ξεως φορολογικής έδρας εντός της εθνικής επικράτειας για τη χορήγηση προσαυξήσεως των επιστρεπτέων αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων ενδέχεται να βλάψει ειδικότερα τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη, διότι συνήθως οι εταιρίες αυτές έχουν τη φορολογική τους έδρα εκτός της επικράτειας του εν λόγω κράτους μέλους.

# ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ
## στην υπόθεση C-330/91 *

### I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

A — *Πραγματικά περιστατικά*

Η Commerzbank AG (στο εξής: Commerzbank), ανώνυμη εταιρία γερμανικού δικαίου, διαθέτει στο Ηνωμένο Βασίλειο υποκατάστημα. Μέσω του υποκαταστήματος αυτού χορήγησε δάνεια, μεταξύ 1973 και 1976, σε διάφορες εταιρίες των Ηνωμένων Πολιτειών. Επί των τόκων που εισέπραξε από τις εταιρίες αυτές η Commerzbank κατέβαλε στους Inland Revenue Commissioners (στο εξής: φορολογική διοίκηση) φόρο ύψους 4 222 234 λιρών Αγγλίας (UK£).

Στη συνέχεια, η Commerzbank ζήτησε από τη φορολογική διοίκηση την επιστροφή του ποσού αυτού με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω τόκοι δεν υπέκειντο σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο κατ' εφαρμογήν 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 το φόρο εισοδήματος (S.R. και O. 1946, αριθ. 1327), όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 20ής Σεπτεμβρίου 1966 (S.I. 1966, αριθ. 1188). Η διάταξη αυτή προβλέπει κατ' ουσίαν ότι οι τόκοι που καταβάλλονται από αμερικανικές εταιρίες φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνο όταν ο δικαιούχος είναι εταιρία του Ηνωμένου Βασιλείου ή εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος επεστράφη στην Commerzbank το 1990.

Σε σχέση με την επιστροφή αυτή, η Commerzbank ζήτησε επίσης από τη φορολογική διοίκηση αποζημίωση ίση με την απώλεια εισοδημάτων που υπέστη κατά το χρονικό διάστημα που η διοίκηση είχε στην κατοχή της τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο· κατά τους υπολογισμούς της εταιρίας, η απώλεια ανερχόταν κατά το χρόνο της επιστροφής σε 5 199 258 UK£, ποσό δηλαδή μεγαλύτερο από τον καταβληθέντα φόρο.

Η Commerzbank επικαλέστηκε ως νομική βάση της αιτήσεώς της το άρθρο 825 του Income and Corporation Taxes Act 1988 (νόμου του 1988 περί φόρου εισοδήματος

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

και φόρου εταιριών), που προβλέπει ότι σε περίπτωση επιστροφής φόρου η εταιρία έχει δικαίωμα αποζημιώσεως που υπολογίζεται βάσει ετησίου επιτοκίου 8,5 % επί των επιστρεφομένων ποσών, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία έχει τη φορολογική της έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η διάταξη αυτή 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 % (...).»

Η αίτηση της Commerzbank απορρίφθηκε. Για τον λόγο αυτό η εταιρία υπέβαλε ενώπιον του High Court of Justice of England and Wales (στο εξής: High Court) αίτηση ελέγχου της νομιμότητας (judicial review) της απορριπτικής αποφάσεως. Η Commerzbank ισχυρίστηκε ενώπιον του δικαστηρίου αυτού ότι η άρνηση χορηγήσεως της αποζημιώσεως στις εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά περιορισμό του δικαιώματος εγκαταστάσεως καθώς και έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας, αφού οι περισσότερες από τις θιγόμενες εταιρίες είναι αλλοδαπές.

Η φορολογική διοίκηση αντέτεινε ότι η Commerzbank όχι μόνο δεν υφίσταται δυσμενή διάκριση, αλλά βρίσκεται, στην πραγματικότητα, σε προνομιακή θέση, λόγω της απαλλαγής που της χορηγήθηκε.

