεννόηση με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τη σύμβαση.
4. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών επικοινωνούν άμεσα μεταξύ τους με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους. Αν η επίτευξη συμφωνίας μπορεί να διευκολυνθεί από την προφορική ανταλλαγή απόψεων, αυτό μπορεί να συμβεί στο πλαίσιο επιτροπής αποτελούμενης από εκπροσώπους των αρμόδιων αρχών των συμβαλλομένων κρατών.»

ομοσπονδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας (στο εξής: ρύθμιση) αφορώσα την εκτέλεση των άρθρων 10 και 11 της συμβάσεως [6]. Η ρύθμιση αυτή διευκρινίζει, αφενός, τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθούν οι ιδιώτες προκειμένου να επιτύχουν έκπτωση φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 10 και 11 και, αφετέρου, τη συνέχεια που πρέπει να δίνουν σε ανάλογες αιτήσεις οι φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατών.

II — Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

19. Ο Α, φυσικό πρόσωπο που κατοικεί στη Σουηδία, είναι μέτοχος της εταιρίας Χ, η οποία εδρεύει στην Ελβετία και η οποία σχεδιάζει να διανείμει τις μετοχές θυγατρικής της τις οποίες κατέχει. Ο Α ζήτησε από τη Skatterättsnämnden (επιτροπή για το φορολογικό δίκαιο) την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως σχετικά με το αν η διανομή των μετοχών αυτών απαλλάσσεται του φόρου. Ο Α υποστήριξε ότι η εταιρία Χ έχει μορφή αντίστοιχη της σουηδικής ανώνυμης εταιρίας και ότι πληρούνται οι όροι τους οποίους τάσσει ο σουηδικός νόμος για τη φοροαπαλλαγή, εκτός του όρου που αφορά την έδρα της εταιρίας.

20. Με γνωμοδότηση που κοινοποιήθηκε στις 19 Φεβρουαρίου 2003, η Skatterättsnämnden απάντησε ότι η σχεδιαζόμενη διανομή έπρεπε να απαλλαγεί του φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

21. Αφενός, έκρινε ότι δεν πληρούται ο όρος που θέτει το άρθρο 16a του κεφαλαίου 42 του σουηδικού νόμου σχετικά με την ύπαρξη διατάξεως περί ανταλλαγής πληροφοριών, εφόσον, κατά την άποψή της, ο όρος αυτός αναφέρεται σε συνεργασία ανάλογη με αυτή την οποία προβλέπει το άρθρο 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ), ενώ οι συμφωνίες οι οποίες έχουν συναφθεί με την Ελβετική Συνομοσπονδία δεν περιέχουν ανάλογη διάταξη.

22. Αφετέρου, η Skatterättsnämnden έκρινε ότι η επίμαχη διανομή αποτελεί κίνηση κεφαλαίων και ότι η μη πρόβλεψη φοροαπαλλαγής δέον να αναλυθεί ως περιορισμός κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ. Έκρινε επίσης ότι ο περιορισμός αυτός δεν καλύπτεται από το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ, διότι η επίμαχη κίνηση κεφαλαίων δεν αφορούσε άμεση επένδυση.

23. Συνεπώς, η Skatterättsnämnden έκρινε ότι ο εν λόγω περιορισμός, λόγος υπάρξεως

6 — Το άρθρο 11 ρυθμίζει την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως των τόκων.

του οποίου είναι η αδυναμία της Skatteverket (φορολογικής αρχής) να εξακριβώσει ότι τηρούνται οι όροι χορηγήσεως της φοροαπαλλαγής, είναι δυσανάλογος σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, μολονότι οι διατάξεις της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου [7] δεν εφαρμόζονται στις σχέσεις με την Ελβετική Συνομοσπονδία. Πράγματι, ο διακανονισμός φαίνεται ότι επιτρέπει στις σουηδικές φορολογικές αρχές να λαμβάνουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου. Συνεπώς, θα μπορούσε να δοθεί η ευκαιρία στον φορολογούμενο Α να αποδείξει ο ίδιος ότι πληρούνται όλοι οι όροι τους οποίους τάσσει η σουηδική νομοθεσία.

24. Το Skatteverket προσέβαλε την απόφαση ενώπιον του Regeringsrätten (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου) (Σουηδία).

25. Η Skatteverket ισχυρίστηκε ότι οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων παρουσιάζουν ασάφειες όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, και ιδίως χωρών οι οποίες αντιτίθενται στην ανταλλαγή πληροφοριών για λόγους φορολογικού ελέγχου. Αν η δυνατότητα λήψεως ανάλογων πληροφοριών είναι πολύ περιορισμένη, ένας περιορισμός όπως αυτός τον οποίον αφορά η κύρια δίκη μπορεί να δικαιολογείται λόγω του δικαιώματος των κρατών μελών να εξασφαλίσουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Πράγματι, μια τέτοια αιτιολογία αναγνωρίζεται από τη νομολογία ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό ελεύθερης κυκλοφορίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη.

26. Αντιθέτως, ο Α υποστήριξε ότι ο επίμαχος περιορισμός δεν δικαιολογείται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος μπορεί να εξαναγκαστεί να αποδείξει ότι πληρούνται όλοι οι απαιτούμενοι όροι για τη χορήγηση της φοροαπαλλαγής.

27. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτης χώρας το να φορολογείται, σε μια κατάσταση όπως η προεκτεθείσα, ο Α για τα μερίσματα που έλαβε από τη Χ λόγω του ότι η Χ δεν είναι εγκατεστημένη εντός κράτους του ΕΟΧ ούτε εντός κράτους με το οποίο η Σουηδία έχει συνάψει φορολογική σύμβαση η οποία περιλαμβάνει διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών;»

7 — Οδηγία της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

III — Ανάλυση

28. Προκαταρκτικώς θα πρέπει να υπενθυμιστεί ότι αν και, μέχρι σήμερα, η άμεση φορολογία, στην οποία υπάγεται και η φορολογία των μερισμάτων, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο, και ιδίως τις ελευθερίες κυκλοφορίας τις οποίες θεσπίζει η Συνθήκη [8].

29. Θα πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι, όπως ζήτησε και το αιτούν δικαστήριο, η συμβατότητα της επίμαχης ρυθμίσεως με το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

30. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη νομολογία, εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας τα μερίσματα υπόκεινται σε φόρο, η βάση επιβολής του οποίου εξαρτάται από το αν τα μερίσματα είναι ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, ανεξάρτητα από το μέγεθος της συμμετοχής του μεριδούχου στη διανέμουσα εταιρία, ενδέχεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ, περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, όσο και του άρθρου 56 ΕΚ, περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [9].

31. Επίσης, γίνεται παγίως δεκτό ότι το περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως κεφάλαιο της Συνθήκης δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της στις περιπτώσεις εγκαταστάσεως σε τρίτη χώρα υπηκόου κράτους μέλους ή εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους [10].

32. Στο μέτρο που η υπόθεση η οποία αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης αφορά τη διανομή μερισμάτων σε μέτοχο που είναι κάτοικος κράτους μέλους από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, εφαρμοστέες είναι μόνον οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

33. Με το προδικαστικό του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί ουσιαστικά να πληροφορηθεί αν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι νομοθεσία δυνάμει της οποίας η απαλλαγή των μερισμάτων τα οποία διανέμονται υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής από τον φόρο εισοδήματος, η οποία υπόκειται σε πολλούς όρους, χορηγείται μόνον αν η μητρική εταιρία η οποία διανέμει το μέρισμα είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε χώρα με την οποία το κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιέχουσα διάταξη περί ανταλλαγής πληροφοριών, αποτελεί περιορισμό της κινήσεως των

8 — Απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck (Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 21, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Όπ.π. (σκέψη 24, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Όπ.π. (σκέψη 28, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

κεφαλαίων και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί.

34. Συνεπώς, το προδικαστικό ερώτημα περιλαμβάνει δύο πτυχές. Μας καλεί να καθορίσουμε, κατ' αρχάς, αν η επίμαχη νομοθεσία πρέπει να αναλυθεί ως περιορισμός κινήσεως κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, και στη συνέχεια, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν αυτός ο περιορισμός είναι δικαιολογημένος.

35. Πριν εξετάσω τις δύο πτυχές του προδικαστικού ερωτήματος κρίνω σκόπιμο, αφενός, να υπενθυμίσω το περιεχόμενο των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και τα κύρια στάδια τα οποία οδήγησαν στη διαμόρφωσή τους και, αφετέρου, να παρουσιάσω συνοπτικά τις εφαρμοστέες διατάξεις όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, τόσο στο ενδοκοινοτικό επίπεδο όσο και στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

Α — *Οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων*

36. Οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων αποτελούνται από μία αρχή, η οποία περιέχεται στο άρθρο 56 ΕΚ, και από τους περιορισμούς της αρχής αυτής, οι οποίοι προβλέπονται από τα άρθρα 57 ΕΚ έως 60 ΕΚ.

1. Η αναγνώριση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

37. Οι κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, αφενός, και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, αφετέρου, απετέλεσαν αντικείμενο σταδιακής ελευθερώσεως.

38. Στη Συνθήκη της Ρώμης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, οι κινήσεις κεφαλαίων στο εσωτερικό και στο εξωτερικό της Κοινότητας αποτελούσαν αντικείμενο διαφορετικών και ελάχιστα δεσμευτικών διατάξεων. Στο εσωτερικό επίπεδο, τα κράτη μέλη υποχρεούνταν, σύμφωνα με το άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο μετατράπηκε σε άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΚ, και στη συνέχεια καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), να καταργήσουν σταδιακά τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων εντός της μεταβατικής περιόδου μόνο «στον βαθμό που είναι αναγκαίος για την ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς». Στο εξωτερικό επίπεδο, το άρθρο 70 της Συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο μετατράπηκε σε άρθρο 70 της Συνθήκης ΕΚ, και στη συνέχεια καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) προέβλεπε απλώς τον προοδευτικό συντονισμό της πολιτικής των κρατών μελών έναντι τρίτων χωρών σε θέματα συναλλάγματος.

