ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L.A. GEELHOED

της 6ης Απριλίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση προέκυψε στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου που αποτελεί αντικείμενο της εκκρεμούς υποθέσεως C-374/04, Test Claimants in the ACT Group Litigation [2], σχετικά με το σύστημα του προκαταβλητέου φόρου εταιριών (Advance Corporation Tax, στο εξής: ACT) που ίσχυσε στο Ηνωμένο Βασίλειο μεταξύ 1973 και 1999. Ενώ η υπόθεση αυτή αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλουν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες σε εταιρίες μετόχους εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλονται σε εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες μετόχους από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, καθώς και σε τρίτες χώρες, σύμφωνα με μια από τις πτυχές του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, την οποία επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Βλ. τις προτάσεις μου της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σ. I-11676.

II — Νομικό και οικονομικό υπόβαθρο της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

A — *Σύνοψη του πλαισίου της φορολογίας μερισμάτων*

2. Πριν την παράθεση των σχετικών διατάξεων του υπό κρίση φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι σημαντικό να εξεταστεί συνοπτικά το ευρύτερο πλαίσιο της φορολογίας των διανεμόμενων εταιρικών κερδών (μερισμάτων) στην ΕΕ, το οποίο αποτελεί το νομικό και οικονομικό υπόβαθρο της υποθέσεως. Κατά τη φορολόγηση των διανεμόμενων εταιρικών κερδών, μπορεί, καταρχήν, να επιβληθεί φόρος σε δύο επίπεδα. Πρώτον, σε επίπεδο εταιρίας με τη μορφή του φόρου εταιριών επί των εταιρικών κερδών. Η επιβολή του φόρου αυτού σε εταιρικό επίπεδο αποτελεί κοινή πρακτική σε όλα τα κράτη μέλη. Δεύτερον, σε επίπεδο μετόχων είτε με τη μορφή φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων που ει-

σπράττει ο μέτοχος (μέθοδος που χρησιμοποιείται στα περισσότερα κράτη μέλη), και/ή με τη μορφή φόρου τον οποίο παρακρατεί η εταιρία κατά τη διανομή [3].

3. Η δυνατότητα επιβολής φόρου στα δύο αυτά επίπεδα ενδέχεται να οδηγήσει αφενός σε οικονομική διπλή φορολογία (διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο δύο διαφορετικών φορολογουμένων) και αφετέρου σε νομική διπλή φορολογία (διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου). Οικονομική διπλή φορολογία υπάρχει όταν, π.χ., τα ίδια κέρδη φορολογούνται πρώτον στο επίπεδο της εταιρίας, με τον φόρο εταιριών, και δεύτερον στο επίπεδο του μετόχου με τον φόρο εισοδήματος. Νομική διπλή φορολογία υπάρχει όταν, π.χ., για τα ίδια κέρδη, ο μέτοχος πλήττεται πρώτα από την παρακράτηση του φόρου και εν συνεχεία από τον φόρο εισοδήματος που επιβάλλουν διαφορετικά κράτη.

4. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά τη νομιμότητα, υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, του συστήματος που έχει θεσπίσει το Ηνωμένο Βασίλειο με κύριο σκοπό την απαλλαγή των μετόχων από την οικονομική διπλή φορολογία.

5. Όταν αποφασίζουν αν και πώς θα επιτύχουν τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν ουσιαστικά μεταξύ τεσσάρων συστημάτων, τα οποία μπορούν να ονομαστούν «κλασικό σύστημα», «σύστημα κατηγοριοποιήσεως», «σύστημα απαλλαγής» και «σύστημα συμψηφισμού». Τα κράτη που επιλέγουν το κλασικό σύστημα φορολογήσεως των μερισμάτων δεν αίρουν την οικονομική διπλή φορολογία: τα εταιρικά κέρδη υπόκεινται σε φόρο εταιριών, τα δε διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται εκ νέου στο επίπεδο των μετόχων μέσω της φορολογίας εισοδήματος. Αντιθέτως, τα συστήματα κατηγοριοποιήσεως, απαλλαγής και συμψηφισμού αποσκοπούν στην πλήρη ή μερική άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας [4]. Τα κράτη που ακολουθούν το σύστημα κατηγοριοποιήσεως (το οποίο υπάρχει σε διάφορες μορφές) υπάγουν μεν τα εταιρικά κέρδη σε φόρο εταιριών, αλλά φορολογούν τα μερίσματα ως χωριστή κατηγορία εισοδήματος. Τα κράτη που ακολουθούν το σύστημα της απαλλαγής απαλλάσσουν από τον φόρο εισοδήματος τα εισοδήματα από μερίσματα. Τέλος, στα συστήματα συμψηφισμού, ο φόρος εταιριών που καταβάλλει η εταιρία συμψηφίζεται πλήρως ή εν μέρει με τον φόρο εισοδήματος επί των μερισμάτων που οφείλει ο μέτοχος, ούτως ώστε ο φόρος εταιριών λειτουργεί ως προκαταβολή έναντι (μέρους) του φόρου

3 — Βλ., ωστόσο, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6) (απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου τα κέρδη που η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει σε μητρική εταιρεία κατέχουσα τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της θυγατρικής).

4 — Ο κύριος λόγος για την επιδίωξη του σκοπού αυτού είναι να μην υπάρχει δυσμενής μεταχείριση της χρηματοδοτήσεως μέσω εισφοράς κεφαλαίου σε σχέση με τη χρηματοδότηση μέσω δανεισμού.

εισοδήματος. Οι μέτοχοι λαμβάνουν έτσι πίστωση για μέρος ή για όλο τον φόρο εταιριών που αναλογεί στα κέρδη από τα οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα, την οποία μπορούν να συμψηφίσουν με τον φόρο εισοδήματος που οφείλουν για τα μερίσματα.

6. Κατά τον κρίσιμο για την υπό κρίση υπόθεση χρόνο, το Ηνωμένο Βασίλειο ακολουθούσε το σύστημα συμψηφισμού για τη φορολόγηση των μερισμάτων.

Β — *Η σχετική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου*

7. Από το 1965 (όταν το Ηνωμένο Βασίλειο θέσπισε τον φόρο εταιριών) μέχρι το 1973 το Ηνωμένο Βασίλειο ακολουθούσε το «κλασικό» σύστημα φόρου εταιριών, το οποίο, όπως περιέγραψα ανωτέρω, δεν αίρει την οικονομική διπλή φορολογία. Το 1973 το Ηνωμένο Βασίλειο καθιέρωσε σύστημα μερικού συμψηφισμού, με σκοπό την απάλειψη των δυσμενών διακρίσεων σε βάρος των διανεμομένων κερδών [5]. Όπως το περιέγραψε το Δικαστήριο με την απόφαση Metallgesellschaft, το σύστημα αυτό λειτουργούσε κατ' ουσίαν ως ακολούθως.

1. ACT: Φορολογική υποχρέωση και συμψηφισμός

8. Οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες, κατά τη διανομή κερδών στις περιπτώσεις που προέβλεπε η ρύθμιση, περιλαμβανομένης της καταβολής μερισμάτων στους μετόχους τους, υποχρεούνταν να καταβάλλουν ACT υπολογιζόμενο επί του ποσού ή της αξίας της πραγματοποιούμενης διανομής [6]. Το άθροισμα του ποσού των διανεμομένων κερδών και του ACT ονομαζόταν franked payment [7].

9. Η εταιρία μπορεί να συμψηφίσει, μέχρι ένα όριο, τον καταβληθέντα ACT με τον κανονικό ή «κύριο» φόρο εταιριών («mainstream» corporation tax, στο εξής: MCT) που οφείλει για τα κέρδη της οικείας χρήσης. Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο ακολουθούσε σύστημα μερικού συμψηφισμού και, ως εκ τούτου, ο ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο συντελεστής φόρου εταιριών υπερέβαινε τον συντελεστή συμψηφισμού του ACT, η εταιρία είχε πάντοτε υπόλοιπο φόρου επί των κερδών της προς καταβολή. Επιπλέον, όταν η εταιρία είχε δικαίωμα πίστωσης του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, μειωνόταν το ποσό του φόρου εταιριών με το οποίο μπορούσε να συμψηφίσει τον ACT [8]. Η εταιρία μπορούσε να μεταφέρει το μη συμψηφισθέν ποσό του

5 — Βλ. «Reform of Corporation Tax», επίσημο έγγραφο που υποβλήθηκε στο Κοινοβούλιο του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τη μετάβαση στο σύστημα μερικού συμψηφισμού, παράγραφοι 1 και 5 (Cmnd. 4955).

6 — Άρθρο 14(1) του νόμου περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών του 1988 (Income και Corporation Taxes Act 1988, στο εξής: TA), ως ίσχυε τότε.

7 — Άρθρο 238(1) TA.

8 — Άρθρο 797(4) TA.

ACT, που ονομάζεται επιπλέον ACT (επιπλέον ACT), σε προηγούμενες ή σε επόμενες χρήσεις, προκειμένου να αφαιρεθεί από τον οφειλόμενο για τις χρήσεις αυτές κύριο φόρο εταιριών [9]. Εναλλακτικά, μπορούσε να «εκχωρήσει» τον υπερβάλλοντα ACT στις θυγατρικές της, οι οποίες μπορούν να τον συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν στο Ηνωμένο Βασίλειο [10].

10. Αν μια εταιρία με πλεονάζον franked investment income [συνολικό ποσό μερίσματος και πίστωσης φόρου] (δηλαδή της οποίας το franked investment income υπερέβαινε το franked payment) παρουσίαζε ζημίες, μπορούσε να συμψηφίσει τις ζημίες με το franked investment income, δυνάμει του άρθρου 242 TA, και να εισπράξει το ποσό της πιστώσεως φόρου που περιλαμβανόταν στο ποσό αυτό. Η σχετική διάταξη καταργήθηκε από τις 2 Ιουλίου 1997.

11. Οι εγκατεστημένοι στο Ηνωμένο Βασίλειο όμιλοι εταιριών μπορούσαν επίσης να υπαχθούν σε ειδικές ρυθμίσεις, σύμφωνα με τις οποίες η υποχρέωση καταβολής ACT μπορούσε να αποφευχθεί σε ορισμένες περιπτώσεις διανομής κερδών εντός του ομίλου, αν δύο εταιρίες το επιλέξουν από κοινού (προαιρετικό σύστημα φορολογίας ομίλου εταιριών) [11]. Οι ρυθμίσεις αυτές ήταν αντικείμενο της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Metallgesellschaft [12].

2. Η σχετική με τον MCT υποχρέωση

12. Μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία., αν και υποκείμενη στον φόρο εταιριών, εντούτοις δεν φορολογούνταν για τα μερίσματα που λάμβανε μερίσματα από εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική της εταιρία [13].

13. Ωστόσο, οι ημεδαπές εταιρίες έπρεπε να καταβάλλουν φόρο εταιριών για τα μερίσματα λάμβαναν από αλλοδαπές εταιρίες, αλλά τους παρεχόταν απαλλαγή για τους καταβληθέντες στην αλλοδαπή φόρους. Η απαλλαγή αυτή παρεχόταν είτε μονομερώς βάσει εθνικών κανόνων [14] είτε βάσει συμβάσεων περί απαλλαγής της διπλής φορολογίας συναπτομένων με άλλες χώρες [15]. Οι μονομερείς ρυθμίσεις προέβλεπαν συμψηφισμό των παρακρατηθέντων φόρων επί των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων με τον οφειλόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο εταιριών. Αν η ημεδαπή εταιρία έλεγχε (ή ήταν θυγατρική εταιρίας που έλεγχε) έμμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον το 10% των δικαιωμάτων ψήφου της καταβάλλουσας τα μερίσματα εταιρίας, παρεχόταν απαλλαγή και για τον αλλοδαπό φόρο εταιριών επί των κερδών από τα οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα. Ο αλλοδαπός φόρος μπορούσε να συμψηφιστεί μόνο μέχρι το ύψος του

9 — Άρθρο 239 TA.