Το High Court τόνισε ότι η έκβαση της διαφοράς εξαρτάται από τον τρόπο αξιολογήσεως της φορολογικής καταστάσεως της Commerzbank. Αν το ζήτημα επικεντρωθεί στο συγκεκριμένο γεγονός που προκάλεσε, κατά τους ισχυρισμούς της, τη ζημία, δηλαδή στην άρνηση καταβολής αποζημιώσεως, η δυσμενής διάκριση καθίσταται προφανής. Αντίθετα, αν ληφθεί υπόψη η απαλλαγή της οποίας έκανε χρήση η Commerzbank, η ζημία δεν είναι πλέον προφανής και καθίσταται δυσχερής η σύγκριση της καταστάσεως στην οποία βρίσκεται η εταιρία με την κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι ανταγωνιστές της στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Υπό τις συνθήκες αυτές το High Court αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 12ης Απριλίου 1991, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα.

«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 του κράτοςς 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·

μήπως 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 αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, στα άρθρα 5, 7, 52 έως 58 της Συνθήκης ΕΟΚ; Έχει σημασία το ότι η εταιρία δεν θα είχε απαλλαγή 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;»

## Β — *Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου*

Η διάταξη του High Court πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 18 Δεκεμβρίου 1991.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν:

— στις 15 Απριλίου 1992 η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Thomas Cusack, νομικό σύμβουλο,

— στις 22 Απριλίου 1992 η Commerzbank AG, εκπροσωπούμενη από τους Gerald Barling, QC, και David Anderson, barrister, ενεργούντες κατ' εντολή του Stephen Kon, solicitor,

— στις 23 Απριλίου 1992 η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John Collins, Assistant Treasury Solicitor, επικουρούμενο από τους Alan Moses, QC, και Derrick Wyatt, barrister.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

## II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

### Α — *Παρατηρήσεις της Commerzbank*

Η *Commerzbank* υποστηρίζει, καταρχάς, ότι η διαφορετική μεταχείριση στην οποία υπόκειται επειδή δεν έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά περιορισμό του δικαιώματος εγκαταστάσεως και ότι ο περιορισμός αυτός αντιβαίνει προς το άρθρο 52 (σε συνδυασμό με το άρθρο 58) της Συνθήκης.

Συναφώς η Commerzbank αναφέρεται, καταρχάς, στην απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας «Ελευθερία εγκαταστάσεως των ασφαλιστικών εταιριών — Φόρος επί των εταιριών και προκαταβληθείς φόρος» (Συλλογή 1986, σ. 273), της οποία τα πραγματικά περιστατικά είναι, κατά την εκτίμησή της, πανομοιότυπα με αυτά της παρούσας υποθέσεως. Τα πραγματικά περιστατικά, όπως παρατίθενται από την Commerzbank, είναι τα ακόλουθα. Επρόκειτο για ένα γαλλικό νόμο, ο οποίος χορηγούσε στους μετόχους ένα φορολογικό πλεονέκτημα, υπό τον όρο ότι έχουν στη Γαλλία την πραγματική τους κατοικία (αν επρόκειτο για ιδιώτη) ή την καταστατική τους έδρα (αν επρόκειτο για νομικό πρόσωπο). Σκοπός του νόμου ήταν να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να φορολογούνται τα εισοδήματα, για τα οποία είχε ήδη επιβληθεί φόρος επί των εταιριών, και μετά τη διανομή τους, όταν περιέρχονται στους μετόχους. Για την αποφυγή της διπλής αυτής φορολογήσεως ο νόμος επέτρεπε στους μετόχους να εκπέσουν, από τον οφειλόμενο φόρο, ένα μέρος του φόρου που είχε καταβάλει η εταιρία επί του ιδίου εισοδήματος.