39. Ενόψει του ελάχιστα δεσμευτικού χαρακτήρα του άρθρου 67 της Συνθήκης, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω διάταξη δεν παρήγε άμεσα αποτελέσματα μετά τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, αντιθέτως προς τα άρθρα της Συνθήκης που αφορούσαν τις υπόλοιπες ελευθερίες κυκλοφορίας, αναγνωρίζοντας συγχρόνως ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων συνιστά μία από τις «βασικές ελευθερίες» της Συνθήκης [11].

40. Ένα σημαντικό βήμα έγινε με την οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου [12], η οποία προέβλεπε την πλήρη και απηλλαγμένη αιρέσεων ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών. Το άρθρο 1 της οδηγίας όριζε ότι τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών. Η προθεσμία την οποία διέθεταν τα κράτη μέλη για να συμμορφωθούν με την υποχρέωση αυτή έληξε την 1η Ιουλίου 1990. Με την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1995, Bordessa κ.λπ. [13], το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361 παράγει άμεσα αποτελέσματα.

41. Στο εξωτερικό επίπεδο, αντιθέτως, οι διατάξεις της οδηγίας 88/361 ήταν λιγότερο δεσμευτικές, εφόσον, σύμφωνα με το άρθρο 7, τα κράτη μέλη έπρεπε απλώς να καταβάλουν προσπάθειες για να επιτύχουν, στο καθεστώς που εφαρμόζουν στις μεταφορές που έχουν σχέση με τις κινήσεις κεφαλαίων με τις τρίτες χώρες, τον ίδιο βαθμό ελευθερώσεως με τον βαθμό που ίσχυε για τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Κοινότητας.

42. Η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση αποτέλεσε το επόμενο σημαντικό στάδιο αυτής της διαδικασίας ελευθερώσεως. Στο τυπικό επίπεδο, προέβλεπε την αντικατάσταση των άρθρων 67 της Συνθήκης έως 73 της Συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο μετατράπηκε σε άρθρο 73 της Συνθήκης ΕΚ, και στη συνέχεια καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) από τα άρθρα 73 Β έως 73 Ζ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρα 56 ΕΚ έως 60 ΕΚ, αντιστοίχως) από την 1η Ιανουαρίου 1994.

43. Στο ουσιαστικό επίπεδο, η Συνθήκη ΕΕ κατέστησε την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη, όχι μόνον όσον αφορά τις κινήσεις μεταξύ των κρατών μελών, αλλά και μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ), «[σ]τα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών».

11 — Απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 1981, 203/80, Casati (Συλλογή 1981, σ. 2595, σκέψη 8).

12 — Οδηγία της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5).

13 — C-358/93 και C-416/93 (Συλλογή 1995, σ. I-361, σκέψη 34).

44. Έχοντας υπόψη τον συγκεκριμένο και απηλλαγμένο αιρέσεως χαρακτήρα της εν λόγω διατάξεως, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, Sanz de Lera κ.λπ. [14], ότι η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων παρήγε άμεσα αποτελέσματα υπό την έννοια ότι απαγορεύει τους περιορισμούς τόσο μεταξύ των κρατών μελών όσο και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών [15].

45. Η Συνθήκη του Άμστερνταμ, η οποία άρχισε να ισχύει την 1η Μαΐου 1999, εισήγαγε νέα αρίθμηση των άρθρων της Συνθήκης και επανέλαβε, στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, τις διατάξεις του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

14 — C-163/94, C-165/94 και C-250/94 (Συλλογή 1995, σ. I-4821).

15 — Το Δικαστήριο, μολονότι οι υποθέσεις που αποτελούσαν το αντικείμενο της κύριας δίκης αφορούσαν εξαγωγή τραπεζογραμματίων προς τρίτες χώρες, έκρινε ότι οι «διατάξεις του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης, οι οποίες καθιερώνουν την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, [...] δημιουργούν υπέρ των ιδιωτών δικαιώματα τα οποία οι μεν ιδιώτες να μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, τα δε δικαστήρια να οφείλουν να διασφαλίζουν» (σκέψη 43). Η Γερμανική Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε στην παρούσα δίκη, υποστηρίζει ότι με τη σκέψη 46 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Sanz de Lera κ.λπ., το Δικαστήριο περιόρισε το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης στις κινήσεις κεφαλαίων εκτός εκείνων που αφορούν άμεσες επενδύσεις. Δεν συμφωνώ με αυτή την άποψη. Κατ' εμέ, με τη σκέψη 46 το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η απαγόρευση την οποία θεσπίζει το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης αφορά τους περιορισμούς που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 73 Γ, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ), διότι στη δεύτερη αυτή διάταξη εμπίπτουν οι περιορισμοί των κινήσεων κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις και *ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993* (η υπογράμμιση δική μου). Συνεπώς, το Δικαστήριο δεν απέκλεισε από την απαγόρευση την οποία θεσπίζει το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης όλες τις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, αλλά μόνον όσες ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Για τον λόγο αυτό, η προπαρατεθείσα απόφαση Sanz de Lera κ.λπ. πρέπει να νοηθεί, κατά τη γνώμη μου, υπό την έννοια ότι η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, την οποία καθιερώνει το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης παράγει άμεσα αποτελέσματα στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες όσον αφορά όλες τις κινήσεις κεφαλαίων υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

2. Οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

46. Οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων περιλαμβάνουν δύο σειρές διατάξεων: αφενός, ρήτρες διασφαλίσεως και, αφετέρου, παρεκκλίσεις.

α) Οι ρήτρες διασφαλίσεως

47. Οι ρήτρες διασφαλίσεως προβλέπονται από τα άρθρα 59 ΕΚ και 60 ΕΚ. Αφορούν αποκλειστικά τις τρίτες χώρες. Έχουν προσωρινό χαρακτήρα και σκοπούν στην αντιμετώπιση εξαιρετικών περιστάσεων.

48. Το άρθρο 59 ΕΚ αφορά δυσκολίες οικονομικής φύσεως. Ορίζει ότι εάν, λόγω εξαιρετικών περιστάσεων, οι κινήσεις κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες προκαλούν ή απειλούν να προκαλέσουν σοβαρές δυσχέρειες στη λειτουργία της οικονομικής και νομισματικής ενώσεως, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, αποφασίζοντας με ειδική πλειοψηφία, προτάσει της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και μετά από διαβούλευση με την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, μπορεί να λαμβάνει έναντι τρίτων χωρών μέτρα διασφαλίσεως για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους έξι μήνες, εφόσον τα μέτρα αυτά είναι απολύτως αναγκαία.

49. Το άρθρο 60 ΕΚ είναι πολιτικής φύσεως. Επιτρέπει στον κοινοτικό νομοθέτη να λαμβάνει μέτρα αντιποίνων σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων, εφόσον η Κοινότητα αποφασίσει, στο πλαίσιο κοινής δράσης που εγκρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της Συνθήκης για την κοινή εξωτερική πολιτική και πολιτική ασφάλειας, τη μείωση ή διακοπή των οικονομικών σχέσεων με μία ή περισσότερες τρίτες χώρες.

β) Οι παρεκκλίσεις

50. Περιλαμβάνονται στα άρθρα 57 ΕΚ και 58 ΕΚ.

51. Το άρθρο 57 ΕΚ αφορά και αυτό αποκλειστικά τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες και διέπει τις κινήσεις κεφαλαίων που θεωρούνται ιδιαίτερα ευαίσθητες. Πρόκειται για τις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ προβλέπει τη διατήρηση των εθνικών ή κοινοτικών περιορισμών αυτών των κινήσεων κεφαλαίων που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993.

52. Το άρθρο 57, παράγραφος 2, ΕΚ επιτρέπει στο Συμβούλιο να λαμβάνει νέα μέτρα όσον αφορά τις προαναφερθείσες κινήσεις κεφαλαίων. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το Συμβούλιο λαμβάνει, με ειδική πλειοψηφία, αποφάσεις που αφορούν τη μεγαλύτερη ελευθέρωση των εν λόγω κινήσεων και, με ομοφωνία, αποφάσεις που αφορούν τον περιορισμό τους.

53. Το άρθρο 58 ΕΚ περιγράφει τις αρμοδιότητες τις οποίες διατηρούν τα κράτη μέλη και οι οποίες τους επιτρέπουν να περιορίζουν τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τα κράτη μέλη ή τρίτες χώρες. Ορίζει τα εξής:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 56 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

α) να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο που είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους·

β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της

φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δηλώσεως των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημερώσεως, ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξεως ή δημόσιας ασφαλείας.

2. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου δεν θίγουν τη δυνατότητα εφαρμογής περιορισμών του δικαιώματος εγκατάστασης που συμβιβάζονται με την παρούσα Συνθήκη.

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56.»

54. Όπως προκύπτει από τη νομολογία, τα μέτρα που είναι απαραίτητα για την αποφυγή ορισμένων παραβάσεων στον φορολογικό τομέα περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα μέτρα που σκοπούν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων [16].

16 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψεις 38 και 39, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

55. Εξάλλου, ο κατάλογος των δικαιολογητικών μέτρων που περιλαμβάνεται στο άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, ΕΚ δεν είναι περιοριστικός. Όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως και οι υπόλοιπες ελευθερίες, μπορεί να περιοριστεί για άλλους λόγους, οι οποίοι χαρακτηρίζονται επιτακτικοί λόγοι ή απαιτήσεις γενικού συμφέροντος [17]. Το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [18].

56. Εντούτοις, όποιος και να είναι ο λόγος τον οποίον επικαλείται το οικείο κράτος μέλος, είναι σημαντικό το επίμαχο μέτρο να είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο προς τούτο μέτρο.

57. Τέλος, με την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation [19], το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν αποκλείεται ένα κράτος μέλος να μπορεί να αποδείξει ότι ένας περιορισμός στην κίνηση κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες δικαιολογείται από λόγους που, υπό τις περιστά-

17 — Βλ., ιδίως, απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle (Συλλογή 1999, σ. I-3099, σκέψη 40).

18 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 47, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 30ής Ιανουαρίου 2007, C-150/04, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 2007, σ. I-1163, σκέψη 51, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — C-446/04 (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 171).

σεις αυτές, δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών.

Β — *Οι εφαρμοστέες διατάξεις όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς*

1. Η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς μεταξύ κρατών μελών

58. Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών για φορολογικούς σκοπούς διέπεται κυρίως από την οδηγία 77/799.