10 — Άρθρο 240 TA

11 — Άρθρο 247 TA.

12 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft, Συλλογή 2001, σ. I-1727.

13 — Άρθρο 208 TA.

14 — Άρθρο 790 TA.

15 — Άρθρο 788 TA.

φόρου εταιριών που οφείλεται για το συγκεκριμένο εισόδημα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι ρυθμίσεις των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ) που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο με άλλες χώρες είναι παρόμοιες [16].

14. Για τις χρήσεις που άρχισαν από τις 3 Ιουνίου 1986 και μετά, η απαλλαγή παρεχόταν πριν από τον συμψηφισμό του ACT. Προηγουμένως συνέβαινε το αντίστροφο. Η προ του 1986 κατάσταση αποτελούσε πρόβλημα για τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες, διότι μπορούσαν να κάνουν χρήση της απαλλαγής από τη διπλή φορολογία μόνον εντός του έτους που αυτή προέκυπτε, αν δε δεν την χρησιμοποιούσαν, το σχετικό δικαίωμα χανόταν.

3. Πίστωση φόρου

15. Η καταβολή του ACT είχε ως συνέπεια οι εταιρίες και τα φυσικά πρόσωπα αποδέκτες των μερισμάτων να αποκτούν, σε ορισμένες περιπτώσεις, δικαίωμα πίστωσης φόρου.

α) Πίστωση φόρου: εταιρίες μέτοχοι

16. Η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία-μέτοχος που λάμβανε μερίσματα από ημεδαπή θυγατρική της, αν και καταρχήν υποκείμενη στον φόρο εταιριών, δεν φορολογούνταν για τα μερίσματα αυτά [17]. Περαιτέρω, η εταιρία δικαιούνταν πίστωση φόρου ίση με το ποσό του ACT που κατέβαλε η θυγατρική [18]. Το συνολικό ποσό μερίσματος και πίστωσης φόρου ονομαζόταν franked investment income [19]. Η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία όφειλε ACT μόνο για το ποσό κατά το οποίο το franked payment υπερέβαινε το franked investment income. Αυτό σημαίνει ότι ο ACT καταβαλλόταν μόνον άπαξ, για τα μερίσματα που λάμβαναν τα εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέλη ομίλων εταιριών.

17. Αντιθέτως, η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που λάμβανε μερί-

16 — Π.χ., το άρθρο 22(b) της ΣΑΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών προέβλεπε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ότι «για εισόδημα από μερίσματα που καταβάλει εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία σε εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία, η οποία κατέχει τουλάχιστον το ένα δέκατο των δικαιωμάτων ψήφου στην πρώτη εταιρία, η πίστωση φόρου θα περιλαμβάνει (πλέον τυχόν φόρου επί των μερισμάτων που καταβλήθηκε στις Κάτω Χώρες) το ποσό του φόρου επί των κερδών της πρώτης εταιρίας στις Κάτω Χώρες». Βλ., επίσης, τις ΣΑΔΦ του Ηνωμένου Βασιλείου με τη Γαλλία και την Ισπανία.

17 — Άρθρο 208 TA.

18 — Άρθρο 231(1) TA.

19 — Άρθρο 238(1) TA.

σματα από αλλοδαπή εταιρία δεν δικαιούνταν πίστωση φόρου, ενώ το σχετικό εισόδημα δεν μπορούσε να θεωρηθεί franked investment income. Η εταιρία που λάμβανε franked investment income κατά τη διάρκεια της χρήσεως, όφειλε να καταβάλει ACT μόνο για το ποσό κατά το οποίο τα franked payments υπερέβαιναν το franked investment income [20].

β) Το εφαρμοστέο στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης σύστημα

18. Η πείρα από την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτών έδειξε ότι, όταν εισπράττονταν σημαντικά μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, ήταν ενδεχόμενο να απομείνει ACT προς συμψηφισμό για δύο λόγους. Πρώτον, η διανομή μερισμάτων από αλλοδαπή εταιρία δεν παρείχε δικαίωμα σε πίστωση φόρου, δυνάμενη να συμψηφιστεί με τον ACT που η ημεδαπή εταιρία έπρεπε να καταβάλει κατά τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους της. Δεύτερον, τυχόν πίστωση του αλλοδαπού φόρου μείωνε τον φόρο εταιριών με τον οποίον μπορούσε να συμψηφιστεί ο ACT.

19. Σύμφωνα με ρυθμίσεις που ίσχυσαν από την 1η Ιουλίου 1994, μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία μπορούσε να επιλέξει τον χαρακτηρισμό του μερίσματος που καταβάλλει στους μετόχους της ως «μερίσματος από εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης» (foreign income dividend, στο εξής: FID) [21]. Η επιλογή αυτή έπρεπε να γίνει μέχρι την ημερομηνία καταβολής των μερισμάτων και δεν μπορούσε να ανακληθεί μετά από αυτήν. Ο καταβλητέος ACT υπολογιζόταν επί του FID, αλλά, αν η εταιρία μπορούσε να αποδείξει ότι το FID προέρχεται από κέρδη πραγματοποιηθέντα στην αλλοδαπή, είχε τη δυνατότητα να ζητήσει την επιστροφή του επιπλέον ACT που προέκυπτε όσον αφορά το FID. Το δικαίωμα προς επιστροφή του υπερβάλλοντος ACT γεννιόταν την ίδια στιγμή κατά την οποία καθίστατο απαιτητός ο MCT, δηλαδή 9 μήνες μετά το τέλος της οικείας χρήσεως, και συμψηφιζόταν με τον ενδεχομένως οφειλόμενο βασικό φόρο εταιριών για τη χρήση αυτή, τυχόν δε διαφορά επιστρεφόταν. Δεδομένου ότι ο ACT έπρεπε να καταβληθεί 14 ημέρες μετά την παρέλευση του τριμήνου εντός του οποίου διανεμήθηκε το μέρισμα, η επιστροφή του ACT, κατά το σύστημα του FID, εκκρεμούσε επί οκτώμισι έως δεκαεπτάμισι μήνες ανάλογα με τον χρόνο της καταβολής του μερίσματος.

20. Το FID δεν αποτελούσε franked investment income [22] και ο μέτοχος δικαιούχος FID δεν δικαιούταν πίστωση φόρου βάσει του άρθρου 231(1) TA, αλλά το φυσικό πρόσωπο που λάμβανε FID εθεωρείτο ότι λαμβάνει εισόδημα φορολογηθέν με τον κατώτερο προβλεπόμενο συντελεστή κατά το οικείο οικονομικό έτος. Όμως, ένα φυσικό πρόσωπο μέτοχος δεν μπορούσε να ζητήσει να του επιστραφεί το καταβληθέν ως φόρος εισοδήματος ποσό, οι δε απαλλασσόμενοι

20 — Άρθρο 241 TA.

21 — Άρθρο 246A έως 246Y TA.

22 — Ωστόσο, μια εταιρία μέτοχος μπορούσε να χρησιμοποιήσει το FID που είχε εισπράξει ώστε να απαλλαγεί από τον φόρο το FID που διανέμει, ούτως ώστε να καταβάλει ACT μόνον επί της διαφοράς μεταξύ εισπραχθέντος και καταβληθέντος FID.

από τη φορολογία μέτοχοι, όπως είναι τα βρετανικά ταμεία συντάξεων, δεν μπορούσαν να ζητήσουν να τους αποδοθεί ποσό αντίστοιχο προς την πίστωση φόρου που θα δικαιούνταν αν το μέρισμα δεν είχε χαρακτηριστεί ως FID.

γ) Πίστωση φόρου: φυσικά πρόσωπα μέτοχοι

21. Τα φυσικά πρόσωπα μέτοχοι που ήταν εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο, ή ορισμένα άλλα μορφώματα, όπως τα ταμεία συντάξεων, δικαιούνταν για τα μερίσματα που εισέπρατταν από ημεδαπή εταιρία, πίστωση φόρου ίση με το ποσό του ACT που επιβαλλόταν στο ποσό ή στην αξία της διανομής ACT [23]. Ο φόρος εισοδήματος επιβαλλόταν επί του συνολικού ποσού μερίσματος και πίστωσης φόρου [24]. Το ποσό της πίστωσης φόρου μπορούσε να συμψηφιστεί με τον φόρο που όφειλαν για τα μερίσματα ή να τους καταβληθεί, εφόσον υπερβαίνει τη φορολογική υποχρέωσή τους [25].

4. Οι μεταβολές του 1999

22. Το σύστημα του ACT καταργήθηκε όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται μετά τις 6 Απριλίου 1999. Οι εταιρίες δεν είχαν πλέον την υποχρέωση καταβολής ACT για διανεμόμενα στους μετόχους μερίσματα και για τις λοιπές περιπτώσεις διανομής κερδών. Καταργήθηκαν επίσης οι σχετικοί με το FID κανόνες [26].

Γ — *Σχετική κοινοτική νομοθεσία*

23. Το κύριο νομοθέτημα του παράγωγου κοινοτικού δικαίου, που αφορά την υπό κρίση υπόθεση, είναι η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, με την οποία ορίζεται το πλαίσιο των φορολογικών κανόνων που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών εταιριών και των εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη θυγατρικών τους, με σκοπό τη διευκόλυνση των συνενώσεων εταιριών [27]. Το άρθρο της οδηγίας αυτής προβλέπει ρητώς τη δυνατότητα άρσεως της διπλής φορολογίας των διασυνοριακών συναλλαγών είτε με τη μέθοδο της απαλλαγής είτε με τη μέθοδο της πίστωσης φόρου και ορίζει:

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

— είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

23 — Άρθρο 231(1) ΤΑ.

24 — Άρθρο 20(1) ΤΑ.

25 — Άρθρο 231(1)(3) ΤΑ.

26 — Για τις εταιρίες που διέθεταν επιπλέον ACT προς μεταφορά σε επόμενη χρήση, καθιερώθηκε το επονομαζόμενο «παράλληλο σύστημα ACT [«shadow ACT» system] που επέτρεπε στις εταιρίες να εκμεταλλευθούν τον εν λόγω επιπλέον ACT.

27 — Βλ. υποσημείωση 3.

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

2. Τα κράτη μέλη διατηρούν πάντως την ευχέρεια να προβλέψουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας. Εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρεία.

3. Η παράγραφος 1 ισχύει μέχρις ότου τεθεί πράγματι σε εφαρμογή ένα κοινό σύστημα φορολόγησης των εταιρειών.

Το Συμβούλιο θεσπίζει σε εύθετο χρόνο τις διατάξεις που θα ισχύσουν από την ημερομηνία που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο και εφεξής».

24. Κατά το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής, το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών που η μητρική εταιρία δέχεται από τη θυγατρική της.

III — Πραγματικά περιστατικά και υποβληθέντα ερωτήματα

25. Οι προσφεύγουσες εταιρίες είναι αυτές των οποίων οι υποθέσεις επελέγησαν ως αντιπροσωπευτικές από την ομάδα συνεκδικαζομένων υποθέσεων Franked Investment («FII») Group Litigation. Η ομάδα αυτή συνεκδικαζομένων υποθέσεων προσδιορίζεται με τη σχετική διάταξη περί συνεκδικάσεως (Group Litigation Order), η οποία καλύπτει όλες τις συναφείς προσφυγές και προσδιορίζει τα διάφορα κοινά νομικά ζητήματα των προσφυγών τα οποία πρέπει να διευκρινιστούν. Κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως περί παραπομπής, συνεκδικάζονταν στο πλαίσιο της FII Group Litigation οι προσφυγές δώδεκα ομίλων εταιριών.