Στην υπόθεση αυτή, όπως τονίζει η Commerzbank, το Δικαστήριο έκρινε ότι η Γαλλία, επιφυλάσσοντας ένα φορολογικό πλεονέκτημα στους υπηκόους της, επιχείρησε σε βάρος των μη υπηκόων δυσμενή διάκριση, η οποία έθιγε την ελευθερία δημιουργίας δευτερεύουσας εγκαταστάσεως. Κατά την Commerzbank, η νομολογία του Δικαστηρίου πρέπει να εφαρμοστεί και επί της παρούσας υποθέσεως, δεδομένου ότι, όπως και στην προπαρατεθείσα απόφαση, δεν χορηγήθηκε ορισμένο φορολογικό πλεονέκτημα με την αιτιολογία ότι η ενδιαφερόμενη εταιρία δεν είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Στη συνέχεια η Commerzbank ισχυρίζεται ότι η απαγόρευση διαφορετικής μεταχειρίσεως των υπηκόων των κρατών μελών ανάλογα με τον τόπο κατοικίας τους απορρέει όχι μόνο από τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης αλλά επίσης και από το Γενικό Πρόγραμμα για την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 7). Στόχος του προγράμματος αυτού είναι η εξάλειψη κάθε μέτρου που, καίτοι εφαρμόζεται αδιακρίτως ιθαγενείας, παρεμποδίζει αποκλειστικά ή κυρίως την ανάληψη ή άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων από υπηκόους άλλων κρατών μελών. Η Commerzbank φρονεί ότι μια ρύθμιση που εξαρτά τη χορήγηση αποζημιώσεως από την ύπαρξη έδρας μπορεί να παρεμποδίσει την ανάληψη από υπηκόους άλλων κρατών μελών μιας επαγγελματικής δραστηριότητας καθώς και την άσκηση της δραστηριότητας αυτής από τα παραπάνω πρόσωπα.

Η απαγόρευση διακρίσεως λόγω έδρας απορρέει επίσης, έμμεσα, από τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και κινήσεως κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές απαγορεύουν, στους τομείς τους οποίους ρυθμίζουν, τέτοιες διακρίσεις. Εξάλλου, επειδή το δικαίωμα εγκαταστάσεως «θεμελιώνεται στις ίδιες αρχές» όπως και οι παραπάνω διατάξεις, πρέπει ομοίως να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει την απαγόρευση αυτή.

Δεύτερον, η Commerzbank ισχυρίζεται ότι η διαφορετική μεταχείριση στην οποία υπόκειται μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως

έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας, η οποία απαγορεύεται από τα άρθρα 7 και 52 (σε συνδυασμό με το άρθρο 58) της Συνθήκης.

Προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη της διακρίσεως αυτής, η Commerzbank παρατηρεί ότι οι εταιρίες στις οποίες δεν καταβάλλεται αποζημίωση είναι κυρίως αλλοδαπές εταιρίες. Αυτό εξηγείται, κατά την Commerzbank, από το γεγονός ότι οι θιγόμενες εταιρίες έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και την ιθαγένεια του κράτους αυτού, αφού πολλά από τα εν λόγω κράτη χρησιμοποιούν, κατα την Commerzbank, την έδρα ως κριτήριο για τη χορήγηση της ιθαγενείας.

Προς στήριξη των ισχυρισμών της η Commerzbank παραθέτει επίσης την απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779), κατά την οποία το κριτήριο της μόνιμης διαμονής εντός του εθνικού εδάφους για τη χορήγηση ενός πλεονεκτήματος στον ενδιαφερόμενο (επρόκειτο στην περίπτωση εκείνη για δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου) ενδέχεται, ακόμα και όταν εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του υποκειμένου στον φόρο, να περιάγει σε δυσμενέστερη θέση τους υποκειμένους στον φόρο που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών.

Τρίτον, η Commerzbank, αφού εξετάζει τον τρόπο μεταχειρίσεως των μη υπηκόων, τονίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση — είτε λόγω έδρας είτε λόγω ιθαγενείας — συνάδει προς τη Συνθήκη εφόσον δικαιολογείται από αντικειμενικό λόγο.

Κατά την Commerzbank, οι δικαιολογίες που προέβαλε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν πληρούν την προϋπόθεση αυτή.

Η Commerzbank αμφισβητεί π.χ. ότι η χορήγηση της αποζημιώσεως στις εταιρίες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε άλλο κράτος μέλος επιβαρύνει ακόμη περισσότερο τις διοικητικές και δημοσιονομικές αρχές, οι οποίες πρέπει να εξακριβώνουν το καθεστώς και τα εισοδήματα των εταιριών αυτών.