59. Η οδηγία αυτή εκδόθηκε κατόπιν της ακόλουθης διττής διαπιστώσεως: αφενός, ότι η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και ενδέχεται να επηρεάσει δυσμενώς τη λειτουργία της κοινής αγοράς και, αφετέρου, ότι, λαμβανομένου υπόψη του διεθνούς χαρακτήρα του προβλήματος αυτού, τα εθνικά μέτρα των οποίων οι συνέπειες δεν εκτείνονται πέραν των συνόρων ενός κράτους, όπως και η συνεργασία μεταξύ διοικήσεων, βάσει διμερών συμφωνιών, είναι ανεπαρκή [20].

20 — Πρώτη και τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 77/799.

60. Η οδηγία 77/799 ορίζει ότι οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της, κάθε πληροφορία που δύναται να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας. Δυνάμει της οδηγίας αυτής και σύμφωνα με τη νομολογία, ένα κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους να του διαβιβάσει όλες τις πληροφορίες τις οποίες κρίνει απαραίτητες προκειμένου να εκτιμήσει το ακριβές ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλει ο φορολογούμενος σε συνάρτηση με τη νομοθεσία που αυτό εφαρμόζει [21].

61. Εντούτοις, η υποχρέωση αυτή δεν είναι απεριόριστη. Πράγματι, η οδηγία δεν επιβάλλει στο κράτος από το οποίο ζητούνται οι πληροφορίες την υποχρέωση της διεξαγωγής ερευνών ή της διαβιβάσεως πληροφοριών, όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του δεν παρέχουν στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να ενεργεί τις έρευνες αυτές ή να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές, για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους.

62. Στο ίδιο πνεύμα, η οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου [22] προβλέπει ένα σύστημα αυτόματης ανταλλαγής ορισμένων πληροφοριών που αφορούν την καταβολή τόκων.

21 — Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner (Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 49, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22 — Οδηγία της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ L 157, σ. 38).

2. Η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς μεταξύ των τρίτων χωρών και των κρατών μελών

63. Στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς μεταξύ των τρίτων χωρών και των κρατών μελών, μέτρα ανάλογα με τα προβλεπόμενα από την οδηγία 2003/48 στον συγκεκριμένο τομέα τον οποίο καλύπτει αποτελούν αντικείμενο συμφωνιών μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, αφενός, και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, του Πριγκιπάτου της Ανδόρας, του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν, του Πριγκιπάτου του Μονακό και της Δημοκρατίας του Αγίου Μαρίνου, αφετέρου [23].

64. Εκτός από αυτές τις ειδικές συμφωνίες, η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς μεταξύ των τρίτων χωρών και των κρατών μελών συνεχίζει να διέπεται από διμερείς ή πολυμερείς συμβάσεις. Αυτό ισχύει, ιδίως, για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών και των χωρών που ανήκουν στον ΕΟΧ, δηλαδή της Δημοκρατίας της Ισλανδίας, του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν και του Βασιλείου της Νορβηγίας. Οι χώρες αυτές δεν υποχρεούνται δυνάμει της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο της 2ας Μαΐου 1992 [24], να μεταφέρουν στο εθνικό τους δίκαιο τις πράξεις παράγωγου δικαίου που αφορούν την ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα, όπως η οδηγία 77/799.

65. Το άρθρο 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ αποτελεί τον συχνότερα χρησιμοποιούμενο κανόνα για σύμβαση αυτού του είδους [25]. Το κείμενο του άρθρου που ίσχυε στις 29 Απριλίου 2000 είχε ως εξής:

«1. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών ανταλλάσσουν τις αναγκαίες πληροφορίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας συμβάσεως ή της εσωτερικής τους νομοθεσίας σχετικά με τους φόρους κάθε είδους ή ονομασίας οι οποίοι εισπράττονται για λογαριασμό των συμβαλλομένων κρατών, των πολιτικών υποδιαιρέσεων ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεώς τους, στον βαθμό που η φορολογία που προβλέπεται με αυτήν δεν είναι αντίθετη με τη σύμβαση. [...]

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι επιβάλλουν σε ένα συμβαλλόμενο κράτος την υποχρέωση:

α) να λαμβάνει διοικητικά μέτρα που αντίκεινται στη νομοθεσία του, στη διοικητική του πρακτική ή σε εκείνες του άλλου συμβαλλόμενου κράτους·

23 — Βλ., όσον αφορά την Ελβετική Συνομοσπονδία, συμφωνία μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας που προβλέπει μέτρα ισοδύναμα με τα θεσπιζόμενα στην οδηγία 2003/48 (ΕΕ 2004, L 385, σ. 30).

24 — ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: συμφωνία ΕΟΧ.

25 — Σύμφωνα με τις πληροφορίες που δημοσιεύονται στον δικτυακό τόπο του ΟΟΣΑ, περισσότερες από 2 000 διμερείς συμβάσεις βασίζονται στο υπόδειγμα του Οργανισμού.

β) να παρέχει πληροφορίες οι οποίες δεν θα μπορούσαν να ληφθούν βάσει της νομοθεσίας του ή στα πλαίσια της διοικητικής πρακτικής του ίδιου ή του άλλου συμβαλλόμενου κράτους·

γ) να παρέχει πληροφορίες που θα αποκάλυπταν εμπορικό, βιομηχανικό, επαγγελματικό απόρρητο ή μέθοδο εμπορική ή πληροφορίες των οποίων η κοινοποίηση θα αντέκειτο προς τη δημόσια τάξη.»

66. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, θα εξετάσω αν ο σουηδικός νόμος πρέπει να αναλυθεί ως περιορισμός κινήσεως κεφαλαίων και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ο περιορισμός αυτός είναι δικαιολογημένος.

Γ — *Επί της υπάρξεως περιορισμού της κινήσεως κεφαλαίων*

67. Το πρώτο ερώτημα στο οποίο θα πρέπει να δοθεί απάντηση αφορά το αν νομοθεσία δυνάμει της οποίας μερίσματα που διανέμονται εισοδήματος υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής μπορούν να απαλλαγούν του φόρου μόνον αν η μητρική εταιρία που διανέμει τα μερίσματα είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε κράτος με το οποίο το κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιλαμβάνουσα διάταξη που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών, συνιστά περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων.

68. Η Skatteverket, καθώς και οι Κυβερνήσεις της Σουηδίας, της Γερμανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών υποστηρίζουν ότι στο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Σύμφωνα με τις κυβερνήσεις αυτές, το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ δεν πρέπει να έχει την ίδια εμβέλεια όσον αφορά τις τρίτες χώρες όπως στο ενδοκοινοτικό επίπεδο. Εις επίρρωση της θέσεώς τους αυτής επικαλούνται διάφορα επιχειρήματα τα οποία μπορούν να συνοψιστούν ως εξής.

69. Αφενός, η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες δεν επιδιώκει, κατά τις παρεμβαίνουσες, τον ίδιο στόχο με την ελευθέρωση των ίδιων κινήσεων μεταξύ των κρατών μελών. Στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, στόχος δεν είναι η εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς, αλλά η εξασφάλιση της αξιοπιστίας του ενιαίου κοινοτικού νομίσματος στις παγκόσμιες χρηματαγορές και η διατήρηση στα κράτη μέλη χρηματοπιστωτικών κέντρων παγκόσμιας εμβέλειας.

70. Αφετέρου, η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες απορρέει από μονομερή πράξη της Κοινότητας, το οποίο δεν αντισταθμίζεται αναγκαστικά από αντάλλαγμα εκ μέρους των χωρών αυτών. Το να δοθεί στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ η ίδια εμβέλεια όσον

αφορά τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες όπως και στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο θα εξασθένιζε τη θέση της Κοινότητας στις διαπραγματεύσεις της με τις εν λόγω χώρες. Μια τόσο ευρεία ερμηνεία θα ερχόταν επίσης σε αντίφαση με τις συμφωνίες συνδέσεως, οι οποίες περιέχουν μικρότερης εμβέλειας διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

71. Τέλος, ισχυρίζονται ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να ερμηνεύεται, όσον αφορά τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, λαμβανομένου υπόψη του ότι οι χώρες αυτές δεν δεσμεύονται από το κοινοτικό δίκαιο, και ιδίως από την οδηγία 77/799. Θα πρέπει επίσης, κατά τη γνώμη τους, να ληφθεί υπόψη η αλληλεπικάλυψη μεταξύ του πεδίου εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και του πεδίου εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Συνεπώς, θεωρούν σημαντικό να αποφευχθεί το ενδεχόμενο η ερμηνεία του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, όσον αφορά τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, να επιτρέπει στις επιχειρήσεις που δεν πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις ώστε να επωφεληθούν της ελευθερίας εγκαταστάσεως σε κράτος μέλος να καταστρατηγήσουν τις προϋποθέσεις αυτές.

72. Οι Κυβερνήσεις της Σουηδίας, της Γερμανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών συνάγουν από τα προεκτεθέντα επιχειρήματα ότι η έννοια της «κινήσεως κεφαλαίων» σύμφωνα με το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ δεν καλύπτει τη διανομή μερισμάτων από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα και ότι ο σουηδικός νόμος δεν αποτελεί περιορισμό κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

73. Δεν συμφωνώ με αυτή την ανάλυση. Συμφωνώ με τον Α και την Επιτροπή ότι οι έννοιες της «κινήσεως κεφαλαίων» και του «περιορισμού» στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει να έχουν την ίδια εμβέλεια όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών όπως και στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο. Η θέση μου αυτή θεμελιώνεται στους ακόλουθους λόγους.

74. Πρώτον, παραπέμπω στο γράμμα του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ. Επισημαίνω ότι η διάταξη αυτή θέτει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, αφενός, και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών, αφετέρου, επί ίσοις όροις. Λαμβανομένου υπόψη του τρόπου δημιουργίας της διατάξεως αυτής, το γράμμα της αποκτά, κατά την άποψή μου, καθοριστικό χαρακτήρα για την ερμηνεία της εμβέλειας του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων στο εξωκοινοτικό επίπεδο.