26. Οι προσφεύγουσες των οποίων οι υποθέσεις επελέγησαν ως αντιπροσωπευτικές είναι όλες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που ανήκουν στον όμιλο εταιριών BAT [28]. Πρόκειται για την επικεφαλής του ομίλου ανώνυμη εταιρία, καθώς

28 — Προσφεύγουσες είναι οι B.A.T. Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

και για ενδιάμεσες μητρικές εταιρίες με συμμετοχές σε αλλοδαπές θυγατρικές[29]. Καθ' όλο τον κρίσιμο χρόνο, η επικεφαλής του ομίλου μητρική εταιρία και κάθε μία από τις ενδιάμεσες μητρικές εταιρίες κατείχαν κατά 100 % θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες στα περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ και του ΕΟΧ, καθώς και σε πολλές τρίτες χώρες.

27. Η αντιπροσωπευτική υπόθεση αφορά

α) μερίσματα που κατέβαλαν αλλοδαπές εταιρίες στις προσφεύγουσες της κύριας δίκης από την οικονομική χρήση που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1973 μέχρι σήμερα,

β) μερίσματα που κατέβαλε η μητρική εταιρία του ομίλου στους μετόχους της από την οικονομική χρήση που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1973 μέχρι τις 31 Μαρτίου 1999,

29 — Τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της δομής του ομίλου στον οποίον ανήκουν οι εν λόγω προσφεύγουσες δεν μεταβλήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, υπήρξε όμως μεταβολή της εταιρίας επικεφαλής του ομίλου, που ήταν πάντοτε κάποια από τις εν λόγω προσφεύγουσες.

γ) τον ACT που έχουν καταβάλει οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης από την οικονομική χρήση που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1973 μέχρι τις 14 Απριλίου 1999 και

δ) μερίσματα χαρακτηρισθέντα ως FID που καταβλήθηκαν μεταξύ 30 Σεπτεμβρίου 1994 και 30 Σεπτεμβρίου 1997.

28. Με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2004, το High Court (Chancery Division) υπέβαλε, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει προς το άρθρο 43 ΕΚ ή το άρθρο 56 ΕΚ το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος ρυθμίσεις σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια εγκατεστημένη στο κράτος αυτό εταιρία (στο εξής: ημεδαπή εταιρία) από άλλες ημεδαπές εταιρίες και επιβάλλεται φόρος εταιριών στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη (στο εξής: αλλοδαπές εταιρίες) (ενώ έχει θεσπίσει ελάφρυνση σκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τυχόν παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων αυτών και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τον αναλογούντα φόρο που κατέβαλαν οι αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών τους εντός της χώρας εγκατάστασής τους);

2) Όταν ένα κράτος μέλος ακολουθεί ένα σύστημα στο πλαίσιο του οποίου επιβάλλεται προκαταβλητέος φόρος εταιριών στην καταβολή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία προς τους μετόχους της και χορηγείται πίστωση φόρου στους κατοικούντες εντός του κράτους μέλους αυτού μετόχους όσον αφορά τα εν λόγω μερίσματα, παραβιάζονται τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας [90/435] αν το κράτος μέλος διατηρεί σε ισχύ και εφαρμόζει ρυθμίσεις οι οποίες προβλέπουν ότι μια ημεδαπή εταιρία, αν λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος (είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω άλλων εγκατεστημένων στο κράτος αυτό εταιριών), μπορεί να διανείμει μερίσματα στους μετόχους της χωρίς να καταβάλει ΑΣΤ, ενώ, αν λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες, δεν μπορεί να διανείμει μερίσματα στους μετόχους της χωρίς να καταβάλει ΑΣΤ;

3) Αντιβαίνει προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου για τις οποίες έγινε λόγος στο ερώτημα 2 ανωτέρω το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος μέλος ρυθμίσεις οι οποίες προβλέπουν δυνατότητα συμψηφισμού του οφειλόμενου ΑΣΤ με τον φόρο εταιριών που οφείλει η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία για τα κέρδη της, καθώς και με τον φόρο που οφείλουν οι άλλες εγκατεστημένες στο κράτος αυτό εταιρίες του ιδίου ομίλου,

α) αλλά δεν προβλέπουν καμία δυνατότητα συμψηφισμού του ΑΣΤ ή άλλη ανάλογη ελάφρυνση (όπως επιστροφή του ΑΣΤ) όσον αφορά τα κέρδη που πραγματοποιούν, είτε εντός του εν λόγω κράτους είτε σε άλλα κράτη μέλη, οι μη εγκατεστημένες στο κράτος μέλος εταιρίες του ιδίου ομίλου και/ή

β) προβλέπουν ότι οποιαδήποτε ελάφρυνση παρέχεται σε εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος προς αποφυγή της διπλής φορολογίας μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίο μπορεί να συμψηφισθεί ο ΑΣΤ;

4) Αν το κράτος μέλος έχει θεσπίσει ρυθμίσεις οι οποίες, σε ορισμένες περιπτώσεις, προβλέπουν ότι οι ημεδαπές εταιρίες, αν προβούν σε σχετική επιλογή, δικαιούνται επιστροφή του ΑΣΤ που κατέβαλαν για τα διανεμηθέντα στους μετόχους τους κέρδη, στον βαθμό που τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν από αλλοδαπές εταιρίες (περιλαμβανομένων, στο πλαίσιο αυτό, και των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες εταιριών) σε ημεδαπές εταιρίες, παραβιάζουν οι διατάξεις αυτές τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας [90/435] αν:

α) υποχρεώνουν τις ημεδαπές εταιρίες να καταβάλουν ΑΣΤ, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να ζητήσουν κατόπιν την επιστροφή του και

β) δεν παρέχουν στους μετόχους των ημεδαπών εταιριών πίστωση φόρου, την οποία θα δικαιούνταν αν λάμβαναν μέρισμα από ημεδαπή εταιρία η οποία δεν έχει λάβει η ίδια μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες;

5) Αν ένα κράτος μέλος έχει θεσπίσει πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα ερωτήματα 1 και 2 και θεσπίζει, μετά την ημερομηνία αυτή, τις λοιπές διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 4 και, σε περίπτωση που οι τελευταίες αυτές διατάξεις συνιστούν περιορισμό απαγορευμένο από το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να θεωρηθεί ο περιορισμός αυτός ως νέος περιορισμός που δεν υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993;

6) Αν κάποια από τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα ερωτήματα 1 έως 5 αντιβαίνει σε κάποια από τις κοινοτικές διατάξεις που παρατίθενται ανωτέρω, τότε, στην περίπτωση που η ημεδαπή εταιρία ή άλλες εταιρίες του ιδίου ομίλου προβάλουν, σε σχέση με τις αντίστοιχες νομικές παραβάσεις, τις εξής αξιώσεις:

α) αξίωση επιστροφής του παρανόμως επιβληθέντος φόρου εταιριών υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στο ερώτημα 1,

β) αξίωση για αποκατάσταση του δικαιώματος σε φορολογικές ελαφρύνσεις (ή για ανάλογη αποζημίωση) σε σχέση με τον φόρο εταιριών που επιβλήθηκε παρανόμως υπό τις περιστάσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 1,

γ) αξίωση επιστροφής του ACT (ή για ανάλογη αποζημίωση), ο οποίος δεν κατέστη δυνατόν να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλει η εταιρία ή να ληφθεί υπόψη με κάποιον άλλο τρόπο, ώστε να μειωθεί η φορολογική υποχρέωση, και ο οποίος δεν θα είχε καταβληθεί (ή θα είχε εκπέσει) αν δεν είχε υπάρξει παράβαση,

δ) σε περίπτωση που ο ACT συμψηφίστηκε με τον φόρο εταιριών, αξίωση αποζημιώσεως όσον αφορά την απώλεια της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως χρηματικού ποσού κατά το διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας καταβολής του ACT και της ημερομηνίας κατά την οποία έγινε ο συμψηφισμός,

ε) αξίωση επιστροφής του φόρου εταιριών που κατέβαλε η ίδια η ενδιαφερόμενη εταιρία ή άλλη εταιρία του ομίλου στην περίπτωση που κάποια από τις εταιρίες αυτές, μην κάνοντας χρήση άλλων ελαφρύνσεων, κατέβαλε φόρο εταιριών, ώστε να έχει τη δυνατότητα να συμψηφίσει τον οφειλόμενο ACT με τον φόρο εταιριών (δεδομένου ότι η επιβολή ορίων στη δυνατότητα συμψηφισμού συνεπάγεται την ύπαρξη υπολοίπου φόρου εταιριών προς καταβολή),

στ) αξίωση λόγω στερήσεως της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως χρηματικών ποσών, η οποία προκλήθηκε διότι ο φόρος εταιριών καταβλήθηκε πριν από την ημερομηνία κατά την οποία υπό διαφορετικές συνθήκες θα καταβαλλόταν ή λόγω απώλειας της δυνατότητας χρήσεως φορολογικών ελαφρύνσεων υπό τις περιστάσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο σκέλος ε΄ ανωτέρω,

ζ) αξίωση της ημεδαπής εταιρίας για επιστροφή του επιπλέον ACT (ή για ανάλογη αποζημίωση), τον οποίο η εταιρία αυτή μετέφερε σε άλλη εταιρία του ιδίου ομίλου και ο οποίος δεν μπόρεσε να προβληθεί προς συμψηφισμό μετά την πώληση, διάσπαση ή πτώχευση της εταιρίας αυτής,

η) σε περίπτωση που η ενδιαφερόμενη εταιρία έχει καταβάλει τον ACT αλλά ζήτησε στη συνέχεια την επιστροφή του βάσει των διατάξεων περί των οποίων γίνεται λόγος στο ερώτημα 4, αξίωση αποζημιώσεως λόγω στερήσεως της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως των σχετικών χρηματικών ποσών κατά το διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας καταβολής του ACT και της ημερομηνίας επιστροφής του,

θ) αξίωση αποζημιώσεως, στην περίπτωση που η ημεδαπή εταιρία επέλεξε να ζητήσει την επιστροφή του ACT βάσει των διατάξεων για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 4 και αντιστάθμισε την απώλεια της δυνατότητας των μετόχων να λάβουν πίστωση φόρου αυξάνοντας το ποσό του μερίσματος,

κάθε μια από τις αξιώσεις που περιγράφονται ανωτέρω πρέπει να θεωρηθεί ως:

— αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, έτσι ώστε η επιστροφή αυτή να αποτελεί συνέπεια και παρεπόμενο της παραβάσεως των προαναφερθεισών κοινοτικών διατάξεων ή

— αξίωση αποζημιώσεως ή αποκαταστάσεως ζημίας, οπότε θα πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην απόφαση [της 5ης Μαρτίου 1996, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-46/93 και C-48/93, Brasserie du Pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029] ή

— αξίωση καταβολής ποσού αντίστοιχου προς παρανόμως αφαιρεθέν φορολογικό πλεονέκτημα;

7. Σε περίπτωση που η απάντηση σε οποιοδήποτε σκέλος του ερωτήματος 6 είναι ότι πρόκειται για αξίωση καταβολής ποσού αντίστοιχου προς παρανόμως αφαιρεθέν φορολογικό πλεονέκτημα:

α) αποτελεί μια τέτοια αξίωση συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος που παρέχουν οι προαναφερθείσες κοινοτικές διατάξεις ή

β) πρέπει να πληρούνται για τη σχετική επιστροφή οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην [προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame] ή

γ) πρέπει να πληρούνται κάποιες άλλες προϋποθέσεις;

συγκεκριμένη υπόθεση υφίσταται επαρκής αιτιώδης συνάφεια που να συνιστά "άμεση αιτιώδη συνάφεια" υπό την έννοια της αποφάσεως αυτής;»

29. Έγγραφες παρατηρήσεις υπέβαλαν, βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, οι προσφεύγουσες, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Ιρλανδία και η Επιτροπή. Οι ως άνω υπέβαλαν προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 29ης Νοεμβρίου 2005.