Επίσης, αντικρούει το επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η άρνηση καταβολής της αποζημιώσεως προορίζεται να αντισταθμίσει ή να περιορίσει το πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον φόρο, του οποίου έτυχε η Commerzbank. Συναφώς η Commerzbank επικαλείται δύο επιχειρήματα. Καταρχάς, τονίζει ότι οι συνθήκες της επιστροφής, και ειδικότερα ο λόγος για τον οποίο δεν οφείλεται φόρος, δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη για την επίλυση του ζητήματος αν η διαφορετική μεταχείριση είναι δικαιολογημένη· κατά την Commerzbank, το μόνο που ενδιαφέρει είναι το γεγονός ότι οι υποκείμενοι σε φόρο, οι οποίοι υφίστανται την ίδια ζημία σε περίπτωση αχρεωστήτου καταβολής, τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως κατά την επιστροφή του φόρου. Στη συνέχεια η Commerzbank υπενθυμίζει ότι, όπως δέχτηκε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, η άρνηση χορηγήσεως ενός φορολογικού πλεονεκτήματος στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη μέριμνα αντισταθμίσεως των φορολογικών πλεονεκτημάτων που τους παρέχονται· ακόμη και αν τα πλεονεκτήματα αυτά υπάρχουν, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την παράβαση της προβλεπόμενης από το άρθρο 52 υποχρεώσεως για την εξασφάλιση ίδιας μεταχειρίσεως στις εταιρίες των άλλων κρατών μελών όπως και στις ημεδαπές.

Εξάλλου η Commerzbank αντικρούει την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι παράβαση της Συνθήκης θα υπήρχε μόνο στην περίπτωση που οι μη κάτοικοι υφίσταντο ζημία. Συναφώς, αναφέρεται στην προπαρατεθείσα απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, Biehl, με την οποία, όπως τονίζει, η εθνική νομοθεσία, καίτοι δεν είχε προκαλέσει καμία ζημία στην περίπτωση εκείνη, κρίθηκε αντίθετη προς τη Συνθήκημε την αιτιολογία ότι μπορούσε υπό άλλες

περιστάσεις να προκαλέσει βλάβη στους μη κατοίκους. Κατά την Commerzbank, η νομολογία αυτή πρέπει να εφαρμοστεί και επί της παρούσας υποθέσεως. Όπως υποστηρίζει, η βρετανική νομοθεσία ενδέχεται, πράγματι, να προκαλέσει ζημία στους μη κατοίκους σε ορισμένες περιπτώσεις, έστω και αν εν προκειμένω — αν υποτεθεί ότι η εκτίμηση της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου είναι ορθή — η εταιρία δεν υπέστη καμία ζημία. Για να δικαιολογήσει την άποψή της, η Commerzbank αναφέρει την περίπτωση ενός κατοίκου και ενός μη κατοίκου, οι οποίοι έχουν, και οι δύο, δικαίωμα επιστροφής φόρου. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τη βρετανική νομοθεσία, παρέχεται δικαίωμα αποζημιώσεως στον κάτοικο όχι όμως στον μη κάτοικο, ο οποίος, επομένως υφίσταται ζημία.

Επίσης, η Commerzbank παρατηρεί ότι το άρθρο 220 της Συνθήκης, που καλεί τα κράτη μέλη να διεξαγάγουν διαπραγματεύσεις για την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις απορρέουσες από το άρθρο 52 υποχρεώσεις, υποβάλλοντος σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση όσους δεν έχουν κατοικία στο έδαφός τους. Σχετικώς η Commerzbank υπενθυμίζει ότι με την προπαρατεθείσα απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα δικαιώματα που απορρέουν από το άρθρο 52 της Συνθήκης είναι ανεπιφύλακτα και ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά το σεβασμό τους από το περιεχόμενο συμβάσεως που έχει συνάψει με άλλο κράτος μέλος.