75. Πράγματι, όπως επισήμανα ανωτέρω, μέχρι τη Συνθήκη ΕΕ, οι κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, αφενός, και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, αφετέρου, διέπονταν από διαφορετικές διατάξεις που είχαν διαφορετικό περιεχόμενο. Εξάλλου, η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών είχε διακηρυχθεί με όρους σαφείς και απαλλαγμένους αιρέσεων με την οδηγία 88/361. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι, με τη Συνθήκη ΕΕ τα κράτη μέλη αποφάσισαν να επικυρώσουν

την αρχή αυτή τόσο στο εσωτερικό της Κοινότητας όσο και στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών στο ίδιο άρθρο και με τους ίδιους όρους αποδεικνύει, κατά την άποψή μου, τη βούλησή τους να αποδώσουν στην ελεύθερη αυτή κυκλοφορία την ίδια εμβέλεια τόσο στο ενδοκοινοτικό όσο και στο εξωκοινοτικό επίπεδο.

76. Το επιχείρημα που προέβαλαν οι κυβερνήσεις οι οποίες άσκησαν παρέμβαση στο πλαίσιο της παρούσας δίκης, ότι η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες δεν επιδιώκει τον ίδιο σκοπό τον οποίον επιδιώκει η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στο εσωτερικό της Ενώσεως δεν νομίζω ότι αντιφάσκει προς την προεκτεθείσα ανάλυση.

77. Η Συνθήκη δεν διευκρινίζει τους λόγους για τους οποίους το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω ελευθερίας επεκτάθηκε στις τρίτες χώρες. Όπως γίνεται γενικά δεκτό, η επέκταση αυτή σχετίζεται με την ανάπτυξη της νομισματικής πολιτικής της Κοινότητας. Εντούτοις, αν επιθυμία των κρατών μελών ήταν αυτή η διαφορά στόχου να επηρεάζει την εμβέλεια της ελευθερώσεως αυτής όσον αφορά τις σχέσεις τους με τις τρίτες χώρες, το λογικό θα ήταν να είχαν θέσει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στην Κοινότητα, και σε εξωκοινοτικό επίπεδο, με διαφορετικούς όρους, όπως συνέβαινε κατά το παρελθόν. Το γεγονός ότι, παρά την εν λόγω διαφορά στόχου, προέκριναν να επικυρώσουν αυτή την ελεύθερη κυκλοφορία με ταυτόσημους όρους και στο ίδιο άρθρο της Συνθήκης εξηγείται μόνο, κατά την άποψή μου, από τη βούλησή τους να της αποδώσουν την ίδια εμβέλεια και τις δύο περιπτώσεις.

78. Δεύτερον, φρονώ ότι η θέση αυτή επιβεβαιώνεται από τα υπόλοιπα άρθρα της Συνθήκης τα οποία αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

79. Πράγματι, διαπιστώνω ότι, με τα άρθρα 57 ΕΚ, 59 ΕΚ και 60 ΕΚ, ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε ρητώς οικονομικές και πολιτικές ρήτρες διασφαλίσεως, καθώς και παρεκκλίσεις που εφαρμόζονται ειδικά στην εν λόγω ελεύθερη κυκλοφορία από και προς τρίτες χώρες. Αυτές συνεπώς είναι οι διατάξεις, μαζί με τις διατάξεις του άρθρου 58 ΕΚ, οι οποίες σκοπούν στη λήψη υπόψη των διαφορών αντικειμένου και νομικού πλαισίου της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, αφενός, και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, αφετέρου, και όχι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ. Με άλλα λόγια, ακριβώς επειδή το τελευταίο αυτό άρθρο έχει την ίδια εμβέλεια όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών όπως και στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο, κρίθηκε απαραίτητο να προβλεφθούν ρήτρες διασφαλίσεως και παρεκκλίσεις για τις εξωκοινοτικές σχέσεις.

80. Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν φρονώ ότι οι διατάξεις του άρθρου 57, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, ΕΚ, σύμφωνα με τις οποίες το Συμβούλιο μπορεί να λαμβάνει με ειδική πλειοψηφία μέτρα σχετικά με ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες, «[σ]την προσπάθειά >του να επιτύχει το στόχο της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και με την

επιφύλαξη των άλλων κεφαλαίων της παρούσας Συνθήκης» [26], αποδεικνύουν ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ έχει πιο περιορισμένη εμβέλεια στην εξωκοινοτική του διάσταση.

81. Το άρθρο 57, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, η οποία επιτρέπει τη διατήρηση των περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 στη νομοθεσία των κρατών μελών και στο κοινοτικό δίκαιο, όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

82. Η τελευταία αυτή διάταξη επιτρέπει τη διατήρηση αυτών των υφιστάμενων περιορισμών χωρίς χρονικό περιορισμό. Συνεπώς, κατά την άποψή μου, η ορθή έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, ΕΚ είναι ότι επιτρέπει στην Κοινότητα και στα κράτη μέλη να συνάψουν σύμβαση με τρίτη χώρα η οποία να περιλαμβάνει διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων οι οποίες θα εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς να μπορούν να τους αντιταχθούν >οι περιορισμοί τους οποίους αφορά το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ. Το άρθρο 57, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, ΕΚ αποτελεί έτσι τη νομική βάση που επιτρέπει στον κοινοτικό νομοθέτη να μην εφαρμόζει τους εν λόγω εθνικούς ή κοινοτικούς περιορισμούς στο πλαίσιο συμφωνίας με τρίτη χώρα [27].

83. Τέλος, το άρθρο 57, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, ΕΚ επιτρέπει στο Συμβούλιο να λαμβάνει μέτρα περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων από ή προς μία ή περισσότερες τρίτες χώρες, πράγμα που παρέχει στην Κοινότητα ένα μέσο πίεσης στο πλαίσιο των διαπραγματεύσεων με την εν λόγω χώρα ή χώρες.

84. Τρίτον, είμαι της γνώμης ότι η εν λόγω ερμηνεία δεν προσκρούει στα εμπόδια που προέβαλε η Skatteverket και οι Κυβερνήσεις της Σουηδίας, της Γερμανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών.

26 — Το άρθρο 57, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, ΕΚ ορίζει τα εξής:
«Στην προσπάθειά του να επιτύχει τον στόχο της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και με την επιφύλαξη των άλλων κεφαλαίων της παρούσας Συνθήκης, το Συμβούλιο μπορεί να λαμβάνει με ειδική πλειοψηφία, κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής, μέτρα σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.»

27 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση 2000/658/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Σεπτεμβρίου 2000, σχετικά με τη σύναψη της συμφωνίας για την οικονομική εταιρική σχέση, τον πολιτικό συντονισμό και τη συνεργασία μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και των Ηνωμένων Πολιτειών του Μεξικού, αφετέρου (ΕΕ L 276, σ. 44).

85. Αφενός μεν, δεν νομίζω ότι η ερμηνεία αυτή μπορεί να καταστήσει δυσχερέστερη τη θέση της Κοινότητας στις διαπραγματεύσεις της με τρίτη χώρα ή ότι έρχεται σε αντίθεση με τις ρήτρες συμφωνίας συνδέσεως που αφορούν την κυκλοφορία κεφαλαίων μεταξύ της Κοινότητας και της τρίτης χώρας με την οποία συνάπτεται συμφωνία σύνδεσης.

86. Πράγματι, όπως προεκτέθηκε, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών, την οποία προβλέπει το άρθρο 56 ΕΚ, υπόκειται σε πολλούς περιορισμούς οι οποίοι προβλέπονται από τα άρθρα 57 ΕΚ έως 60 ΕΚ. Αναφέρομαι ιδίως στη διατήρηση των εθνικών ή κοινοτικών περιορισμών σχετικά με ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993, στους φραγμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που οφείλονται σε μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων της νομοθεσίας τους, ιδίως της φορολογικής, τα οποία λαμβάνουν τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΕΚ ή, τέλος, σε εθνικά μέτρα που δικαιολογούνται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

87. Όπως θα εκθέσω πιο συγκεκριμένα στο δεύτερο τμήμα της αναλύσεώς μου και όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, ο λόγος περιορισμού ο οποίος αφορά την ανάγκη να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων πρέπει να έχει μεγαλύτερη εμβέλεια όσον αφορά τις κινήσεις από ή προς τρίτες χώρες, από ό,τι στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο, λαμβανομένου ιδίως υπόψη ότι οι υποχρεώσεις τις οποίες επιβάλλουν στα κράτη μέλη οι κοινοτικές πράξεις παράγωγου δικαίου που αφορούν την ανταλλαγή πληροφοριών δεν ισχύουν για τις εν λόγω χώρες.

88. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων περιορισμών της εμβέλειας του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, δεν φρονώ ότι η διαπραγματευτική ικανότητα της Κοινότητας με τις τρίτες χώρες δυσχεραίνεται διότι οι χώρες αυτές δεν έχουν ακόμα αναλάβει τις δεσμεύσεις που είναι αναγκαίες για την κατάργηση των περιορισμών αυτών στο πλαίσιο συμβάσεων ή συμφωνιών σύνδεσης που συνάπτονται με αυτές.

89. Δεν φρονώ επίσης ότι η ερμηνεία την οποία αποδίδω στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ θα είχε ως αποτέλεσμα να επιτρέψει σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν πληροί τους απαιτούμενους όρους ώστε να τύχει της εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης εγκαταστάσεως να καταστρατηγήσει τους όρους αυτούς.

90. Θα πρέπει να επισημανθεί, κατ' αρχάς, ότι ανάλογος κίνδυνος δεν υφίσταται στην υπόθεση η οποία αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης. Πράγματι, η επίμαχη κίνηση κεφαλαίων έγκειται σε διανομή, από μητρική εταιρία εγκαταστημένη σε τρίτη χώρα, μερισμάτων υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής που είναι και αυτή εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, σε μέτοχο που κατοικεί σε κράτος μέλος. Μια τέτοια πράξη θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει σε απόκτηση από τον εν λόγω μέτοχο συμμε-

τοχής στην αλλοδαπή θυγατρική της διανέμουσας εταιρίας, το μέγεθος της οποίας θα του επιτρέπει να ασκεί σαφή επιρροή στις αποφάσεις της εν λόγω θυγατρικής. Αντιθέτως, δεν είναι δυνατόν να επιτρέψει σε μέτοχο που είναι κάτοικος τρίτης χώρας να αποκτήσει τον έλεγχο θυγατρικής εγκατεστημένης σε κράτος μέλος.