8) Επηρεάζεται η απάντηση στα ερωτήματα 6 ή 7 αν οι σχετικές αξιώσεις περί των οποίων γίνεται λόγος στο ερώτημα 6 προβάλλονται, στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, ως αξιώσεις επιστροφής ή αν προβάλλονται ή πρέπει να προβληθούν ως αξιώσεις αποζημιώσεως;

IV — Ανάλυση

A — *Εφαρμογή των άρθρων 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ: Ερωτήματα πρώτο έως τέταρτο*

9) Ποια κατευθυντήρια οδηγία, εφόσον απαιτείται, θεωρεί πρόσφορο να δώσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση σχετικά με το ποιες περιστάσεις πρέπει να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο προκειμένου να καθορίσει αν υφίσταται κατάφωρη παράβαση, υπό την έννοια της [προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du Pêcheur και Factortame], ειδικότερα αν η παράβαση αυτή είναι συγγνωστή, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των εφαρμοστέων κοινοτικών ρυθμίσεων, ή αν σε κάποια

30. Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται, με τα ερωτήματα πρώτο έως τέταρτο, σε αμφότερα τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, πρέπει, καταρχάς, να εξεταστεί ποιο από τα δύο αυτά άρθρα έχει εν προκειμένω εφαρμογή. Όπως ακριβώς επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [30], η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασι-

30 — Βλ. υποσημείωση 1.

λείου μπορεί καταρχήν να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής είτε του άρθρου 43 είτε του άρθρου 56 ΕΚ, ανάλογα με το είδος της συμμετοχής του κάθε προσφεύγοντος στην αντίστοιχη εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία. Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι μία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος εταιρία που μετέχει στο κεφάλαιο εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας κατά τρόπον ώστε να «ασκεί αναμφισβήτητα επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας» και «να καθορίζει τις δραστηριότητές της» ασκεί το δικαίωμά της για ελεύθερη εγκατάσταση [31]. Επομένως, στην περίπτωση που μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες μετέχουν στο κεφάλαιο εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών κατά τρόπον ώστε να πληρούται το κριτήριο αυτό, πρέπει να εξεταστεί αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου είναι συμβατή με το άρθρο 43 ΕΚ. Στα εθνικά δικαστήρια απόκειται να εφαρμόσουν το κριτήριο αυτό, αφού αναλύσουν την κατάσταση της προσφεύγουσας εταιρίας.

31. Ως προς τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, προκύπτει σαφώς από τη διάταξη περί παραπομπής ότι πρόκειται για εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες (ανήκουσες στον όμιλο BAT) που μετέχουν κατά 100 % στο κεφάλαιο μη εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικών. Επομένως, η αντιπροσωπευτική υπόθεση θα εξεταστεί στο πλαίσιο του άρθρου 43 ΕΚ. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ναι μεν η εκ μέρους των εν λόγω εταιριών άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης συνεπάγεται αναπόφευκτα μεταφορά κεφαλαίων από Ηνωμένο Βασίλειο, κατά το μέτρο που αυτό είναι απαραίτητο για τη σύσταση θυγατρικής εταιρίας, ωστόσο αυτό αποτελεί έμμεση μόνο συνέπεια της ασκήσεως της ελευθερίας εγκατάστασης. Επομένως, στις περιπτώσεις αυτές έχει προεχόντως εφαρμογή το άρθρο 43 ΕΚ [32].

32. Όταν πρόκειται για μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που μετέχουν στο κεφάλαιο εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας, χωρίς να αποκτούν «αποφασιστική επιρροή» ή να μπορούν να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, πρέπει να εξετάζεται αν η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου είναι συμβατή με το άρθρο 56 ΕΚ. Επισημαίνω, συναφώς, ότι η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου αφορά σαφώς αυτό που ονομάζεται «κυκλοφορία κεφαλαίων» [33].

31 — Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22. Καίτοι η υπόθεση αυτή αφορούσε τη συμμετοχή υπηκόου ενός κράτους μέλους και όχι εταιρίας, η αρχή αυτή έχει εφαρμογή και στις εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος εταιρίες. Βλ., επίσης, το άρθρο 58, παράγραφος 2, ΕΚ, το οποίο ορίζει ότι η εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν θίγει «τη δυνατότητα εφαρμογής περιορισμών του δικαιώματος εγκατάστασης που συμβιβάζονται με την παρούσα συνθήκη».

32 — Βλ. την παρατήρηση του γενικού εισαγγελέα Alber, στο σημείο 22 των προτάσεών του στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 31 απόφαση Baars, ότι «[ό]ταν υφίσταται άμεση προσβολή της ελευθερίας εγκατάστασης συνεπαγόμενη εμμέσως περιορισμό της ροής κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών λόγω των εμποδίων που παρεμβάλλει στην εγκατάσταση, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκατάστασης».

33 — Καίτοι η Συνθήκη δεν περιέχει ορισμό της έννοιας αυτής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η είσπραξη μερισμάτων, ενώ δεν εμπίπτει καθαυτή στην έννοια της κυκλοφορίας κεφαλαίων, εντούτοις προϋποθέτει συμμετοχή σε νέα ή υφιστάμενη επιχείρηση, η οποία εμπίπτει στην έννοια αυτή. Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071. Βλ. επίσης την απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, όπου δεν εξετάστηκε ρητώς το ζήτημα αυτό.

33. Επομένως, λόγω της φύσεως της υπό κρίση υποθέσεως, στο πλαίσιο της οποίας συνεκδικάζονται περισσότερες υποθέσεις χωρίς να έχουν τεθεί υπόψη του Δικαστηρίου οι συγκεκριμένες περιστάσεις και η φύση της εταιρικής συμμετοχής της κάθε προσφεύγουσας, είναι αναγκαίο να εξεταστεί η συμβατότητα της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου τόσο με το άρθρο 43 όσο και με το άρθρο 56 ΕΚ.

Β — *Επί του πρώτου ερωτήματος*

34. Θα προσέθετα ότι, ενώ για αμφότερα τα άρθρα ισχύουν οι ίδιες βασικές αρχές αναλύσεως περί του αν υπήρξε παράβαση, το κατά τόπο και κατά χρόνο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ διαφέρει από αυτό του άρθρου 43 ΕΚ: ενώ το άρθρο 43 ΕΚ έχει εφαρμογή μόνον σε περιορισμούς της ασκήσεως της ελευθερίας εγκατάστασης μεταξύ κρατών μελών, το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1994 (καίτοι η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων είχε ήδη καθιερωθεί με την οδηγία 88/361)[34]. Περαιτέρω, η εφαρμογή του άρθρου 56 ΕΚ υπόκειται σε ρήτρα διασφαλίσεως —άρθρο 57 ΕΚ— όσον αφορά τις τρίτες χώρες.

35. Επομένως, όσον αφορά τις βασικές αρχές της αναλύσεως περί συμβατότητας, θα εξετάσω μόνον το άρθρο 43 ΕΚ, δεδομένου ότι οι ίδιες αρχές ισχύουν και ως προς το άρθρο 56 ΕΚ. Θα εξετάσω χωριστά ορισμένα ζητήματα σχετικά με το κατά τόπο και κατά χρόνο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ (τα οποία τίθενται με το ερώτημα 5).

36. Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν αντιβαίνει προς το άρθρο 43 ΕΚ ή το άρθρο 56 ΕΚ το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος ρυθμίσεις σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια ημεδαπή εταιρία από άλλες ημεδαπές εταιρίες και επιβάλλεται φόρος εταιριών στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από αλλοδαπές εταιρίες (ενώ έχει θεσπίσει ελάφρυνση σκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τυχόν παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων αυτών και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τον αναλογούντα φόρο που κατέβαλαν οι αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών τους εντός της χώρας εγκατάστασής τους).

37. Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι η άμεση φορολογία ναι μεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να την

34 — Οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5).

ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [35]. Στην υποχρέωση περιλαμβάνεται και η τήρηση του άρθρου 43 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει περιορισμούς στην ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους εγκατεστημένους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

38. Όπως επισήμανα με την απόφασή μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation [36], υπάρχει παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ οσάκις η διαφορετική μεταχείριση που το κράτος μέλος επιφυλάσσει για τους υπαγομένους στη φορολογική αρμοδιότητά του αποτελεί λογική και άμεση συνέπεια του ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, τα πρόσωπα αυτά, όταν πρόκειται για διασυνοριακές συναλλαγές, μπορεί να έχουν διαφορετικές υποχρεώσεις από αυτές που θα είχαν αν επρόκειτο αποκλειστικά για εντός του κράτους μέλους συναλλαγές. Με άλλα λόγια, περιορισμοί στην ελευθερία εγκατάστασης πέραν αυτών που αναπόφευκτα προκαλεί ο εθνικός χαρακτήρας των φορολογικών συστημάτων εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 43 ΕΚ, εκτός αν δικαιολογούνται και είναι συμβατοί με την αρχή της αναλογικότητας [37].

39. Τούτο σημαίνει ότι η δυσμενής φορολογική μεταχείριση, για να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ, πρέπει να είναι συνέπεια δυσμενούς διακρίσεως απορρέουσας από τους κανόνες μιας μόνον δικαιοδοσίας, και όχι από τις αποκλίσεις ή την κατανομή φορολογική αρμοδιότητας μεταξύ των φορολογικών συστημάτων δύο ή περισσοτέρων κρατών μελών [38].

40. Όσον αφορά τα κράτη που ασκούν γενική φορολογική αρμοδιότητα (αρμοδιότητα του κράτους εγκατάστασης), όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation, η κύρια υποχρέωση που τα κράτη αυτά υπέχουν συνίσταται, κατ' ουσίαν, στη μεταχείριση του αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος των εγκατεστημένων στην ημεδαπή σύμφωνα με τον τρόπο που έχει κατανείμει τη φορολογική βάση του. Εφόσον έχει κατανείμει τη φορολογική βάση του κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα —αν δηλαδή το φορολογεί— δεν πρέπει προβαίνει σε δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος [39]. Ειδικότερα, το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα δεν πρέπει να τυγχάνει, βάσει της οικείας νομοθεσίας, λιγότερο ευνοϊκής μεταχείρισης σε σχέση με το ημεδαπής προέλευσης.

41. Με το υπό εξέταση ερώτημα ερωτάται κατ' ουσίαν αν το άρθρο 43 ΕΚ επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος που ενεργεί ως κράτος εγκατάστασης να χρησιμοποιεί τη μέθοδο

35 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C 446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

36 — Βλ. υποσημείωση 1.

37 — Βλ., για εκτεταμένη ανάλυση τα σημεία 31 έως 54 των προτάσεών στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation, υποσημείωση 1.

38 — Ο.π., σημείο 55.

39 — Ο.π., σκέψη 58.

της απαλλαγής για την άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης, ενώ για το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της πίστωσης, στο πλαίσιο της οποίας

α) οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που κατέχουν λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία (συμμετοχή την οποία θα ονομάσω «συμμετοχή χαρτοφυλακίου») δικαιούνται πίστωσης φόρου μόνον για τον φόρο που παρακρατήθηκε στην πηγή επί των μερισμάτων στο κράτος προέλευσης και

β) οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που έμμεσα ή άμεσα (ή είναι θυγατρικές εταιριών που έμμεσα ή άμεσα) ελέγχουν τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία (συμμετοχή την οποία θα ονομάσω ««διαχειριστική συμμετοχή») δικαιούνται πίστωση φόρου για τον αναλογούντα αλλοδαπό φόρο εταιριών επί των κερδών από τα οποία διανεμήθηκαν τα μερίσματα.