Τέλος, η Commerzbank σημειώνει ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, έχοντας επίγνωση της υφισταμένης διακρίσεως, υποσχέθηκε το 1975 την τροποποίηση του εν λόγω μέτρου και έχει αποφασίσει έκτοτε ότι η αποζημίωση θα καταβάλλεται ομοίως και στους μη κατοίκους από την ημέρα που θα καθοριστεί από τον Υπουργό Οικονομικών.

Καταλήγοντας, η Commerzbank προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο υποβληθέν από το εθνικό δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα:

«Τα άρθρα 5, 7, 52 και 58 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αρνηθεί την καταβολή ενός ποσού, όπως οι τόκοι επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, για τον μοναδικό λόγο ότι η εταιρία που ζητεί την καταβολή των παραπάνω τόκων δεν εθεωρείτο την εποχή εκείνη ότι είχε την έδρα της σε αυτό το κράτος μέλος, αλλά είχε ιδρυθεί και είχε την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος.»

Β — *Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου*

Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* φρονεί ότι το εν λόγω μέτρο δεν αντιβαίνει ούτε στο άρθρο 7 ούτε στα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης.

Η επιχειρηματολογία της στηρίζεται στην εξέταση της φορολογικής καταστάσεως του υποκαταστήματος της Commerzbank. Συναφώς, η Βρετανική Κυβέρνηση παρατηρεί, καταρχάς, ότι η διένεξη σχετικά με την καταβολή της αποζημιώσεως ανέκυψε με αφορμή την επιστροφή φόρου, την οποία δικαιούνται μόνο οι μη εδρεύοντες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πράγματι το υποκατάστημα της Commerzbank είχε δικαίωμα απαλλαγής λόγω του ότι η εταιρία δεν είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ αντίθετα, υπό τις αυτές περιστάσεις, μια βρετανική τράπεζα ασκούσα δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο θα υπέκειτο σε φορολογία.

Εμβαθύνοντας την ανάλυσή της, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται, εν συνεχεία, ότι, απ' όσο γνωρίζει, δεν καταβλήθηκε φόρος σε κανένα κράτος μέλος επί των τόκων που κατέβαλαν οι αμερικανικές εταιρίες στην Commerzbank. Όπως

υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, οι τόκοι αυτοί απαλλάχθηκαν από τη φορολογία όχι μόνο στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά επίσης, δυνάμει της ίδιας συμβάσεως, στις Ηνωμένες Πολιτείες καθώς και στη Γερμανία, κατ' εφαρμογή αντίστοιχης συμβάσεως που έχει συναφθεί μεταξύ της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου.

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου συνάγει από τη χορήγηση της απαλλαγής στο υποκατάστημα της Commerzbank τα ακόλουθα συμπεράσματα.

Πρώτον, η άρνηση χορηγήσεως της αποζημιώσεως πρέπει να ενταχθεί στο όλο πλαίσιο της χορηγουμένης απαλλαγής. Το Δικαστήριο αναγνώρισε την ορθότητα της συνολικής αυτής προσεγγίσεως με την απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, 152/73, Sotgiu (Συλλογή τόμος 1974, σ. 87), με αφορμή αποζημίωση καταβαλλόμενη σε εργαζομένους, της οποίας το ποσό ήταν μεγαλύτερο όταν ο εργαζόμενος είχε προσληφθεί στο εθνικό έδαφος απ' ό,τι όταν είχε προσληφθεί σε άλλο κράτος μέλος. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υπογραμμίζει ότι παρά τη διαφορά αυτή η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη νομοθεσία θεωρήθηκε συνάδουσα προς τη Συνθήκη, επειδή το μικρότερο ύψος του ποσού σε περίπτωση προσλήψεως σε άλλο κράτος μέλος αντισταθμιζόταν από τη μεγαλύτερη διάρκεια καταβολής της αποζημιώσεως.

Δεύτερον, το δικαίωμα εγκαταστάσεως που επικαλείται η Commerzbank δεν υπέστη στην παρούσα περίπτωση περιορισμό αντιβαίνοντα προς τη Συνθήκη, αφού η εταιρία αυτή, λόγω της απαλλαγής, δεν υπέστη ζημία. Υπό τις συνθήκες αυτές η χορήγηση αποζημιώσεως στην Commerzbank θα καθιστούσε, κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ακόμη ευνοϊκότερη την ήδη προνομιακή μεταχείρισή της. Η ερμηνεία του άρθρου 52 κατά τρόπο που να επιτρέπει τη χορήγηση επιπλέον πλεονεκτήματος στους μη εδρεύοντες στο Ηνωμένο Βασίλειο υπερακοντίζει τον σκοπό του άρθρου αυτού.