91. Το Δικαστήριο, με πρόσφατη νομολογία, έχει παράσχει διευκρινίσεις όσον αφορά τον προσδιορισμό των αντίστοιχων πεδίων εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

92. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, νομοθεσία κράτους μέλους η οποία αφορά, ως εκ του αντικειμένου της, περιπτώσεις στις οποίες η συμμετοχή του μετόχου του παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, όπως για παράδειγμα εθνικός νόμος περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών [28] ή νομοθεσία σκοπός της οποίας είναι η αποτροπή της υποκεφαλαιοποιήσεως [29], πρέπει να εξεταστεί αποκλειστικά και μόνον υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως [30].

93. Σε μια τέτοια περίπτωση, τα περιοριστικά αποτελέσματα που θα μπορούσε να έχει μια τέτοια νομοθεσία επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων παρουσιάζονται ως αναπόδραστη συνέπεια ενός ενδεχόμενου φραγμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως και συνεπώς δεν δικαιολογούν εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπό το πρίσμα των άρθρων 56 ΕΚ έως 60 ΕΚ. Με άλλα λόγια, οι διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε μια τέτοια περίπτωση και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει επίκλησή τους προκειμένου να καταστρατηγηθεί η απαγόρευση επικλήσεως από υπήκοο τρίτης χώρας εγκατεστημένο εκτός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως των άρθρων της εν λόγω Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως.

94. Αντιθέτως, είναι αλήθεια ότι εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων εξαρτάται από το αν τα μερίσματα είναι ημεδαπής ή αλλοδαπής προελεύσεως, ανεξάρτητα από το μέγεθος της συμμετοχής του μετόχου στη διανέμουσα εταιρία, ενδέχεται να εμπίπτει στις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Υπάρχει συνεπώς το ενδεχόμενο μέτοχος ο οποίος είναι υπήκοος τρίτης χώρας και είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, ο οποίος είναι κάτοχος σημαντικής συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρίας εδρεύουσας σε κράτος μέλος, να μπορέσει να κάνει χρήση των διατάξεων του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ προκειμένου να στραφεί κατά της εν λόγω νομοθεσίας.

95. Πράγματι, το γεγονός ότι το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο εταιρίας εδρεύουσας σε κράτος μέλος του επιτρέπει ασφαλώς να ασκήσει επιρροή στις αποφά-

28 — Βλ., σχετικώς, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 31 έως 33).

29 — Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψεις 26 έως 34), και διάταξη της 10ης Μαΐου 2007, C-492/04, Lasertec (Συλλογή 2007, σ. I-3775, σκέψεις 18 έως 26).

30 — Βλ., για την εφαρμογή της ίδιας αρχής όσον αφορά τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz (Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψεις 34, 48 και 49).

σεις της και να καθορίσει τις δραστηριότητές της δεν φαίνεται να αποτελεί καθεαυτό επαρκή λόγο που να απαγορεύει την εφαρμογή του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, το οποίο, όπως προεκτέθηκε, επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρήσουν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες οι οποίοι ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993, εφόσον οι κινήσεις αυτές συνεπάγονται «εγκατάσταση». Συνεπώς, από την εν λόγω διάταξη προκύπτει ότι οι κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες είναι δυνατόν να συνεπάγονται εγκατάσταση.

96. Εντούτοις, ακόμα και αν μέτοχος που είναι υπήκοος τρίτης χώρας, είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και διαθέτει ανάλογο ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρίας που εδρεύει σε κράτος μέλος, μπορεί να επωφεληθεί των διατάξεων του άρθρου 56 ΕΚ, ο κίνδυνος καταστρατηγήσεως των κανόνων της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί στην προκειμένη περίπτωση να αποτραπεί δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 2, ΕΚ, το οποίο επιτρέπει, κατά τη γνώμη μου, στα κράτη μέλη να λαμβάνουν περιοριστικά μέτρα όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται στους εν λόγω μετόχους.

97. Βάσει των προεκτεθέντων, είμαι της γνώμης ότι η ερμηνεία της «κινήσεως κεφαλαίων» και του «περιορισμού», υπό την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, πρέπει να είναι ταυτόσημη τόσο όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών όσο και στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών σχέσεων.

98. Κατόπιν αυτής της διαπιστώσεως, φρονώ ότι δεν μπορεί να αμφισβητηθεί σοβαρά, πρώτον, ότι η διανομή μερισμάτων υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής αποτελεί κίνηση κεφαλαίων υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.

99. Πράγματι, με την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, Verkooijen [31], το Δικαστήριο έκρινε ότι η είσπραξη, από υπήκοο κράτους μέλους που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος, μερισμάτων από μετοχές εταιρίας που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος συνιστά κίνηση κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361. Το Δικαστήριο βάσισε την ανάλυση αυτή στο ότι η είσπραξη μερισμάτων προϋποθέτει απαραιτήτως τη συμμετοχή σε νέες ή υφιστάμενες επιχειρήσεις, την οποία αφορά ο τίτλος Ι, σημείο 2, της ονοματολογίας που προσαρτάται στην οδηγία.

100. Η ίδια ανάλυση ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία τα διανεμόμενα μερίσματα έχουν τη μορφή μετοχών θυγατρικής, εφόσον, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, μια τέτοια διανομή προϋποθέτει ότι ο δικαιούχος κατέχει μετοχές της διανέμουσας εταιρίας. Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, καθόσον το άρθρο 56 ΕΚ επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361, η προσαρτημένη σε αυτήν ονοματολογία των «κινήσεων κεφα-

31 — C-35/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4071).

λαίων» διατηρεί τον ενδεικτικό χαρακτήρα που είχε όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας της «κινήσεως κεφαλαίων» [32].

101. Δεύτερον, δεν αμφισβητείται ότι ο σουηδικός νόμος αποτελεί περιορισμό της εν λόγω κινήσεως κεφαλαίων. Πράγματι, ο νόμος αυτός, στο μέτρο που στερεί του πλεονεκτήματος της φοροαπαλλαγής τα μερίσματα που διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε χώρες μη μέλη του ΕΟΧ οι οποίες δεν έχουν συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών, αποθαρρύνει τους φορολογουμένους αυτού του κράτους μέλους από την επένδυση κεφαλαίων τους σε εταιρίες εγκατεστημένες στις εν λόγω τρίτες χώρες.

102. Επίσης, ο εν λόγω νόμος συνιστά για τις εταιρίες αυτές εμπόδιο στην αναζήτηση κεφαλαίων στη Σουηδία. Φαίνεται δε να συνιστά περιορισμό και από την άποψη αυτή, εφόσον οι εν λόγω εταιρίες μπορούν να επωφεληθούν διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως προκύπτει από τη νομολογία [33].

103. Συνεπώς, νομοθεσία δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής μπορούν να απαλλαγούν του φόρου εισοδήματος μόνον αν η μητρική διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε χώρα με την οποία το κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιέχουσα διάταξη που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών, συνιστά περιορισμό κινήσεως κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

104. Στη συνέχεια, θα εξετάσω κατά πόσον ο περιορισμός αυτός μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένος.

Δ — Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού

105. Η Skatteverket και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και ορισμένες άλλες Κυβερνήσεις υποστηρίζουν ότι ο εν λόγω περιορισμός δικαιολογείται από την ανάγκη να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Η Ιταλική Κυβέρνηση, από την πλευρά της, υποστηρίζει ότι ο περιορισμός αυτός καλύπτεται από το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

106. Αρχικώς, θα εξετάσω αν ο εν λόγω περιορισμός εμπίπτει στα ισχύοντα μέτρα τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ, διότι, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, δεν θα χρειαστεί να εξεταστεί αν είναι δικαιολογημένος δυνάμει του άρθρου 58 ΕΚ.

32 — Προπαρατεθείσα απόφαση Fidium Finanz (σκέψη 41, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Fidium Finanz (σκέψη 25), και Holböck (σκέψη 30).

1. Επί της εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ

107. Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις και ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Αντιθέτως προς την Ιταλική Κυβέρνηση, δεν φρονώ ότι η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί στον σουηδικό νόμο.

108. Ασφαλώς, από τα στοιχεία που έχει παράσχει το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η εθνική νομοθεσία που προβλέπει την φοροαπαλλαγή των μερισμάτων ίσχυε στις 31 Δεκεμβρίου 1993 και εφαρμοζόταν αποκλειστικά στα μερίσματα που κατέβαλλαν σουηδικές εταιρίες, αποκλειομένων των εταιριών που ήταν εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες. Θα μπορούσε, συνεπώς, να υποστηριχθεί ότι, στο μέτρο αυτό, η εθνική νομοθεσία απέκλειε ήδη από το πλεονέκτημα της φοροαπαλλαγής τα μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες που δεν είχαν συνάψει σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών με το Βασίλειο της Σουηδίας.

109. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επίσης ότι η νομοθεσία αυτή καταργήθηκε το 1994 και στη συνέχεια επανεισήχθη το 1995. Λαμβανομένης υπόψη της καταργήσεως αυτής, φρονώ ότι ο σουηδικός νόμος δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τους «περιορισμούς που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου 1993», υπό την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, και μάλιστα ανεξαρτήτως του κατά πόσον η επίμαχη κίνηση κεφαλαίων αφορά άμεσες επενδύσεις υπό την έννοια της ίδιας διατάξεως.

110. Πράγματι, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί λαμβανομένου υπόψη του συστήματος στο οποίο εντάσσεται. Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ συνιστά παρέκκλιση από την αρχή την οποία θεσπίζει το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ. Θα πρέπει συνεπώς να ερμηνεύεται στενά. Εξάλλου, από τις διατάξεις του άρθρου 57, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, ΕΚ προκύπτει ότι νέα περιοριστικά μέτρα μπορούν να ληφθούν μόνον από το Συμβούλιο, αποφαινόμενο ομοφώνως.

111. Συνεπώς, η έννοια των «περιορισμών που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου 1993» είναι, κατά τη γνώμη μου, ότι το νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ο περιορισμός πρέπει να αποτελούσε τμήμα της εθνικής έννομης τάξης από τις 31 Δεκεμβρίου 1993 χωρίς διακοπή. Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν τους περιορισμούς τους οποίους αφορά η σχετική διάταξη χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν τους επιτρέπει να επαναφέρουν περιορισμούς που έχουν καταργηθεί.

