ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 13ης Ιουλίου 1993 *

Στην υπόθεση C-330/91,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

The Queen

και

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, 7, 52 και 58 της Συνθήκης ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, πρόεδρο τμήματος και προεδρεύοντα, M. Zuleeg και J. L. Murray, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse και D. A. O. Edward, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Darmon
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Commerzbank AG, εκπροσωπούμενη από τους Gerald Barling, QC, και David Anderson, barrister, ως εντολοδόχους του Stephen Kon, solicitor,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John Collins, Assistant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τους Alan Moses, QC, και Derrick Wyatt, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Thomas Cusack, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Commerzbank AG, της Κυβέρνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και της Επιτροπής κατά τη συνεδρίαση της 20ής Ιανουαρίου 1993,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Μαρτίου 1993,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 12ης Απριλίου 1991, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Δεκεμβρίου 1991, το Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (στο εξής: High Court) υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των διατάξεων της Συνθήκης αυτής σχετικά με το δικαίωμα εγκαταστάσεως και την απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγενείας.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας γερμανικού δικαίου Commerzbank (στο εξής: Commerzbank), που έχει την έδρα της στη Γερμανία, και των Inland Revenue Commissioners (στο εξής: φορολογική διοίκηση) σχετικά με τις προϋποθέσεις επιβολής των φόρων που προβλέπονται από τον Income and Corporation Taxes Act 1988 (νόμο του 1988 περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών).

3 Τα κατωτέρω εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά προκύπτουν από τη διάταξη περί παραπομπής.

4 Η Commerzbank διαθέτει στο Ηνωμένο Βασίλειο υποκατάστημα, μέσω του οποίου χορήγησε δάνεια σε διάφορες εταιρίες των Ηνωμένων Πολιτειών από το 1973 έως το 1976. Επί των εισπραχθέντων από τις εταιρίες αυτές τόκων η Commerzbank κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο ύψους 4 222 234 λιρών στερλινών (UK£).

5 Στη συνέχεια η Commerzbank ζήτησε από τη φορολογική διοίκηση την επιστροφή του ποσού αυτού με την αιτιολογία ότι οι τόκοι αυτοί απαλλάσσονταν στο Ηνωμένο Βασίλειο δυνάμει του άρθρου XV της Συμβάσεως της 2ας Αυγούστου 1946 μεταξύ της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και της Κυβερνήσεως των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο εισοδήματος (S.R. & O. 1946 αριθ. 1327), όπως τροποποιήθηκε με Πρωτόκολλο της 20ής Σεπτεμβρίου 1966 (S.I.1966 αριθ. 1188). Η διάταξη αυτή προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι οι καταβαλλόμενοι από αμερικανική εταιρία τόκοι φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνον όταν καταβάλλονται σε εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου ή σε εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά συνέπεια, επειδή η Commerzbank δεν έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, της επεστράφη ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος.

6 Σε σχέση με την επιστροφή αυτή, η Commerzbank επικαλέσθηκε την ευεργετική διάταξη του άρθρου 825 του Income and Corporation Taxes Act 1988. Το άρθρο αυτό ορίζει τα εξής:

«1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται στις ακόλουθες καταβολές που πραγματοποιούνται προς μία εταιρία κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία η εταιρία είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο (...):

α) επιστροφή του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε από την εταιρία κατά τη διάρκεια της λογιστικής αυτής χρήσεως (...)·

2. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του παρόντος άρθρου, όταν η προβλεπόμενη από το παρόν άρθρο καταβολή ύψους τουλάχιστον 100 UK£ πραγματοποιείται από φορολογική αρχή ή επιθεωρητή δώδεκα μήνες μετά τη λαμβανόμενη υπόψη ημερομηνία, το ποσό της καταβολής προσαυξάνεται, δυνάμει του παρόντος άρθρου, κατά ποσό καλούμενο "επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό", ίσο προς τον τόκο επί του καταβαλλομένου ποσού, ο οποίος υπολογίζεται βάσει ετησίου επιτοκίου 8,25 % (...).»

7 Η Commerzbank ζήτησε από τη φορολογική διοίκηση την καταβολή του εν λόγω επιπλέον επιστρεφομένου ποσού· κατά τους υπολογισμούς της εταιρίας αυτής, η προσαύξηση ανερχόταν στο ποσό των 5 199 258 UK£.