Προς στήριξη της απόψεως αυτής, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρεται στην απόφαση της 7ης Μαΐου 1981, 153/80, Rumhaus Hansen (Συλλογή 1981, σ. 1165), η οποία αφορούσε ορισμένους εσωτερικούς φόρους που συνιστούσαν δυσμενή διάκριση (άρθρο 95)· κατά την απόφαση αυτή, το κοινοτικό δίκαιο δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να αντιμετωπίζουν τα εισαγόμενα προϊόντα ευνοϊκότερα από ό,τι την εθνική τους παραγωγή.

Τρίτον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αμφισβητεί ότι η Commerzbank υπέστη οποιαδήποτε δυσμενή διάκριση. Συναφώς υπενθυμίζει καταρχάς ότι για την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως απαιτείται η διαφορετική μεταχείριση προσώπων που βρίσκονται στην ίδια ακριβώς κατάσταση. Όμως, από την απαλλαγή που χορηγήθηκε στην Commerzbank πρέπει να συναχθεί ότι η εταιρία αυτή δεν βρίσκεται σε κατάσταση που να μπορεί να συγκριθεί με αυτή στην οποία βρίσκονται οι ανταγωνιστές της στο Ηνωμένο Βασίλειο· κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να γίνει λόγος για την επιβολή οποιασδήποτε δυσμενούς διακρίσεως.

Στην αλληλουχία αυτή, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου τονίζει επίσης ότι, όπως έγινε δεκτό με την προπαρατεθείσα απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, το άρθρο 52 απαγορεύει την άρνηση χορηγήσεως στους μη κατοίκους ενός πλεονεκτήματος που χορηγείται στους κατοίκους, εφόσον οι δύο αυτές ομάδες φορολογουμένων βρίσκονται στην ίδια κατάσταση ως προς την επιβολή φόρου επί των κερδών τους. Από αυτό συνάγεται ότι δεν είναι δυνατόν να υπάρχει διάκριση, όταν οι εταιρίες δεν υπόκεινται στην ίδια μεταχείριση ως προς τη φορολογία επί των κερδών τους, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, αφού η Commerzbank απολαύει

απαλλαγής που δεν παρέχεται στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται επίσης ότι η κατά τους ισχυρισμούς της Commerzbank υφισταμένη δυσμενής διάκριση ουδαμώς στηρίζεται στη διαφορετική ιθαγένεια. Η ύπαρξη διακρίσεως λόγω ιθαγενείας προϋποθέτει ότι ένα μέτρο θίγει κατά κύριο λόγο τους υπηκόους άλλων κρατών μελών. Εντούτοις, ο κανόνας αυτός δεν πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο απόλυτο στα φορολογικά θέματα, όπου η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως αποκλείεται, όταν θίγεται εξίσου ένας «σημαντικός» αριθμός ημεδαπών φορολογουμένων· το Δικαστήριο αναγνώρισε την εξαίρεση αυτή με τη νομολογία του σχετικά με τους έμμεσους φόρους, αλλά η εξαίρεση αυτή ισχύει εξίσου και για τους άμεσους φόρους. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι η νομοθεσία για την οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση θίγει και πολλές βρετανικές εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα στο εξωτερικό.