112. Πράγματι, το οικείο κράτος μέλος, καταργώντας την εν λόγω διάταξη, έκρινε ότι δεν ήταν πλέον αναγκαία στις σχέσεις του με τις τρίτες χώρες. Το να γίνει δεκτό ότι

μπορεί να επαναφέρει τον εν λόγω περιορισμό ανά πάσα στιγμή θα ήταν αντίθετο με την αρχή που θεσπίζει το άρθρο 56 ΕΚ, καθώς και τα άρθρα 57, παράγραφος 2, ΕΚ και 58 ΕΚ έως 60 ΕΚ, δυνάμει των οποίων η λήψη οικονομικών ή πολιτικών μέτρων διασφαλίσεως υπόκειται σε πολύ αυστηρούς όρους, ενώ κάθε νέο μέτρο που συνιστά οπισθοδρόμηση όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες μπορεί να ληφθεί από το Συμβούλιο μόνο με ομοφωνία.

113. Φρονώ ότι η ανάλυση αυτή είναι απολύτως σύμφωνη με τη νομολογία. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Konle, το Δικαστήριο ερμήνευσε την έννοια της «υφιστάμενης νομοθεσίας» υπό την έννοια του άρθρου 70 της Πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση [34], το οποίο επέτρεπε στη Δημοκρατία της Αυστρίας να διατηρεί προσωρινώς την υφισταμένη νομοθεσία περί δευτερεύουσας κατοικίας. Το Δικαστήριο εφάρμοσε την ερμηνεία αυτή σε νομοθεσία που αφορούσε τη φορολογία των μερισμάτων στις προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation [35] και Holböck [36].

114. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι κάθε εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1993 δεν αποκλείεται αυτομάτως, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων που καθιερώνει το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι το άρθρο αυτό καλύπτει και τις διατάξεις που κατ' ουσίαν ταυτίζονται με την προηγούμενη νομοθεσία ή απλώς περιορίζουν ή εξαλείφουν εμπόδιο στην άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών που περιλαμβάνονται στην προϋφιστάμενη νομοθεσία.

115. Εντούτοις, ούτε από το σκεπτικό των αποφάσεων αυτών ούτε από το πλαίσιο στο οποίο εκδόθηκαν προκύπτει ότι η έννοια του «υφιστάμενου περιορισμού» είναι εφαρμοστέα και στις περιπτώσεις στις οποίες η νομοθεσία που ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο καταργήθηκε, και στη συνέχεια επανεισήχθηκε στην εθνική έννομη τάξη μετά από κάποιο χρονικό διάστημα. Στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation και Holböck, η επίμαχη νομοθεσία συνιστούσε τροποποίηση της νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο. Δεν υπήρξε περίοδος κατά την οποία, όπως στην υπόθεση την οποία αφορά η κύρια δίκη, ο αρχικός περιορισμός είχε καταργηθεί από την εθνική έννομη τάξη, ενώ η επίμαχη νομοθεσία δεν είχε ακόμα αρχίσει να ισχύει.

116. Παράδειγμα που να μπορεί να αντιταχθεί στην προεκτεθείσα ανάλυση δεν μπορεί να ανευρεθεί ούτε μεταξύ των αποφάσεων του Δικαστηρίου που ερμηνεύουν την έννοια της «ισχύουσας νομοθεσίας» σε πλαίσιο διαφορετικό από εκείνο της άμεσης φορολογίας.

34 — ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1.

35 — Σκέψεις 189 έως 195.

36 — Σκέψεις 40 έως 43.

117. Φρονώ, συνεπώς, ότι ο περιορισμός που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης δεν είναι δικαιολογημένος υπό την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

2. Επί της δικαιολογήσεως με βάση το άρθρο 58 ΕΚ

118. Η Skatteverket, καθώς και η Σουηδική Κυβέρνηση, υποστηριζόμενες από τις Κυβερνήσεις της Δανίας, της Ισπανίας, της Γαλλίας, των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, υποστηρίζουν ότι ο εν λόγω περιορισμός είναι δικαιολογημένος, διότι είναι αδύνατον για τις σουηδικές φορολογικές αρχές να ελέγξουν ότι τηρούνται οι όροι στους οποίους υπόκειται το πλεονέκτημα της φοροαπαλλαγής σε μια τρίτη χώρα, όπως η Ελβετική Συνομοσπονδία.

119. Οι όροι αυτοί περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τη Σουηδική Κυβέρνηση, στην πρώτη, την τρίτη, την τέταρτη και την τελευταία προϋπόθεση που θέτει ο σουηδικός νόμος, σύμφωνα με τις οποίες, υπενθυμίζω, ο αριθμός των διανεμομένων μετοχών πρέπει να είναι ανάλογος με τον αριθμό των κατεχομένων μετοχών της μητρικής εταιρίας· πρέπει να διανέμονται όλες οι συμμετοχές της μητρικής εταιρίας στη θυγατρική· μετά τη διανομή, οι συμμετοχές στη θυγατρική εταιρία δεν πρέπει να κατέχονται από εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο με τη μητρική· η κύρια δραστηριότητα της θυγατρικής πρέπει να είναι εμποροβιομηχανική ή να συνίσταται στην άμεση ή έμμεση κατοχή συμμετοχών σε εταιρίες οι οποίες ασκούν ανάλογη δραστηριότητα. Σύμφωνα με τη Σουηδική Κυβέρνηση, αν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη στο εξωτερικό, οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τον έλεγχο των προϋποθέσεων αυτών μπορούν να ληφθούν μόνον από τις αρχές της χώρας εγκαταστάσεως.

120. Οι προαναφερθείσες παρεμβαίνουσες υποστηρίζουν ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές πρέπει να μπορούν να ελέγχουν τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος. Ελλείψει διατάξεως που να προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων εθνικών αρχών, δημιουργείται κατ' αυτές κίνδυνος παραβάσεως της φορολογικής νομοθεσίας. Συνεπώς, η μη αναγνώριση του πλεονεκτήματος της φοροαπαλλαγής όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα η οποία δεν έχει θελήσει να συνάψει σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών δεν συνιστά δυσανάλογο μέτρο.

121. Ο Α αντικρούει την ανάλυση αυτή υποστηρίζοντας ότι ο περιορισμός που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης δεν είναι ανάλογος με τον σκοπό να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, εφόσον είναι σε θέση να αποδείξει ο ίδιος ότι πληρούνται οι όροι τους οποίους τάσσει ο σουηδικός νόμος.

122. Συναφώς παραπέμπει στη θέση την οποία ακολούθησε το Δικαστήριο με τις

αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, Baxter κ.λπ.[37], και της 3ης Οκτωβρίου 2002, Danner[38], σύμφωνα με την οποία κράτος μέλος δεν μπορεί να αρνηθεί να χορηγήσει σε φορολογούμενο φορολογικό πλεονέκτημα για τον λόγο ότι το κράτος μέλος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να ελέγχει τις πληροφορίες που παρέχει ο φορολογούμενος όσον αφορά πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό.

123. Η Επιτροπή εκφράζει επιφυλάξεις σχετικά με το κατά πόσον ο περιορισμός που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας. Εκτιμά ότι η πλήρωση των διάφορων όρων τους οποίους τάσσει ο σουηδικός νόμος μπορεί να αποδειχθεί από τον φορολογούμενο και ότι το εθνικό δικαστήριο είναι εκείνο που πρέπει να κρίνει αν ο έλεγχος εκ μέρους της αρμόδιας φορολογικής αρχής είναι αναγκαίος ή όχι.

124. Συμφωνώ με τη Skatteverket και τις παρεμβαίνουσες Κυβερνήσεις ότι ο επίμαχος περιορισμός δικαιολογείται λόγω της ανάγκης να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Η θέση μου βασίζεται στους ακόλουθους λόγους.

125. Είναι γνωστό ότι η ανάγκη να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων. Ο ίδιος λόγος μπορεί να υπαχθεί και στο άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, ΕΚ, το οποίο αφορά τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων. Εντούτοις, σύμφωνα με τη νομολογία, για να μπορεί να δικαιολογηθεί ο περιορισμός, είναι σημαντικό το εθνικό μέτρο να είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου και να μην υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας[39].

126. Αυτή η νομολογία η οποία αφορά την εμβέλεια του άρθρου 58 ΕΚ σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές κινήσεις κεφαλαίων μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αξιολόγηση της συμβατότητας των περιορισμών σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες με το εν λόγω άρθρο, το οποίο, όπως και το άρθρο 56 ΕΚ, δεν διακρίνει μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών κινήσεων κεφαλαίων.

127. Εν προκειμένω, δεν φαίνεται να μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η μη αναγνώριση του πλεονεκτήματος της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος των μερισμάτων που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες οι οποίες δεν έχουν συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών για σκοπούς φορολογικού ελέγχου είναι ικανή να επιτύχει τον επιδιωκόμενο σκοπό,

37 — C-254/97 (Συλλογή 1999, σ. I-4809).
38 — C-136/00 (Συλλογή 2002, σ. I-8147).
39 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 32.

δηλαδή να εξασφαλίσει ότι η φοροαπαλλαγή χορηγείται αποκλειστικά στις διανομές μερισμάτων που πληρούν τους προβλεπόμενους από τον σουηδικό νόμο όρους.

128. Το ζήτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο της παρούσας υποθέσεως αφορά συνεπώς το κατά πόσον ο περιορισμός που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης είναι ανάλογος με τον προεκτεθέντα σκοπό.

129. Ειδικότερα, το ερώτημα τίθεται διότι ο αποκλεισμός από το πλεονέκτημα της φοροαπαλλαγής των κερδών που διανέμει εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα η οποία δεν έχει συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών, εμποδίζει απολύτως τους φορολογουμένους που εισπράττουν μερίσματα από αυτές τις εταιρίες να αποδείξουν ότι πληρούνται οι όροι τους οποίους θέτει ο σουηδικός νόμος. Πρέπει συνεπώς να κριθεί αν αυτή η εξαίρεση, η οποία βασίζεται στην παραδοχή ότι τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος δεν μπορούν να ελεγχθούν από τις αρμόδιες αρχές της χώρας εγκαταστάσεως, μπορεί να θεωρηθεί ανάλογο μέτρο.