8 Η φορολογική διοίκηση απέρριψε την αίτηση της Commerzbank με την αιτιολογία ότι η εταιρία αυτή δεν είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατόπιν αυτού η Commerzbank άσκησε αγωγή ενώπιον του High Court και ζήτησε τον έλεγχο νομιμότητας της απορριπτικής αυτής αποφάσεως, ισχυριζόμενη ότι η άρνηση καταβολής της προσαυξήσεως στις εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά περιορισμό του δικαιώματος εγκαταστάσεως καθώς και έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας, αφού οι περισσότερες από τις θιγόμενες εταιρίες είναι αλλοδαπές.

9 Το High Court έκρινε αναγκαίο να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, 7, 52 και 58 της Συνθήκης.

10 Το προδικαστικό αυτό ερώτημα έχει ως εξής:

«Όταν

i) μία εταιρία που έχει συσταθεί κατά το δίκαιο κράτους μέλους, στο οποίο έχει και την κύρια εγκατάστασή της, ασκεί δραστηριότητες μέσω υποκαταστήματός της σε δεύτερο κράτος μέλος·

ii) ζητείται από την εταιρία να καταβάλει φόρο στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος επί ορισμένων κερδών από τη δραστηριότητα του υποκαταστήματος, η δε εταιρία καταβάλλει τον φόρο αυτόν·

iii) ο εν λόγω φόρος δεν οφείλεται κανονικά, αν υπέρ της εταιρίας ισχύει απαλλαγή δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας συναφθείσας μεταξύ του δευτέρου κράτους μέλους και τρίτης χώρας, η οποία καλύπτει τις εταιρίες που δεν έχουν την ιθαγένεια του δευτέρου κράτους μέλους ούτε έχουν τη φορολογική τους έδρα εντός αυτού·

iv) η εταιρία ζητεί να τύχει της απαλλαγής αυτής και επιτυγχάνει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου·

v) η νομοθεσία του δευτέρου κράτους μέλους προβλέπει αποζημίωση υπό μορφή καταβολής τόκων (καλούμενη "επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό"), αν η εταιρία στην οποία επιστρέφεται ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος είχε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα την έδρα της στο κράτος μέλος αυτό·

vi) η εταιρία ζητεί την καταβολή του επιπλέον επιστρεφομένου ποσού, παρά το γεγονός ότι δεν είχε την έδρα της στο εν λόγω κράτος μέλος κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα·

vii) το δεύτερο κράτος μέλος αρνείται για τον λόγο αυτό να καταβάλει το επιπλέον ποσό στην εταιρία·

αντιβαίνει η άρνηση του δευτέρου κράτους μέλους να καταβάλει στην εταιρία το επιπλέον ποσό, με την αιτιολογία ότι η εταιρία δεν έχει την έδρα της στο κράτος αυτό, προς το κοινοτικό δίκαιο, και ειδικότερα προς τα άρθρα 5, 7, 52 έως 58 της Συνθήκης ΕΟΚ; Έχει σημασία το ότι η εταιρία δεν θα ετύγχανε απαλλαγής από τον φόρο (οπότε δεν θα ετίθετο θέμα επιστροφής του φόρου και, επομένως, καταβολής του επιπλέον ποσού), αν είχε την έδρα της στο κράτος μέλος αυτό;»

11 Στην έκθεση ακροατηρίου αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, η εφαρμοζόμενη ρύθμιση καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω, παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

12 Από την εξέταση του φακέλου προκύπτει ότι το εθνικό δικαστήριο, με το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε, ερωτά, πρώτον, κατά πόσον τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης καθώς και τα άρθρα 5 και 7 επιτρέπουν στη νομοθεσία κράτους μέλους να παρέχει τη δυνατότητα αναζητήσεως προσαυξημένων των φόρων που καταβάλλουν αχρεωστήτως οι εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα εντός του κράτους αυτού και να μην παρέχει την ίδια δυνατότητα στις εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα σε άλλο κράτος μέλος και, δεύτερον, κατά πόσον το σύστημα αυτό συνεπάγεται δυσμενή διάκριση παρά

το γεγονός ότι η απαλλαγή από τον φόρο, στην οποία οφείλεται η επιστροφή, ισχύει μόνο για τις εταιρίες που δεν έχουν τη φορολογική τους έδρα σε αυτό το κράτος μέλος.