42. Όπως επισημαίνουν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή, ο σκοπός της εξαλείψεως της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων επιτυγχάνεται στο Ηνωμένο Βασίλειο τόσο για τα ημεδαπής όσο και για το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα από μερίσματα. Επιτυγχάνεται, όμως, με διαφορετικά μέσα: για το ημεδαπής προέλευσης εισόδημα μέσω της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών του εισοδήματος από μερίσματα στο όνομα του μετόχου και για το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα μέσω πίστωσης του αναλογούντος στα μερίσματα αλλοδαπού φόρου εταιριών επί των κερδών.

43. Καταρχήν, εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών η επιλογή του αν και του πώς θα άρουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, δηλαδή το αν θα χρησιμοποιήσουν το κλασικό σύστημα (δεν αίρεται η διπλή φορολογία), το σύστημα κατηγοριοποιήσεως, το σύστημα απαλλαγής ή το σύστημα συμψηφισμού (πλήρης ή μερική άρση της διπλής φορολογίας). Αν εφαρμόζεται ομοίως τόσο για το αλλοδαπής όσο και για το ημεδαπής προέλευσης εισόδημα από μερίσματα, καθένα από τα συστήματα αυτά είναι απολύτως συμβατό με το άρθρο 43 ΕΚ [40].

44. Επομένως, είναι καταρχήν δυνατό π.χ. η μέθοδος της πίστωσης για την άρση της διπλής φορολογίας να εφαρμόζεται κατά τρόπο απολύτως συμβατό με το άρθρο 43 ΕΚ. Σχετικό παράδειγμα αποτελεί η λύση

40 — Βλ. επίσης, π.χ., το άρθρο 4 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών, υποσημείωση 3 ανωτέρω, το οποίο ορίζει ότι το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας δικαιούχου των μερισμάτων μπορεί να χρησιμοποιήσει, για τη φορολόγηση των μερισμάτων, είτε τη μέθοδο της απαλλαγής είτε τη μέθοδο της πίστωσης.

που έδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση Manninen [41], η οποία αφορούσε φιλανδική νομοθεσία βάσει της οποίας η Φιλανδία παρέσχε πλήρη πίστωση φόρου στους Φιλανδούς μετόχους για τον φόρο εταιριών που επιβάλλεται στα διανεμόμενα κέρδη στη Φιλανδία, αλλά δεν παρέσχε πίστωση του αλλοδαπού φόρου εταιριών επί των αλλοδαπής προέλευσης διανεμομένων κερδών. Αποφαινόμενο ότι το άρθρο 56 ΕΚ υποχρεώνει τη Φιλανδία να επεκτείνει το δικαίωμα πίστωσης φόρου ώστε να περιλαμβάνει και τον φόρο εταιριών επί των προερχομένων από άλλα κράτη μέλη μερισμάτων (συγκεκριμένα από τη Σουηδία), το Δικαστήριο επισήμανε ότι, στο πλαίσιο του φιλανδικού συστήματος, ένα πρόσωπο φορολογούμενο στη Φινλανδία που επενδύει κεφάλαια σε εταιρία εγκατεστημένη στη Σουηδία δεν είχε δυνατότητα αποφυγής της διπλής φορολογίας των κερδών που διανέμει η εταιρία στην οποία είχε επενδύσει [42]. Αντιθέτως, η παροχή πίστωσης φόρου για τα κέρδη που διανέμονται από σουηδικές εταιρίες θα εξάλειφε τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, όπως συμβαίνει με τα ημεδαπής προέλευσης κέρδη [43].

45. Είναι, βέβαια, αληθές ότι η εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου εφαρμογή του συστήματος πίστωσης, με σκοπό την άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων, στην περίπτωση που ο συντελεστής του αναλογούντος αλλοδαπού φόρου εταιριών επί των κερδών της εταιρίας είναι υψηλότερος από τον συντελεστή φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, συνεπάγεται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων σε σχέση με τα ημεδαπής προέλευσης (διότι το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχει πίστωση μόνο μέχρι το ύψος του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογικού συντελεστή και όχι για το σύνολο του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εταιριών). Καίτοι αυτό, από μια άποψη, μπορεί να θεωρηθεί ότι «περιορίζει» τις επενδύσεις σε αλλοδαπές θυγατρικές, σε σχέση με τις ημεδαπές, αποτελεί εντούτοις καλό παράδειγμα περιορισμού που απορρέει αποκλειστικά από διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ [44]. Ομοίως, το ότι οι φορολογούμενοι που λαμβάνουν αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα ενδέχεται, λόγω του συστήματος πίστωσης, να υποχρεωθούν σε πρόσθετες διαδικαστικές υποχρεώσεις, προκειμένου να αποδείξουν το ποσό του αλλοδαπού φόρου εταιριών και να δικαιούνται τη σχετική πίστωση, αποτελεί αυτό που έχω ονομάσει «εν δυνάμει περιορισμό», ο οποίος απορρέει αναπόφευκτα από τον εθνικό, επί του παρόντος, χαρακτήρα των φορολογικών διοικήσεων [45].

46. Συνοψίζοντας, δεν παρουσιάζει, καταρχήν, πρόβλημα, υπό το πρίσμα του άρθρου 43 ΕΚ, η εφαρμογή συστήματος πίστωσης για την άρση της οικονομικής διπλής φορολογίας.

41 — Βλ. υποσημείωση 33.

42 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Manninen, σκέψη 36.

43 — Βλ. προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Manninen, σκέψη 48.

44 — Βλ. σημεία 43 επ. των προτάσεών μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation, υποσημείωση 1 ανωτέρω.

45 — Ο.π. Βλ. επίσης το σημείο 74 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα Kokott στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33 υπόθεση Manninen.

47. Ωστόσο, με το υπό εξέταση ερώτημα ερωτάται αν το άρθρο 43 ΕΚ επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να εφαρμόζει σύστημα απαλλαγής για τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα και σύστημα πίστωσης για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από το αν η διάκριση αυτή συνεπάγεται δυσμενέστερη μεταχείριση στο Ηνωμένο Βασίλειο των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων σε σχέση με τα ημεδαπής προέλευσης.

48. Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή υποστηρίζουν, συναφώς, ότι, όσον αφορά τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα, η εφαρμογή του συστήματος απαλλαγής και του συστήματος πίστωσης, σε εθνικό επίπεδο, οδηγεί ακριβώς στο ίδιο αποτέλεσμα. Ωστόσο, η θέσπιση συστήματος πίστωσης για τα ημεδαπής προέλευσης εισόδημα θα συνεπαγόταν άσκοπη επιβάρυνση με πρόσθετο διοικητικό κόστος, ενώ η λειτουργία του συστήματος απαλλαγής, το οποίο έχει τα ίδια αποτελέσματα, είναι πολύ απλούστερη και οικονομικότερη. Επίσης, το αποτέλεσμα του ισχύοντος για τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα (απαλλαγή) συστήματος και του ισχύοντος για τα αλλοδαπής προέλευσης (πίστωση) είναι το ίδιο: σε αμφότερες τις περιπτώσεις αίρεται η οικονομική διπλή φορολογία.

49. Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης αμφισβητούν το συμπέρασμα αυτό. Φρονούν ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ συστήματος απαλλαγής και συστήματος πίστωσης στην περίπτωση που η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική που διανέμει μερίσματα έχει στην πράξη φορολογηθεί με συντελεστή χαμηλότερο από τον κανονικό συντελεστή που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, λόγω ορισμένων, συναφών με τον φόρο εταιριών, απαλλαγών και ευεργετημάτων που παρέχει το Ηνωμένο Βασίλειο (π.χ., για επενδύσεις σε έρευνα και ανάπτυξη). Στο πλαίσιο του συστήματος απαλλαγής, η ωφέλεια που προκύπτει «μεταβιβάζεται» στη δικαιούχο μητρική εταιρία company — δηλαδή, το διανεμηθέν μέρισμα έχει φορολογηθεί με συντελεστή χαμηλότερο από τον κανονικό συντελεστή που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στο πλαίσιο, όμως, ενός εφαρμοζομένου σε εθνικό επίπεδο συστήματος πίστωσης, ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής με τον οποίον θα φορολογούνταν αρχικώς τα κέρδη, λόγω απαλλαγών ή εκπτώσεων, θα «εξισωνόταν», κατά τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρία, με τον κανονικό συντελεστή φόρου εταιριών που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο[46]. Ομοίως, στην περίπτωση των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων, το αποτέλεσμα της εφαρμογής του συστήματος πίστωσης είναι ότι ο αλλοδαπός φόρος εξισώνεται πάντοτε με τον φόρο που καταβάλλεται στο Ηνωμένο Βασίλειο με τον κανονικό συντελεστή, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τυχόν εκπτώσεις από τον φόρο εταιριών στο επίπεδο της θυγατρικής.

50. Προκύπτει, επομένως, ότι η εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου εφαρμογή του συστήματος πίστωσης, για την απαλλαγή των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων από την οικονομική διπλή φορολογία μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να οδηγήσει σε δυσμενέστερα αποτελέσματα σε σχέση με το εφαρμοζόμενο στα ημεδαπής προέλευσης

46 — Βλ., κατ' αναλογία, ως προς τον τρόπο με τον οποίο το φιλανδικό σύστημα συμψηφισμού εξίσωνε τον καταβληθέντα φόρο επί των κερδών με τον ισχύοντα στη Φιλανδία κανονικό συντελεστή φόρου εταιριών (η διαφορά βάρυνε τη διανέμουσα εταιρία) την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Manninen, σκέψη 11.

μερίσματα σύστημα. Ενώ, με το σύστημα απαλλαγής, τυχόν μειώσεις του φόρου εταιριών μεταβιβάζονται στη μητρική εταιρία δικαιούχο των μερισμάτων, δεν συμβαίνει το ίδιο με το σύστημα πίστωσης, διότι ο φόρος που πλήττει τα μερίσματα εξισώνεται με τον φόρο που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο κανονικού συντελεστή φόρου εταιριών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μπορεί να θεωρηθεί ότι το Ηνωμένο Βασίλειο φορολογεί με διαφορετικό (χαμηλότερο) συντελεστή τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα σε σχέση με τα αλλοδαπής.

51. Τίθεται, ακόμη, το ζήτημα αν είναι δυνατόν να δικαιολογηθεί η συγκεκριμένη μεταχείριση που προκαλεί δυσμενείς διακρίσεις. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει, συναφώς, ότι ο τυχόν επιβαλλόμενος περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους σχετικούς με τη συνοχή του φορολογικού συστήματος. Υποστηρίζει, επικαλούμενη την απόφαση Manninen, ότι το ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο σύστημα απαλλάσσει από την οικονομική διπλή φορολογία τόσο τα ημεδαπής όσο και τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα. Η συνοχή του φορολογικού συστήματος διατηρείται, προκειμένου περί διασυνοριακών συναλλαγών, διότι στη δικαιούχος μητρική εταιρία παρέχεται πίστωση για το σύνολο του αλλοδαπού φόρου επί των κερδών από τα οποία προήλθε το μέρισμα. Παρά το ότι η επιχειρηματολογία του Ηνωμένου Βασιλείου δείχνει σαφώς ότι, όπως επισήμανα ανωτέρω, η εφαρμογή του συστήματος πίστωσης μπορεί καταρχήν να είναι απολύτως συμβατή με το άρθρο 43 ΕΚ, δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν το ενδεχόμενο να υπάρξει η προαναφερθείσα διαφορετική μεταχείριση μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης εισοδήματος όσον αφορά τη δυνατότητα μεταβίβασης των εκπτώσεων από τον φόρο στις δικαιούχους εταιρίες.

52. Ελλείψει μηχανισμού που να επιτρέπει τον συνυπολογισμό τέτοιων εκπτώσεων στην περίπτωση των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων, όπως γίνεται με τα ημεδαπής προέλευσης —και δεδομένου ότι ουδείς ισχυρίστηκε ότι υπάρχει τέτοιος μηχανισμός— θεωρώ ότι οι σχετικοί με τις «διαχειριστικές συμμετοχές» φορολογικοί κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου παραβιάζουν το άρθρο 43 ΕΚ.