Τέλος, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι η άρνηση καταβολής αποζημιώσεως στις εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο δικαιολογείται από αντικειμενικούς λόγους. Συναφώς, εκθέτει ότι η αποζημίωση προορίζεται να αντισταθμίσει την καθυστέρηση της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Όμως, όπως σημειώνει, η καθυστέρηση αυτή οφείλεται σε πολλές περιπτώσεις σε αμέλεια των μη εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών, οι οποίες υποβάλλουν καθυστερημένα την αίτηση επιστροφής. Η καθυστέρηση αυτή οφείλεται εξίσου στο ότι η εξουσία επιβολής των φόρων κατανέμεται μεταξύ πλειόνων κρατών μελών· το ύψος του επιστρεφομένου ποσού εξαρτάται, λόγω της κατανομής αυτής, από τον καταβληθέντα σε άλλα κράτη μέλη φόρο ή από την απαλλαγή που χορηγήθηκε στα κράτη αυτά. Δεν είναι δυνατόν, σημειώνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, να ζητήσει κανείς από τη φορολογική διοίκηση του Ηνωμένου Βασιλείου να αντισταθμίσει, με την καταβολή αποζημιώσεως, μια καθυστέρηση για την οποία δεν είναι υπεύθυνη.

Για τους αμέσως παραπάνω μνημονευθέντες λόγους η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα:

«Προκειμένου να κριθεί, στο πλαίσιο του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΟΚ, αν ένας φορολογούμενος που δεν έχει την κατοικία του σε ορισμένο κράτος μέλος απολαύει, δυνάμει της εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως, ίσης μεταχειρίσεως ως προς την προσαύξηση της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι κατ' ιδίαν περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένου του γεγονότος ότι η επιστροφή του φόρου πραγματοποιήθηκε επειδή ο δικαιούχος δεν έχει την ιθαγένεια του κράτους αυτού ούτε την έδρα του στο κράτος αυτό. Από αυτό προκύπτει ότι μια εταιρία που έχει ιδρυθεί σε κράτος μέλος και διαθέτει υποκατάστημα σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ κατά της φορολογικής διοικήσεως του δευτέρου κράτους μέλους για να επιτύχει την καταβολή προσαυξήσεως επί του επιστρεφόμενου λόγω αχρεωστήτου καταβολής φόρου, εφόσον η επιστροφή πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογήν συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, επειδή η εν λόγω εταιρία δεν είχε την έδρα της στο κράτος αυτό, και εφόσον την επιστροφή αυτή δεν μπορούσε σε καμιά περίπτωση να ζητήσει επιχείρηση ιδρυθείσα στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος.»

Γ — *Παρατηρήσεις της Επιτροπής*

Η Επιτροπή φρονεί ότι η βρετανική νομοθεσία αποτελεί κατάφωρη παράβαση των άρθρων 7, 52 και 58 της Συνθήκης.

Με τον συλλογισμό της υπενθυμίζει, πρώτον, ότι το άρθρο 7 διακηρύσσει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων

λόγω ιθαγενείας, η οποία εφαρμόζεται και διασαφηνίζεται με το άρθρο 52 σε σχέση με την ελευθερία εγκαταστάσεως. Από την αμοιβαία σχέση μεταξύ των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι η αντιβαίνουσα προς το άρθρο 52 νομοθεσία παραβιάζει επίσης το άρθρο 7.

Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, προκειμένου να κριθεί αν η άρνηση χορηγήσεως της αποζημιώσεως στους μη κατοίκους είναι αντίθετη προς τη Συνθήκη, πρέπει η άρνηση αυτή να ενταχθεί στο όλο πλαίσιό της και να εξεταστεί υπό το φως της χορηγουμένης σε αυτή την ομάδα φορολογουμένων απαλλαγής· η προσέγγιση αυτή — την οποία η Επιτροπή χαρακτηρίζει ως συνολική — χρησιμοποιήθηκε από το Δικαστήριο στις προπαρατεθείσες αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1974, Sotgiu, και της 8ης Μαΐου 1990, Biehl.

Τρίτον, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η άρνηση καταβολής αποζημιώσεως σε ορισμένες εταιρίες, με την αιτιολογία ότι δεν έχουν την έδρα τους εντός του εθνικού εδάφους, συνιστά δυσμενή διάκριση που απαγορεύεται από τα άρθρα 7, 52 και 58 της Συνθήκης.