13 Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο με την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18), η ελευθερία εγκαταστάσεως, που αναγνωρίζει το άρθρο 52 στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός 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. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να τονιστεί, όσον αφορά τις εταιρίες, ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, στον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με τον έννομη τάξη ενός κράτους. Με την ίδια απόφαση, το Δικαστήριο κατέληξε ότι το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω και μόνον του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα αφαιρούσε από τη διάταξη αυτή το περιεχόμενό της.

14 Επίσης, από τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu, Συλλογή 1974, σ. 87) προκύπτει ότι οι κανόνες περί ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ή έδρας των εταιριών, αλλά και κάθε συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα.

15 Επιβάλλεται συναφώς η παρατήρηση ότι, καίτοι εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της έδρας της εταιρίας, το κριτήριο της υπάρξεως φορολογικής έδρας εντός της επικράτειας κράτους μέλους για τη χορήγηση της τυχόν προσαυξήσεως των επιστρεπτέων αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων ενδέχεται να αποβεί κυρίως εις βάρος των εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, οι εταιρίες αυτές έχουν συνήθως τη φορολογική τους έδρα εκτός της επικράτειας του εν λόγω κράτους μέλους.

16 Προς δικαιολόγηση της επίμαχης στην κύρια δίκη διατάξεως του εθνικού δικαίου, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι οι εταιρίες οι οποίες δεν έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο, και οι οποίες βρίσκονται επομένως σε θέση όμοια με αυτή στην οποία βρίσκεται η Commerzbank, όχι μόνο δεν υφίστανται δυσμενή διάκριση από το ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογικό καθεστώς, αλλά βρίσκονται σε προνομιακή θέση. Συγκεκριμένα, απαλλάσσονται από τον φόρο που οφείλουν κανονικά οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει λόγος για δυσμενή διάκριση ως προς το επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό: οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο υπόκεινται σε διαφορετική μεταχείριση από αυτές που δεν έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο διότι, ως προς την επιβολή του φόρου εταιριών, βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση.

17 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

18 Διάταξη εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη, συνεπάγεται άνιση μεταχείριση. Πράγματι, εφόσον μία εταιρία που δεν έχει την έδρα της στο κράτος αυτό στερείται του δικαιώματος προσαυξήσεως του επιστρεπτέου αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, το οποίο χορηγείται σε κάθε περίπτωση στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο κράτος αυτό, περιέρχεται σε δυσμενή μοίρα σε σχέση με τις τελευταίες.

19 Το γεγονός ότι η απαλλαγή από τον φόρο, στην οποία οφείλεται η επιστροφή, ισχύει μόνο για τις εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στο εν λόγω κράτος δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον κανόνα περί αποκλεισμού που έχει γενικό χαρακτήρα. Επομένως, ο κανόνας αυτός συνεπάγεται δυσμενή διάκριση.

20 Με βάση τις προπαρατεθείσες σκέψεις, επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση στο εθνικό δικαστήριο ότι τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης δεν επιτρέπουν στη νομοθεσία κράτους μέλους να παρέχει τη δυνατότητα αναζητήσεως προσαυξημένων των φόρων που έχουν καταβάλει αχρεωστήτως οι εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα εντός του κράτους αυτού και να μην παρέχει την ίδια δυνατότητα στις εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα σε άλλο κράτος μέλος. Το ότι οι τελευταίες αυτές εταιρίες δεν θα απαλλάσσονταν από τον φόρο, αν είχαν την έδρα τους στο κράτος αυτό, δεν ασκεί εν προκειμένω επιρροή.

21 Επειδή μία νομοθεσία όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης αντιβαίνει προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης, παρέλκει η εξέταση του κατά πόσον η νομοθεσία αυτή είναι σύμφωνη προς τα άρθρα 5 και 7.

Επί των δικαστικών εξόδων

22 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 12ης Απριλίου 1991 το Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales, αποφαίνεται:

Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης δεν επιτρέπουν στη νομοθεσία κράτους μέλους να παρέχει τη δυνατότητα αναζητήσεως προσαυξημένων των φόρων που έχουν καταβάλει αχρεωστήτως οι εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα εντός του κράτους αυτού και να μην παρέχει την ίδια δυνατότητα στις εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα σε άλλο κράτος μέλος. Το ότι οι τελευταίες αυτές εταιρίες δεν θα απαλλάσσονταν από τον φόρο, αν είχαν την έδρα τους στο κράτος αυτό, δεν ασκεί εν προκειμένω επιρροή.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 13 Ιουλίου 1993.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Προεδρεύων

G. C. Rodríguez Iglesias

πρόεδρος τμήματος