130. Για τις ανάγκες της επιχειρηματολογίας που ακολουθεί, θεωρούμε ότι η παραδοχή αυτή επαληθεύεται εν προκειμένω. Συναφώς, από τα έγγραφα και τις επεξηγήσεις τις οποίες παρέσχε η Σουηδική Κυβέρνηση προκύπτει ότι οι μόνες πληροφορίες που μπορούν να ληφθούν από τις ελβετικές αρχές δυνάμει των συμφωνιών που έχουν συναφθεί με την Ελβετική Συνομοσπονδία είναι οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την ορθή εφαρμογή της συμβάσεως. Εντούτοις, στο μέτρο που η Skatterättsnämnden έκρινε, αντιθέτως, ότι ο διακανονισμός που έχει συναφθεί με την Ελβετική Συνομοσπονδία θα μπορούσε να επιτρέψει τη λήψη των αναγκαίων πληροφοριών για την επαλήθευση της πληρώσεως των όρων που προβλέπει ο σουηδικός νόμος, αρμόδιο να επαληθεύσει το σημείο αυτό είναι το εθνικό δικαστήριο.

131. Αν, συνεπώς, γίνει δεκτό ότι η παραδοχή ότι τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία παρέχει ο φορολογούμενος δεν μπορούν να επαληθευτούν μέσω των αρμόδιων ελβετικών αρχών είναι βάσιμη, είμαι της γνώμης ότι η εξαίρεση που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ανάλογη για τους δύο ακόλουθους λόγους.

132. Πρώτον, πρέπει να επισημανθεί ότι η αδυναμία κράτους μέλους να λάβει από τις αρμόδιες αρχές της χώρας εγκαταστάσεως τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τον έλεγχο των αποδεικτικών στοιχείων τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος στην περίπτωση κατά την οποία μόνον οι εν λόγω αρχές είναι σε θέση να συλλέξουν αυτές τις πληροφορίες, περιορίζει σημαντικά την ικανότητα του εν λόγω κράτους μέλους να ασκήσει πραγματικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή, το κράτος μέλος μπορεί να βασιστεί μόνο στα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος ή, ενδεχομένως τρίτοι.

133. Εξάλλου, στο μέτρο κατά το οποίο ο φορολογούμενος γνωρίζει ότι τα αποδεικτικά στοιχεία δεν μπορούν να επαληθευτούν με τη βοήθεια των αρχών της χώρας εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, το οικείο κράτος μέλος αντιμετωπίζει αυξημένο κίνδυνο παραβάσεως της νομοθεσίας του.

134. Υπ' αυτές τις συνθήκες, δεν θεωρώ υπερβολικό το ότι το κράτος μέλος εξαιρεί του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος τις περιπτώσεις στις οποίες δεν είναι σε θέση να προβεί σε πραγματικό και αποτελεσματικό έλεγχο της τηρήσεως των όρων τους οποίους επιβάλλει η εθνική του νομοθεσία για τη χορήγηση του πλεονεκτήματος.

135. Δεν νομίζω ότι η ανάλυση αυτή έρχεται σε αντίθεση με τη νομολογία που επικαλείται ο Α, και ιδίως με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Baxter κ. λπ. και Danner.

136. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, στο κοινοτικό πλαίσιο, η αδυναμία κράτους μέλους ή οι δυσχέρειες που αντιμετωπίζει στη λήψη από άλλο κράτος μέλος των πληροφοριών που είναι απαραίτητες προκειμένου να εξακριβωθεί αν πληρούνται όροι τους οποίους προβλέπει η εθνική του νομοθεσία δεν δικαιολογούν την απόλυτη απαγόρευση να αποδεικνύει ο ίδιος ο φορολογούμενος ότι πληρούνται οι όροι αυτοί.

137. Ανάλογη αδυναμία ή δυσχέρειες μπορούν να εμφανιστούν στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο. Πράγματι, όπως είδαμε, μολονότι δυνάμει της οδηγίας 77/799, ένα κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους να του διαβιβάσει όλες τις πληροφορίες τις οποίες κρίνει απαραίτητες προκειμένου να υπολογίσει το ακριβές ποσό του φόρου εισοδήματος τον οποίον οφείλει φορολογούμενος κατ' εφαρμογή της εθνικής του νομοθεσίας, η δυνατότητα αυτή δεν είναι απεριόριστη. Δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η διεξαγωγή ερευνών ή η διαβίβαση πληροφοριών δεν είναι υποχρεωτικές όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους, το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αρχή την δυνατότητα ούτε να διενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές, για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους.

138. Κατά πάγια νομολογία, στις περιπτώσεις αυτές, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αποκλείουν εκ των προτέρων τη χορήγηση του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα και, ενδεχομένως, να αρνηθούν τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος σε περίπτωση μη προσκομίσεως των αποδεικτικών αυτών στοιχείων [40].

139. Κατά τη γνώμη μου, ο εκ των προτέρων αποκλεισμός της χορηγήσεως ενός

40 — Βλ. πρόσφατη περίπτωση εφαρμογής της νομολογίας αυτής με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, σκέψη 54.

τέτοιου φορολογικού πλεονεκτήματος σε περίπτωση αδυναμίας ελέγχου των συνθηκών που επικρατούν σε άλλο κράτος θεωρείται δυσανάλογος στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο διότι η περίπτωση αυτή εμπίπτει στην εξαίρεση την οποία προβλέπει το άρθρο 8 της οδηγίας 77/799. Στις περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, ο φραγμός στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας την οποία αποτελεί ο εκ των προτέρων αποκλεισμός της χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος κρίνεται δυσανάλογος διότι η μη παροχή συνδρομής από το κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιούνται οι πράξεις εμπίπτει στα προβλεπόμενα όρια της υποχρεώσεως αμοιβαίας συνδρομής την οποία θεσπίζει η οδηγία 77/799.

140. Συνεπώς, η νομολογία αυτή συνδέεται με την ύπαρξη υποχρεώσεως αμοιβαίας συνδρομής την οποία προβλέπει η εν λόγω οδηγία και με το γεγονός ότι η υποχρέωση αυτή δεν είναι απεριόριστη. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί κατά τη γνώμη μου να μεταφερθεί στο πλαίσιο των κινήσεων κεφαλαίων από ή προς τρίτη χώρα η οποία, ευρισκόμενη εξ ορισμού εκτός του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 77/799, δεν έχει αναλάβει καμία υποχρέωση αμοιβαίας συνδρομής.

141. Μπορεί επίσης να υποστηριχθεί ότι η νομολογία την οποία επικαλείται ο Α θεμελιώνεται στο γεγονός ότι, χάρη σε άλλες εφαρμοστέες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, ο φορολογούμενος είναι σε θέση να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία μπορούν να αποτελέσουν αξιόπιστη και λυσιτελή βάση ελέγχου.

142. Έτσι, στην προαναφερθείσα υπόθεση Baxter κ.λπ., στην οποία παραπέμπει ο Α, το Δικαστήριο έκρινε γαλλικό νόμο ο οποίος εξαιρούσε από τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς που είχε επιβληθεί στις φαρμακευτικές εταιρίες έξοδα που αφορούσαν ερευνητικές δραστηριότητες πραγματοποιηθείσες στη Γαλλία. Αυτός ο περιορισμός της δυνατότητας εκπτώσεως των εξόδων για ερευνητικές δραστηριότητες εμπόδιζε τις κοινοτικές επιχειρήσεις οι οποίες εκμεταλλεύονταν δευτερεύουσα εγκατάσταση στη Γαλλία να αφαιρέσουν έξοδα για ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιήθηκαν σε άλλα κράτη μέλη. Το Δικαστήριο ανέλυσε τον εν λόγω νόμο ως περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστήριζε ότι ο εν λόγω περιορισμός ήταν απαραίτητος προκειμένου να μπορέσουν οι φορολογικές αρχές της να εξακριβώσουν αν όντως έγιναν τα έξοδα αυτά και αν όντως αποτελούν έξοδα για έρευνα.

143. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο λόγος αυτός δεν μπορούσε να γίνει δεκτός και ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι ο φορολογούμενος θα είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα που θα παράσχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι όντως έγιναν έξοδα σε άλλα κράτη μέλη και ότι όντως αποτελούν έξοδα για έρευνα. Λαμβανομένης υπόψη της θέσεως την οποία υποστήριξε η Επιτροπή, μπορεί να υποστηριχθεί με ασφάλεια ότι το Δικαστήριο έλαβε υπόψη το γεγονός ότι ο φορολογούμενος μπορούσε να προσκομίσει λογιστικά στοιχεία των μητρικών εταιριών που ήταν εγκατεστημένες σε

άλλα κράτη μέλη, τα οποία μπορούσαν να αποτελέσουν αξιόπιστη βάση ελέγχου, διότι έπρεπε να καταρτιστούν σύμφωνα με την τέταρτη οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου [41] και την έβδομη οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου [42].

144. Συμπερασματικά, η αδυναμία ελέγχου των αποδεικτικών στοιχείων τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος σε άλλο κράτος μέλος δεν θεωρείται επαρκής λόγος ώστε να εμποδίζεται με απόλυτο τρόπο ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι όντως πληροί τους όρους τους οποίους θέτει η εθνική νομοθεσία για τη χορήγηση του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος, μόνον όταν υφίσταται υποχρέωση αμοιβαίας συνδρομής και, σε κάποιο βαθμό, επειδή τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος καλύπτονται από την κοινοτική έννομη τάξη.

145. Η νομολογία αυτή δεν μπορεί να μεταφερθεί στο πλαίσιο των κινήσεων κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που δεν έχουν αναλάβει κάποια δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής και δεν υπόκεινται στο κοινοτικό δίκαιο [43].

146. Ο δεύτερος λόγος στον οποίο θεμελιώνεται η θέση μου αφορά την ανάγκη να δοθούν στις τρίτες χώρες κίνητρα για τη σύναψη συμβάσεων που να προβλέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών με την Κοινότητα ή τουλάχιστον με τα κράτη μέλη.