Προκειμένου να δικαιολογήσει την άποψή της, η Επιτροπή υπενθυμίζει καταρχάς ότι, όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, δεν είναι δυνατόν να μην παρέχεται στους μη εδρεύοντες σε κάποιο κράτος μέλος ένα φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται στους εδρεύοντες σε αυτό το κράτος μέλος, όταν οι δύο αυτές ομάδες φορολογουμένων τίθενται «στο ίδιο επίπεδο, όσον αφορά τη φορολογία επί των κερδών τους». Συναφώς η Επιτροπή διευκρινίζει ότι οι κάτοικοι του Ηνωμένου Βασιλείου φορολογούνται στο κράτος αυτό επί του συνόλου των εισοδημάτων τους, ενώ όσοι δεν έχουν κατοικία ή έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο υπόκεινται σε φορολογία μόνο επί των εισοδημάτων που απέκτησαν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Παρά τη διαφορά αυτή, οι δύο αυτές ομάδες φορολογουμένων βρίσκονται στο ίδιο επίπεδο, από φορολογική άποψη, επειδή και οι δύο υπόκεινται στον βρετανικό φόρο.

Στη συνέχεια του συλλογισμού της, η Επιτροπή αναφέρει την περίπτωση δύο εταιριών, η μία εκ των οποίων έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο και η άλλη σε άλλο κράτος μέλος, οι οποίες έχουν καταβάλει αχρεωστήτως φόρο. Κατά την Επιτροπή, οι δύο αυτές εταιρίες πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας ακριβώς μεταχειρίσεως και να λαμβάνουν την από τον νόμο προβλεπόμενη αποζημίωση σε περίπτωση επιστροφής του φόρου. Κατά την εκτίμησή της, το γεγονός και μόνον ότι η αποζημίωση δεν καταβλήθηκε στη μία απ' αυτές με την αιτιολογία ότι έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος αρκεί για να συναχθεί η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως, αντίθετης προς τα άρθρα 7, 52 και 58 της Συνθήκης.

Στη συνέχεια, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι κατά την προπαρατεθείσα απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντισταθμίσει την προνομιακή μεταχείριση που παρέχεται σε όσους δεν έχουν κατοικία στο έδαφός του με την άρνηση της χορηγήσεως σε αυτούς ενός φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται σε όσους έχουν κατοικία στο έδαφός του. Συναφώς, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύει η Commerzbank δεν συνιστά προνομιακή μεταχείριση, αλλά αποτελεί απλώς συνέπεια της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών μελών· εν προκειμένω, αρμόδια για τη φορολόγηση των τόκων που καταβλήθηκαν στο βρετανικό υποκατάστημα της Commerzbank ήταν η Γερμανία, δεδομένου ότι οι γερμανικές εταιρίες υπόκεινται καταρχήν στον γερμανικό φόρο επί του συνόλου των εισοδημάτων τους, έστω και αν αυτά αποκτήθηκαν από υποκαταστήματα που βρίσκονται στην αλλοδαπή.

Η Επιτροπή υπογραμμίζει επίσης ως προς το ζήτημα αυτό ότι η αποζημίωση που χορηγείται σε περίπτωση επιστροφής φόρου δεν συνιστά, όπως και η απαλλαγή, φορολο-

γικό πλεονέκτημα· στην πραγματικότητα, με την αποζημίωση αυτή αντισταθμίζεται η απώλεια εισοδημάτων που υπέστη η εταιρία από το ότι η φορολογική διοίκηση παρακράτησε ένα ποσό που δεν της ανήκε.

Καταλήγοντας, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο:

«α) Η άρνηση του δευτέρου κράτους μέλους να καταβάλει στην εταιρία ένα επιπλέον ποσό κατά την επιστροφή του φόρου, επειδή η εταιρία δεν έχει την έδρα της στο κράτος αυτό, είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο, και ειδικότερα προς τα άρθρα 7 και 52 έως 58 της Συνθήκης ΕΟΚ.

β) Το γεγονός ότι η εταιρία δεν θα απαλλασσόταν από τον φόρο (οπότε δεν θα ετίθετο θέμα επιστροφής του φόρου και, επομένως, καταβολής του επιπλέον ποσού), αν η εταιρία είχε την έδρα της στο κράτος αυτό, δεν έχει εν προκειμένω σημασία.»

R. Joliet
εισηγητής δικαστής