53. Όσον αφορά τις «συμμετοχές χαρτοφυλακίου» σε αλλοδαπές εταιρίες, για τις οποίες παρέχεται πίστωση μόνον του παρακρατηθέντος στην αλλοδαπή φόρου επί των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, οι διατάξεις του Ηνωμένου Βασιλείου εισάγουν προδήλως δυσμενείς διακρίσεις. Ενώ δεν επιβάλλεται φόρος εταιριών στα μερίσματα που λαμβάνουν οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες από «συμμετοχές χαρτοφυλακίου» σε άλλη ημεδαπή εταιρία, εντούτοις επιβάλλεται φόρος στα μερίσματα που προέρχονται από τέτοια συμμετοχή σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, παρέχεται δε μόνον πίστωση του παρακρατηθέντος στην αλλοδαπή φόρου (και όχι του αναλογούντος αλλοδαπού φόρου εταιριών). Με άλλα λόγια, το Ηνω-

μένο Βασίλειο, ασκώντας την αρμοδιότητά του, απαλλάσσει πλήρως από την οικονομική διπλή φορολογία τα μερίσματα από «συμμετοχές χαρτοφυλακίου» σε ημεδαπή εταιρία, ενώ δεν πράττει το ίδιο για μερίσματα από «συμμετοχές χαρτοφυλακίου» στην αλλοδαπή. Πρόκειται, προφανώς, για λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση του αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος που εμπίπτει στη φορολογική αρμοδιότητά του, σε σχέση με το αντίστοιχο ημεδαπής προέλευσης εισόδημα.

54. Με τις έγγραφες και τις προφορικές παρατηρήσεις του, το Ηνωμένο Βασίλειο επιχείρησε να δικαιολογήσει τον περιορισμό αυτόν, με το επιχείρημα ότι θα ήταν δυσανάλογα δαπανηρή και πολύπλοκή η διαχείριση και ο έλεγχος της παροχής δικαιώματος πίστωσης του αναλογούντος αλλοδαπού φόρου στην περίπτωση των μικρότερων συμμετοχών, με συνέπεια να προκαλούνται καθυστερήσεις και ανασφάλεια δικαίου σε βάρος των φορολογουμένων.

55. Το επιχείρημα αυτό δεν με πείθει. Είναι αλήθεια ότι η παροχή πίστωσης φόρου για μερίσματα από «συμμετοχές χαρτοφυλακίου» στην αλλοδαπή συνεπάγεται μεγαλύτερο φόρτο για τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, ωστόσο ο φόρτος αυτός δεν είναι δυσανάλογος σε σχέση με την ωφέλεια που θα προέκυπτε από την απαλλαγή των εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο μετόχων εταιριών από την οικονομική διπλή φορολογία. Παραπέμπω, συναφώς, στην απόφαση Manninen, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 56 ΕΚ υποχρεώνει τη Φιλανδία να επεκτείνει το δικαίωμα πίστωσης φόρου, ώστε να περιλαμβάνει και τον φόρο εταιριών που καταβλήθηκε επί των μερισμάτων στη Σουηδία, απορρίπτοντας τα επιχειρήματα περί δυσχερειών τις οποίες θα αντιμετώπιζαν, ενδεχομένως, οι φορολογούμενοι ή οι φορολογικές αρχές για να λάβουν στοιχεία σχετικά με τον καταβληθέντα σε άλλο κράτος μέλος φόρο εταιριών [47]. Παρόλο που, όπως επισήμανε το Δικαστήριο, για τον υπολογισμό πίστωσης φόρου που χορηγείται σε μέτοχο κάτοικο Φινλανδία, ο οποίος λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στη Σουηδία, πρέπει να συνυπολογίζεται ο φόρος που κατέβαλε πράγματι η εταιρία αυτή, όπως αυτός διαμορφώνεται με τους γενικούς κανόνες υπολογισμού της φορολογικής βάσης καθώς και με τον ισχύοντα στο κράτος αυτό συντελεστή φόρου εταιριών, «ενδεχόμενες δυσχέρειες ως προς τον προσδιορισμό του πράγματι καταβληθέντος φόρου δεν μπορούν εν πάση περιπτώσει να δικαιολογήσουν εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως το εμπόδιο που προκύπτει από την επίδικη στην κύρια δίκη ρύθμιση» [48]. Οι επισημάνσεις αυτές ισχύουν απολύτως και για την υπό κρίση υπόθεση. Τονίζω ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, αν επιθυμεί να αποφύγει τον πρόσθετο διοικητικό φόρτο, έχει πάντοτε την επιλογή να απαλλάξει τα μερίσματα αυτά από τον φόρο εταιριών (όπως έχει πράξει με τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα από «συμμετοχές χαρτοφυλακίου»).

56. Για τους λόγους αυτούς, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα πρέπει να είναι ότι

47 — Για τα επιχειρήματα αυτά βλ. τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Kokott στην υπόθεση Manninen, υποσημείωση 33 ανωτέρω.

48 — προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Manninen, σκέψη 54.

αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ και στο άρθρο 56 ΕΚ το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος ρυθμίσεις, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια ημεδαπή εταιρία από άλλες ημεδαπές εταιρίες και επιβάλλεται φόρος εταιριών στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, και παρέχεται ελάφρυνση σκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τυχόν παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων αυτών και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τον αναλογούντα φόρο που κατέβαλαν οι αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών τους στο κράτος εγκατάστασής τους.

Γ — *Επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος*

57. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, όταν ένα κράτος μέλος ακολουθεί ένα σύστημα στο πλαίσιο του οποίου, σε ορισμένες περιπτώσεις, επιβάλλεται ACT στην καταβολή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία προς τους μετόχους της και παρέχεται πίστωση φόρου στους κατοικούντες εντός του κράτους μέλους αυτού μετόχους όσον αφορά τα εν λόγω μερίσματα, παραβιάζονται τα άρθρα 43 ή 56 ΕΚ ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας 90/435 αν το κράτος μέλος διατηρεί σε ισχύ και εφαρμόζει ρυθμίσεις οι οποίες προβλέπουν ότι μια ημεδαπή εταιρία, αν λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος (είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω άλλων εγκατεστημένων στο κράτος αυτό εταιριών), μπορεί να διανείμει μερίσματα στους μετόχους της χωρίς να καταβάλει ACT, ενώ, αν λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες, δεν μπορεί να διανείμει μερίσματα στους μετόχους της χωρίς να καταβάλει ACT.

58. Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν αντιβαίνει στις διατάξεις αυτές του κοινοτικού δικαίου το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος μέλος ρυθμίσεις οι οποίες προβλέπουν δυνατότητα συμψηφισμού του οφειλόμενου ACT με τον φόρο εταιριών που οφείλει η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία για τα κέρδη της, καθώς και με τον φόρο που οφείλουν οι άλλες εγκατεστημένες στο κράτος αυτό εταιρίες του ιδίου ομίλου, αλλά

α) δεν προβλέπουν καμία δυνατότητα συμψηφισμού του ACT ή άλλη ανάλογη ελάφρυνση (όπως επιστροφή του ACT) όσον αφορά τα κέρδη που πραγματοποιούν, είτε εντός του εν λόγω κράτους είτε σε άλλα κράτη μέλη, οι μη εγκατεστημένες στο κράτος μέλος εταιρίες του ιδίου ομίλου και/ή

β) προβλέπουν ότι οποιαδήποτε ελάφρυνση παρέχεται σε εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος προς αποφυγή της διπλής φορολογίας μειώνει τον φόρο εταιριών με τον οποίο μπορεί να συμψηφισθεί ο ACT.

59. Το δεύτερο ερώτημα αφορά, επομένως, μια ιδιαιτερότητα του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, στο πλαίσιο του οποίου

α) οι ημεδαπές εταιρίες μέτοχοι που λαμβάνουν μερίσματα από επίσης ημεδαπές εταιρίες, οι οποίες έχουν καταβάλει ACT για τη διανομή των μερισμάτων αυτών, δικαιούνταν πίστωση του ACT που είχε καταβάλει η διανέμουσα εταιρία, πράγμα που σημαίνει ότι ACT καταβαλλόταν μόνον άπαξ, για τα μερίσματα που διανέμονταν σε εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέλη ομίλων εταιριών, και

β) οι εταιρίες μέτοχοι που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες δεν δικαιούνται τέτοια πίστωση φόρου, με συνέπεια να υποχρεούνται να καταβάλουν ACT επί του συνολικού ποσού των διανεμομένων κερδών. Το τρίτο ερώτημα αφορά άλλη ιδιαιτερότητα, η οποία συνίσταται στο ότι ο αλλοδαπός φόρος εταιριών επί των καταβαλλομένων στην ημεδαπή μερισμάτων δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον ACT, αλλά μόνο τον MCT. Ωστόσο, επειδή ο καταβληθείς ACT μπορούσε να συμψηφιστεί μόνο με τον MCT, στις εταιρίες με σημαντικό αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα μπορούσε να απομείνει υπόλοιπο ACT προς συμψηφισμό (πρόκειται για τον επονομαζόμενο «επιπλέον ACT», ο οποίος δεν μπορούσε να συμψηφιστεί με τον MCT που όφειλε η εταιρία για τη συγκεκριμένη χρήση). Καίτοι υπήρχε δυνατότητα να συμψηφιστεί τελικά ο επιπλέον ACT (π.χ. δια της μεταφοράς σε προηγούμενες ή σε επόμενες χρήσεις προς συμψηφισμό με τον αντίστοιχο MCT, ή δια μεταφοράς σε άλλες ημεδαπές θυγατρικές), δεν μπορούσαν όλες οι εταιρίες να επωφεληθούν των διατάξεων αυτών.

60. Δεδομένου ότι τα δύο αυτά ερωτήματα αφορούν αλληλένδετες ιδιαιτερότητες του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, το συνολικό αποτέλεσμα της εφαρμογής του συστήματος αυτού μπορεί να εκτιμηθεί καλύτερα αν τα ερωτήματα αυτά εξεταστούν από κοινού.

1. Συμβατότητα με το άρθρο 43 ΕΚ (και με το άρθρο 56 ΕΚ)

61. Όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον έχει κατανείμει τη φορολογική βάση του κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα, να προβαίνει σε δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος[49]. Αποτελεί πάγια νομολογία ότι Δικαστηρίου ότι η δυσμενής

49 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation, σημείο 58.

διάκριση συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [50].

62. Το ερώτημα, εν προκειμένω, είναι αν το Ηνωμένο Βασίλειο μεταχειρίζεται διαφορετικά εταιρίες που βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση, επειδή παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες μετόχους πίστωση φόρου αν έχει καταβληθεί ACT κατά τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρία και επειδή ορίζει ότι ο ACT μπορεί να συμψηφιστεί μόνο με τον MCT.

63. Με την προβαλλόμενη διαφορετική μεταχείριση, η κατάσταση των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα επί των οποίων έχει καταβληθεί (παρέχεται πίστωση του καταβληθέντος ACT επί των κερδών έναντι του φόρου εταιριών και δυνατότητα συμψηφισμού του καταβληθέντος ACT με τον οφειλόμενο MCT) αντιδιαστέλλεται προς αυτή των εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα επί των οποίων έχει επιβληθεί μόνον αλλοδαπός φόρος εταιριών (δεν παρέχεται πίστωση φόρου, αφού δεν έχει καταβληθεί ACT επί των κερδών, ούτε δυνατότητα συμψηφισμού του ACT με τον αλλοδαπό φόρο εταιριών). Το πρώτο ζήτημα που τίθεται είναι, επομένως αν εν λόγω εταιρίες βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.

64. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι αυτό δεν συμβαίνει. Όσον αφορά την πίστωση φόρου εταιριών, τονίζει ότι αυτή παρέχεται μόνον ως προς διανεμηθέντα κέρδη μόνον αν έχει καταβληθεί ACT για αυτά, και όχι το αντίθετο. Οι εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα για τα οποία έχει καταβληθεί ACT και αυτές που λαμβάνουν μερίσματα χωρίς να έχει καταβληθεί ACT δεν βρίσκονται σε παρεμφερείς καταστάσεις. Είναι αληθές ότι, αφού οι αλλοδαπές εταιρίες ουδέποτε καταβάλλουν ACT επί διανομής κερδών, δεν δικαιούνται πίστωση φόρου εταιριών για τα μερίσματα που διανέμουν. Ωστόσο, η «εθνικότητα» Ηνωμένου Βασιλείου της διανέμουσας εταιρίας δεν τίθεται καθαυτή ως προϋπόθεση για να δικαιούται η εταιρία αυτή πίστωση φόρου εταιριών· η μόνη προϋπόθεση που τίθεται είναι να έχει καταβληθεί ACT επί των διανεμομένων κερδών. Εξάλλου, όσον αφορά τον κανόνα ότι ο ACT μπορεί να συμψηφιστεί μόνο με τον MCT, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι αυτό δεν συνιστά δυσμενή διάκριση σε βάρος των εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης· σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τον συμψηφισμό του ACT με τον MCT, για τις ημεδαπές εταιρίες ισχύουν ακριβώς τα ίδια.

65. Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτείται να εξεταστεί η σχέση μεταξύ

50 — Βλ., π.χ., απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C 311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I 2651, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

του αλλοδαπού φόρου εταιριών επί των κερδών των αλλοδαπών εταιριών, του κανονισμού φόρου εταιριών (MCT) επί των κερδών ημεδαπής προέλευσης και του ACT που καταβάλλεται επί των κερδών που διανέμουν οι ημεδαπές εταιρίες.

66. Θα ήταν, συναφώς, χρήσιμο να υπομνηστεί η απόφαση Metallgesellschaft [51], η οποία αφορούσε τη συμβατότητα του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, στο πλαίσιο του οποίου οι ημεδαπές εταιρίες είχαν τη δυνατότητα να καταβάλλουν μερίσματα στη μητρική εταιρία χωρίς να υποχρεούνται να καταβάλλουν ACT, αν η μητρική εταιρία ήταν ημεδαπή, ενώ είχαν τέτοια υποχρέωση αν η μητρική εταιρία ήταν εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (σύστημα απαλλαγής ομίλου εταιριών). Επιχειρώντας να δικαιολογήσει την άρνηση παροχής του εν λόγω πλεονεκτήματος στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η κατάσταση των ημεδαπών θυγατρικών με ημεδαπή μητρική εταιρία δεν είναι συγκρίσιμη προς αυτή των θυγατρικών με αλλοδαπή μητρική εταιρία. Ειδικότερα, ενώ στην πρώτη περίπτωση η καταβολή του ACT απλώς μετατίθεται χρονικά (αφού η ημεδαπή μητρική εταιρία θα υποχρεωθεί η ίδια να καταβάλει ACT όταν θα πραγματοποιήσει διανομές), στη δεύτερη περίπτωση η χορήγηση της απαλλαγής υπέρ ομίλου εταιριών θα είχε ως συνέπεια να μην καταβάλλεται ποτέ ACT [52].

51 — Βλ. υποσημείωση 12.

52 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Metallgesellschaft, σκέψεις 46 έως 48.

67. Το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα αυτό, κρίνοντας ότι:

«52 Πρώτον, εφόσον ο ACT ουδόλως αποτελεί φόρο επί των μερισμάτων, αλλά προκαταβολή του φόρου εταιριών, είναι εσφαλμένο να θεωρηθεί ότι η παροχή στις ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες αλλοδαπών μητρικών εταιριών της δυνατότητας να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου θα έδινε στις θυγατρικές τη δυνατότητα να αποφύγουν την καταβολή στο Ηνωμένο Βασίλειο οποιουδήποτε φόρου επί των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων.

53 Πράγματι, το τμήμα του φόρου εταιριών, που η ημεδαπή θυγατρική δεν οφείλει να προκαταβάλει οσάκις καταβάλλει μερίσματα στη μητρική εταιρία στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας ομίλου, θα καταβληθεί κατ' αρχήν τη στιγμή που θα καταστεί απαιτητός ο MCT τον οποίο οφείλει η θυγατρική. Σημειωτέον, συναφώς, ότι η ημεδαπή θυγατρική μητρικής εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος υπόκειται στον MCT στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα κέρδη της όπως και η ημεδαπή θυγατρική επίσης ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

[...]

55 Δεύτερον, το γεγονός ότι η [αλλοδαπή] μητρική εταιρία δεν θα καταβάλει ACT όταν θα διανείμει η ίδια μερίσματα, αντίθετα προς την ημεδαπή μητρική εταιρία, δεν μπορεί να αιτιολογήσει την άρνηση παροχής στην ημεδαπή θυγατρική μιας αλλοδαπής μητρικής εταιρίας της δυνατότητας απαλλαγής από την καταβολή ACT για διανομή μερισμάτων προς τη μητρική.

56 Πράγματι, διαπιστώνεται ότι η μη επιβολή ACT στην αλλοδαπή μητρική οφείλεται στο ότι αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο, διότι υπόκειται στον φόρο αυτό στη χώρα εγκαταστάσεώς της. Είναι συνεπώς λογικό να μην οφείλει μια εταιρία να προκαταβάλει ένα φόρο στον οποίο δεν υπόκειται.» [53]

68. Από τις παρατηρήσεις αυτές, τις οποίες συμμερίζομαι, προκύπτει σαφώς ότι, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, ACT πρέπει να θεωρείται προκαταβολή έναντι του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Είναι αληθές ότι, όπως τονίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, ο ACT παρουσιάζει ορισμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που διαφέρουν από αυτά του «κύριου» φόρου εταιριών. Ειδικότερα, ο ACT καταβάλλεται όταν η εταιρία διανείμει μερίσματα, υπολογίζεται βάσει του μεγέθους της διανομής, δεν ισχύουν δε ως προς αυτόν οι παρεχόμενες στο πλαίσιο του MCT απαλλαγές. Θεωρώ όμως ότι οι διαφορές αυτές είναι λογική συνέπεια του ότι ο ACT, λόγω της φύσεώς του και όπως υποδεικνύει και η ονομασία του, προκαταβάλλεται έναντι του «κανονικού» φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο (MCT). Επομένως, στο πλαίσιο του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, ο καταβαλλόμενος επί των διανεμομένων μερισμάτων ACT μπορεί να συμψηφίζεται με τον MCT που επιβάλλεται στα κέρδη της οικείας χρήσεως, έστω και μέχρι ορισμένο όριο.

69. Κατά συνέπεια, οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες μέτοχοι που λαμβάνουν μερίσματα επί των οποίων καταβλήθηκε ACT, καθώς και αυτές που λαμβάνουν μερίσματα επί των οποίων καταβλήθηκε μόνον αλλοδαπός φόρος εταιριών βρίσκονται καταρχήν σε συγκρίσιμη κατάσταση. Αυτό αποτελεί συνέπεια του ότι, όπως, όπως οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που διανέμουν μερίσματα στη μητρική εταιρία υπόκεινται σε φόρο εταιριών —περιλαμβανομένου του ACT επί των μερισμάτων—, οι αλλοδαπές εταιρίες που διανέμουν μερίσματα υπόκεινται καταρχήν σε φόρο εταιριών στο κράτος εγκατάστασής τους.

70. Το επόμενο ερώτημα είναι αν η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου είχε ως αποτέλεσμα η μεταχείριση των μετόχων εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες ήταν λιγότερο ευνοϊκή

53 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Metallgesellschaft, σκέψεις 52, 53, 55 και 56.

από αυτή των εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα ημεδαπές εταιρίες.

71. Ενώ στην πρώτη περίπτωση οι εταιρίες οφείλουν ACT σε περίπτωση περαιτέρω διανομής των μερισμάτων που εισέπραξαν, στη δεύτερη περίπτωση απαλλάσσονται στην πράξη (μέσω της πίστωσης φόρου) από τον ACT, εφόσον έχει ήδη καταβληθεί ACT κατά τη διανομή. Επιπλέον, ο καταβαλλόμενος στην κάθε περίπτωση ACT μπορεί να συμψηφιστεί μόνο με τον MCT, και όχι με τον αναλογούντα στα μερίσματα αλλοδαπό φόρο εταιριών.

72. Θεωρώ ότι αυτό συνιστά προδήλως δυσμενέστερη μεταχείριση των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων.

73. Σκοπός και αποτέλεσμα του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, όταν εφαρμόζεται σε εθνικό επίπεδο, είναι να διασφαλιστεί πλήρης απαλλαγή των μερισμάτων από την οικονομική διπλή φορολογία σε εταιρικό επίπεδο. Λόγω της παροχής πίστωσης για τον φόρο εταιριών, ο ACT έπρεπε να καταβληθεί μόνον άπαξ κατά τις διαδοχικές διανομές κερδών. Επίσης, ο καταβαλλόμενος σε μία χρήση ACT μπορούσε να συμψηφιστεί, μέχρι ορισμένο όριο, με τον MCT. Ο ACT που δεν μπορούσε να συμψηφιστεί (ο λεγόμενος «επιπλέον ACT») μπορούσε να εκπέσει με άλλη μέθοδο, π.χ. μεταφερόμενος σε προηγούμενες ή σε επόμενες χρήσεις προς συμψηφισμό με τον αντίστοιχο MCT, ή σε άλλες ημεδαπές θυγατρικές.

74. Αντιθέτως, το ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο σύστημα δεν διασφάλιζε, σε εταιρικό επίπεδο, πλήρη απαλλαγή των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων από την οικονομική διπλή φορολογία. Αυτό συνέβαινε διότι

(1) επιβαλλόταν πλήρως ACT στην περαιτέρω διανομή μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης (όπως περιγράφεται στο δεύτερο ερώτημα της διατάξεως περί παραπομπής), αλλά

(2) ο αλλοδαπός φόρος εταιριών δεν μπορούσε να συμψηφιστεί με τον ACT [όπως περιγράφεται στο ερώτημα 3(α) της διατάξεως περί παραπομπής] και

(3) η τυχόν παρεχόμενη απαλλαγή από τη διπλή φορολογία ως προς τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο εταιριών (δηλαδή στην περίπτωση των «διαχειριστικών συμμετοχών») μείωνε τον φόρο εταιριών με τον οποίον μπορεί να συμψηφιστεί ο ACT [όπως περιγράφεται στο ερώτημα 3(β) της διατάξεως περί παραπομπής].

75. Εφόσον τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα δεν απαλλάσσονταν πλήρως από την οικονομική διπλή φορολογία, όπως συνέβαινε με τα ημεδαπής προέλευσης, το ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο σύστημα προκαλούσε δυσμενείς διακρίσεις, εκτός αν το Ηνωμένο Βασίλειο αποδείξει ότι η διαφορετική μεταχείριση ήταν δικαιολογημένη και σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, το κράτος εγκατάστασης, εφόσον απαλλάσσει από την οικονομική διπλή φορολογία τα μερίσματα που εισπράττουν οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή, πρέπει να παρέχει την ίδια απαλλαγή τόσο για τα αλλοδαπής όσο και για τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα, προς τούτο δε πρέπει να λαμβάνει υπόψη τον φόρο εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή [54].