147. Πράγματι, διαπιστώνεται ότι ο κοινοτικός νομοθέτης έκρινε αναγκαίο να εκδώσει την οδηγία 77/799 προκειμένου να καταπολεμηθούν οι πρακτικές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν τη λειτουργία της κοινής αγοράς. Συνεπώς, οι ελευθερίες κυκλοφορίας στο

41 — Οδηγία της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών (ΕΕ L 222, σ. 11).

42 — Οδηγία της 13ης Ιουνίου 1983, βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς (ΕΕ L 193, σ. 1).

43 — Εξάλλου, δεν νομίζω ότι ο σουηδικός νόμος πρέπει να θεωρηθεί δυσανάλογος, στην περίπτωση φορολογουμένου όπως ο Α, ενόψει του ότι η φοροαπαλλαγή που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης δεν αποκλείεται αν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ η οποία δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσεως και η οποία, εξ ορισμού, δεν υποχρεούται να μεταφέρει στο εθνικό της δίκαιο την οδηγία 77/799. Πράγματι, η Ελβετική Συνομοσπονδία, η οποία δεν κύρωσε τη συμφωνία για την ίδρυση του ΕΟΧ, δεν φαίνεται να βρίσκεται σε θέση ανάλογη με εκείνη της Δημοκρατίας της Ισλανδίας, του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν και του Βασιλείου της Νορβηγίας. Η Δημοκρατία της Ισλανδίας και το Βασίλειο της Νορβηγίας έχουν συνάψει με το Βασίλειο της Σουηδίας πολυμερή σύμβαση διοικητικής συνδρομής (multilaterala handräckningsavtalet), η οποία περιλαμβάνει διατάξεις σχετικές με την ανταλλαγή πληροφοριών και άλλους κανόνες σχετικούς με τη διοικητική συνδρομή στον φορολογικό τομέα. Το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν δεν έχει, εξ όσων γνωρίζω, συνάψει σύμβαση αυτού του τύπου με το Βασίλειο της Σουηδίας. Συνεπώς, το Βασίλειο της Σουηδίας θα μπορούσε, κατά τη γνώμη μου, να αποκλείσει του πλεονεκτήματος της φοροαπαλλαγής τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες στο Λιχτενστάιν. Εντούτοις, το γεγονός ότι τα μερίσματα αυτά δεν αποκλείονται της φοροαπαλλαγής δεν αποδεικνύει ότι ο σουηδικός νόμος είναι δυσανάλογος όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη στην Ελβετία. Εξάλλου, η κατάσταση εταιρίας εγκατεστημένης στην Ελβετία δεν είναι ανάλογη με την κατάσταση εταιρίας εγκατεστημένης στο Λιχτενστάιν, στο μέτρο που το κράτος αυτό, αντιθέτως προς την Ελβετική Συνομοσπονδία, υποχρεούται βάσει της συμφωνίας ΕΟΧ να μεταφέρει στο εθνικό του δίκαιο τις πράξεις που εκδίδονται για την εφαρμογή των ελευθεριών κυκλοφορίας, και ιδίως τις οδηγίες για την εναρμόνιση του δικαίου των εταιριών (βλ. παράρτημα XXII της συμφωνίας ΕΟΧ).

κοινοτικό επίπεδο συνοδεύονται από ένα σύστημα αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, στόχος του οποίου είναι να εξασφαλίσει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας.

148. Την ανησυχία αυτή συμμερίζονται και τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ τα οποία προέβλεψαν, στο άρθρο 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως για τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, υποχρέωση ανταλλαγής των αναγκαίων πληροφοριών για την εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας τους.

149. Τέλος, φαίνεται ότι, παρά τις διατάξεις αυτές, η φοροδιαφυγή επιδεινώνεται και η καταπολέμησή της απαιτεί, ή απαιτούσε, ενίσχυση των μέσων δράσης σε κοινοτικό [44] και διεθνές [45] επίπεδο.

150. Αν το Δικαστήριο έκρινε ότι η μη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στο πλαίσιο κινήσεων κεφαλαίων με τρίτη χώρα που δεν έχει συνάψει σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών με το οικείο κράτος μέλος δεν είναι ανάλογο μέτρο, η Κοινότητα και τα κράτη μέλη θα έχαναν ασφαλώς το μέσο πιέσεως που μπορεί να αποτελέσει κίνητρο για την ανάληψη ανάλογων υποχρεώσεων από τρίτες χώρες, θα δυσχεραινόταν η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και θα δημιουργούνταν μια κατάσταση ανισορροπίας επιζήμια για την Κοινότητα.

151. Φρονώ ότι αυτό το μέσο πιέσεως είναι αναγκαίο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και ότι το άρθρο 56 ΕΚ, σε σχέση με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες, πρέπει να ερμηνευθεί ως ελευθέρωση υπό προϋποθέσεις. Κατά την άποψή μου, συνεπώς, ένα κράτος μέλος δικαιούται να θέτει ως προϋπόθεση για την ελευθέρωση την ανάληψη από τις χώρες αυτές της υποχρεώσεως να εφαρμόζουν διοικητική συνεργασία με τις εθνικές αρχές του και αμοιβαία συνδρομή επιπέδου ισοδύναμου με το επίπεδο που επιβάλλεται στο ενδοκοινοτικό επίπεδο δυνάμει της οδηγίας 77/799.

152. Φρονώ ότι η απαίτηση αυτή πρέπει να θεωρηθεί αποδεκτή και λαμβανομένου υπόψη ότι η οδηγία, δυνάμει των ορίων που θεσπίζονται με το άρθρο 8, επιβάλλει στα κράτη μέλη να τηρούν μια μορφή «αρχής ισοδυναμίας», υπό την έννοια ότι, προκειμένου να εξασφαλιστεί ο ορθός προσδιορισμός του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος το οποίο ζητεί την πληροφορία, είναι υπο-

44 — Βλ., συναφώς, ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με την ανάγκη χάραξης συντονισμένης στρατηγικής με σκοπό τη βελτίωση της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής [COM(2006) 254 τελικό].

45 — Βλ. τροποποιήσεις του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ που εγκρίθηκαν από την επιτροπή δημοσιονομικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ την 1η Ιουνίου 2004.

χρεωμένα να διεξαγάγουν γι' αυτό τις έρευνες εκείνες που μπορούν να διεξαγάγουν για την εφαρμογή της εθνικής τους νομοθεσίας και όχι να προβούν σε πράξεις που αντιβαίνουν στη νομοθεσία ή στις διοικητικές πρακτικές τους[46].

153. Βάσει των προεκτεθέντων, φρονώ ότι νομοθεσία δυνάμει της οποία η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος μερισμάτων που διανέμονται υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής, η οποία υπόκειται σε διάφορους όρους, μπορεί να χορηγηθεί μόνον αν η διανέμουσα μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε χώρα με την οποία το κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιέχουσα διάταξη που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών, μπορεί να δικαιολογηθεί λόγω της ανάγκης να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.

154. Εντούτοις, το συμπέρασμα αυτό υπόκειται σε έναν όρο. Η δικαιολόγηση αυτή μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν το οικείο κράτος μέλος δεν είναι σε θέση να εξακριβώσει το ίδιο την τήρηση των όρων τους οποίους προβλέπει η εθνική του νομοθεσία για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος. Είναι προφανές ότι, αν οι εθνικές φορολογικές αρχές είναι σε θέση να εξακριβώσουν το γεγονός αυτό με ίδια μέσα, η μη σύναψη συμβάσεως προβλέπουσας την ανταλλαγή πληροφοριών με την οικεία τρίτη χώρα δεν εμποδίζει το κράτος μέλος να προβεί σε πραγματικό και αποτελεσματικό έλεγχο της τηρήσεως της νομοθεσίας του.

155. Εν προκειμένω, το Skatteverket και η Σουηδική Κυβέρνηση ισχυρίστηκαν ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν ήταν σε θέση να επαληθεύσουν την τήρηση του πρώτου, του τρίτου, του τέταρτου και του τελευταίου όρου που προβλέπει ο σουηδικός νόμος. Είμαι της γνώμης ότι το ζήτημα αυτό συνδέεται με εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών που υπάγεται στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Συνεπώς, ο επίμαχος περιορισμός θα μπορέσει να θεωρηθεί σύμφωνος με τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ μόνον αν το εθνικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι η τήρηση των όρων αυτών δεν μπορεί να επαληθευτεί από τις σουηδικές φορολογικές αρχές με ίδια μέσα και απαιτεί πληροφορίες τις οποίες μπορούν να λάβουν μόνον οι αρμόδιες αρχές της χώρας εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας.

156. Βάσει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα ότι τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι νομοθεσία δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής μπορούν να απαλλαγούν του φόρου εισοδήματος μόνον αν η διανέμουσα μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε χώρα με την οποία το κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιέχουσα διάταξη που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών συνιστά περιορισμό κινήσεως κεφαλαίων.

46 — Ο περιορισμός αυτός επιβεβαιώθηκε ρητώς με την οδηγία 2004/56/ΕΚ του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 2004, για τροποποίηση της οδηγίας 77/799 (ΕΕ L 127, σ. 70).

Ένας τέτοιος περιορισμός δικαιολογείται λόγω της ανάγκης να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, εφόσον η απαλλαγή υπόκειται σε όρους που δεν μπορούν να εξακριβωθούν από τις εθνικές φορολογικές αρχές με ίδια μέσα και απαιτούν πληροφορίες τις οποίες μπορούν να λάβουν μόνον οι αρμόδιες αρχές της χώρας εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας.

IV — Πρόταση

157. Με βάση τα προηγηθέντα, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Regeringsrätten ως εξής:

«Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι νομοθεσία δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται υπό τη μορφή μετοχών θυγατρικής μπορούν να απαλλαγούν του φόρου εισοδήματος μόνον αν η διανέμουσα μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ ή σε χώρα με την οποία το κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση περιέχουσα διάταξη που προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών συνιστά περιορισμό κινήσεως κεφαλαίων.

Ένας τέτοιος περιορισμός δικαιολογείται λόγω της ανάγκης να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, εφόσον η απαλλαγή υπόκειται σε όρους που δεν μπορούν να εξακριβωθούν από τις εθνικές φορολογικές αρχές με ίδια μέσα και απαιτούν πληροφορίες τις οποίες μπορούν να λάβουν μόνον οι αρμόδιες αρχές της χώρας εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας.»