76. Επισημαίνω ότι, επειδή η οικονομική διπλή φορολογία είναι απόρροια ενός συνδυασμού κανόνων, η εκτίμηση του πώς μπορεί να επιτευχθεί η πλήρης απαλλαγή των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων μπορεί να είναι πολύπλοκη. Το ζήτημα αυτό τίθεται ειδικότερα με τα κατωτέρω εξεταζόμενα ερωτήματα 6 έως 9. Η άποψη που διατυπώνω συναφώς είναι ότι απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει πώς πρέπει το Ηνωμένο Βασίλειο να εξαλείψει στην πράξη τις δυσμενείς διακρίσεις, έχοντας υπόψη ότι αυτό πρέπει να γίνει κατά τρόπο κατάλληλο και αποτελεσματικό, ώστε να εξασφαλιστεί η ίση μεταχείριση που επιτάσσουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.

77. Θα προσέθετα, ωστόσο, ότι η πλήρης απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία των αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης μερισμάτων συνεπάγεται ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δύναται να απαιτήσει να προκαταβληθεί (ως ACT), κατά τη διανομή κερδών, τυχόν υπόλοιπο του φόρου εταιριών επί των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης. Τούτο αποτελεί, κατά τη γνώμη μου, συνέπεια του ότι το Ηνωμένο Βασίλειο έχει την ευχέρεια να επιλέξει τον τρόπο οργάνωσης του φορολογικού συστήματός του, αρκεί το εφαρμόζει χωρίς να προκαλούνται δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος. Όπως είναι υποχρεωτική η προκαταβολή του φόρου εταιριών επί των ημεδαπής προέλευσης διανεμομένων κερδών, εξίσου υποχρεωτική μπορεί να είναι, καταρχήν, και η προκαταβολή του φόρου εταιριών επί των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων, ο οποίος απομένει μετά την πλήρη απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία.

78. Η εκτίμηση αυτή δεν διαφοροποιείται από το επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου

54 — Βλ. το σημείο 58 των προτάσεών μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation (υποσημείωση 1), και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία (ιδιαίτερα την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33 ανωτέρω, απόφαση Manninen και την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C 315/02, Lenz, Συλλογή 2004, σ. I-7063).

ότι επιπλέον, μη συμψηφισθείς ACT είναι δυνατόν να προκύψει και σε εσωτερικές καταστάσεις, όταν, δηλαδή, ο ACT τον οποίον καταβάλλει ημεδαπός μέτοχος υπερβαίνει τον MCT που οφείλει στο Ηνωμένο Βασίλειο (αν, π.χ., η ημεδαπή εταιρία δικαιούται σημαντικές απαλλαγές και εκπτώσεις από τον MCT). Σε τέτοια περίπτωση, το ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο σύστημα εξακολουθεί να απαλλάσσει τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα από την οικονομική διπλή φορολογία.

79. Δεν μπορώ επίσης να δεχθώ το επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι τυχόν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ μετόχων που λαμβάνουν αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης μερίσματα δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι προβάλλει αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο, διότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται στις ημεδαπές εταιρίες μετόχους (υπό μορφή πίστωσης του ACT που καταβλήθηκε επί των διανεμομένων κερδών) και του συμψηφισμού της φορολογικής υποχρέωσης (δηλαδή της υποχρεώσεως της διανέμουσας εταιρίας να καταβάλει ACT επί των μερισμάτων). Ωστόσο, όπως προανέφερα, οι αλλοδαπές εταιρίες που διανέμουν μερίσματα, καίτοι δεν υποχρεούνται να καταβάλουν ACT στο Ηνωμένο Βασίλειο, εντούτοις υποχρεούνται να καταβάλουν φόρο εταιριών στην αλλοδαπή επί των κερδών από τα οποία προήλθαν τα μερίσματα. Επομένως, η απαλλαγή των ημεδαπής προέλευσης μερισμάτων από την οικονομική διπλή φορολογία θα έπρεπε να ισχύει και τα για αλλοδαπής προέλευσης διανεμόμενα κέρδη. Για τον λόγο αυτό το επιχείρημα πρέπει να απορριφθεί [55].

2. Συμβατότητα με την οδηγία περί μητρικών και θυγατρικών εταιριών

80. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά επίσης αν οι διατάξεις δυνάμει των οποίων δικαίωμα πίστωσης φόρου έχουν μόνον οι εταιρίες μέτοχοι που λαμβάνουν μερίσματα επί των οποίων έχει καταβληθεί ACT και περιορίζεται η δυνατότητα συμψηφισμού του ACT με τον MCT αντιβαίνουν στα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών, το κείμενο των οποίων έχω παραθέσει πλήρως ανωτέρω.

55 — Θα ήθελα, επιπροσθέτως, να επισημάνω ότι, όταν, λόγω της εφαρμογής του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, απέμενε επιπλέον ACT, μία από τις δυνατότητες «χρησιμοποιήσεως» του ποσού αυτού ήταν η μεταφορά του στις ημεδαπές θυγατρικές (οι οποίες μπορούσαν να το συμψηφίσουν με τον MCT που όφειλαν οι ίδιες). Όπως παρατηρεί η Επιτροπή, το γεγονός ότι τέτοια δυνατότητα συμψηφισμού παρεχόταν μόνο σε ημεδαπές θυγατρικές μπορεί να συνιστά δυσμενή διάκριση· αν οι αλλοδαπές θυγατρικές είχαν υποχρέωση καταβολής MCT στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεν βλέπω γιατί δεν θα πρέπει να έχουν και αυτές τη δυνατότητα να «χρησιμοποιήσουν» τον επιπλέον ACT της μητρικής εταιρίας. Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο δεν έθεσε, με τη διάταξη περί παραπομπής, ζήτημα συμβατότητας των σχετικών διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο, παρέλκει η περαιτέρω εξέταση του ζητήματος αυτού εν προκειμένω.

81. Τονίζω, καταρχάς, ότι το ερώτημα αυτό αφορά μόνον περιπτώσεις διανομής μερισμάτων που εμπίπτουν στο υλικό και χρονικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών, δηλαδή, διανομές μερισμάτων από θυγατρική σε μητρική εταιρία που πραγματοποιήθηκαν κατά τα οριζόμενα στην οδηγία αυτή μετά την 1η Ιανουαρίου 1992.

82. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών εταιριών κατ' ουσίαν ορίζει ότι, όταν μητρική εταιρία λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα από εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική, το κράτος μέλος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά είτε παρέχει πίστωση του φόρου εταιριών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη και, ενδεχομένως, του φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών στο κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής.

83. Θεωρώ ότι η ανάλυση περί της συμβατότητας της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου με τη διάταξη αυτή, όσον αφορά τις διανομές μερισμάτων που εμπίπτουν στο υλικό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών [56], θέτει ζητήματα εν πολλοίς παρόμοια με αυτά που εξετάστηκαν στο πλαίσιο των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ. Επισημαίνω, ωστόσο, ότι η υποχρέωση που υπέχει το Ηνωμένο Βασίλειο από το άρθρο 4, παράγραφος 1, είναι περιορισμένη σε σχέση με αυτή που υπέχει από τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ: ενώ τα άρθρα αυτά απαγορεύουν τις δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ εισοδήματος αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης, η διάταξη της οδηγίας υποχρεώνει μόνον το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας να παρέχει πίστωση του καταβληθέντος φόρου εταιριών επί των μερισμάτων, μέχρι το ύψος του αντίστοιχου ημεδαπού φόρου, ή να απαλλάσσει τα μερίσματα από τον φόρο.

84. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο επέλεξε τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας μέσω πίστωσης φόρου, υποχρεούται από το άρθρο 4, παράγραφος 1, να παράσχει, μέχρι το ύψος του αντίστοιχου ημεδαπού φόρου, πίστωση του αλλοδαπού φόρου εταιριών που έχει καταβάλει η αλλοδαπή θυγατρική επί των κερδών που διανέμει στη μητρική εταιρία. Επειδή, για τους λόγους που προανέφερα, ο ACT αποτελεί, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, προκαταβολή του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο (έστω και αν επιβάλλεται σε περίπτωση διανομής κερδών, επί των κερδών αυτών), θα πρέπει να θεωρείται ότι, μαζί με τον MCT, αποτελεί τον φόρο που, στο Ηνωμένο Βασίλειο, «αντιστοιχεί» με τον καταβληθέντα αλλοδαπό φόρο εταιριών, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Θεωρώ ότι η υποχρέωση που το άρθρο αυτό επιβάλλει συνίσταται ουσιαστικά στο να διασφαλιστεί ότι το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας δεν επιβάλλει οικονομική διπλή φορολογία μετά την, εκ μέρους του κράτους εγκατάστασης της θυγατρικής, επιβολή φόρου εταιριών και, ενδεχομένως, παρακράτησης στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η εν λόγω θυγατρική. Επομένως, η υποχρέωση που το άρθρο αυτό

56 — Προκειμένου, δηλαδή, περί μητρικών εταιριών που μετέχουν στο κεφάλαιο εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας τουλάχιστον κατά 25 %, εφόσον αμφότερες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της οδηγίας (βλ. άρθρο 3 της οδηγίας).

επιβάλλει στο Ηνωμένο Βασίλειο συνίσταται, όπως και η επιβαλλόμενη από τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, στη διασφάλιση της απαλλαγής των διανεμομένων κερδών από την οικονομική διπλή φορολογία. Η ερμηνεία αυτή συνάδει με τον σκοπό της οδηγίας, ο οποίος είναι η θέσπιση φορολογικών κανόνων ουδέτερων ως προς τον ανταγωνισμό, όσον αφορά τους ομίλους εταιριών [57].

85. Προς αντίκρουση της θέσεως αυτής, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει το επιχείρημα ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, αναφέρεται μόνο σε φόρους που επιβάλλονται κατά την είσπραξη των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία στη μητρική, και όχι σε φόρο όπως ο ACT, ο οποίος επιβάλλεται μόνον αν και εφόσον διανεμηθούν κέρδη και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί φόρος επί των κερδών που διανέμει η θυγατρική. Δεν μπορώ να δεχθώ το επιχείρημα αυτό, διότι προσκρούει στον σκοπό του άρθρου 4, παράγραφος 1, ο οποίος συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογίας στο κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας. Η εφαρμογή της συσταλτικής ερμηνείας του άρθρου αυτού, την οποία υιοθετεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, στην υπό κρίση περίπτωση, θα έθετε σε κίνδυνο την επίτευξη του σκοπού αυτού.

86. Για τον λόγο αυτό, εφόσον, στο πλαίσιο του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος, δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός, με τον MCT και με τον ACT, του καταβληθέντος αλλοδαπού φόρου εταιριών επί των μερισμάτων που διανέμουν αλλοδαπές θυγατρικές στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, παραβιάζεται το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών.

87. Το αιτούν δικαστήριο θέτει επίσης το ζήτημα συμβατότητας με το άρθρο 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών, το οποίο απαγορεύει στο κράτος μέλος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών που η εν λόγω εταιρία δέχεται από τη θυγατρική της.

88. Για την εξέταση του ζητήματος αυτού πρέπει να γίνει παραπομπή στον ορισμό του όρου «παρακράτηση στην πηγή» της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο όρος αυτός δεν καλύπτει συγκεκριμένα μόνον είδη εθνικών επιβαρύνσεων: «ο χαρακτηρισμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο» [58]. Όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών εταιριών (απαγόρευση παρακράτησης φόρου στην πηγή, από το κράτος εγκατάστασης της θυγατρικής, επί των κερδών που διανέμονται σε εγκατε-

57 — Βλ. το προοίμιο της οδηγίας για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες.

58 — Αποφάσεις της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, Συλλογή 2003, σ. I-9809, σκέψη 46, της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, Epson Europe, Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψη 22, 4ης Οκτωβρίου 2001, C-294/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία, Συλλογή 2001, σ. I-6797, σκέψεις 26 και 27.

στημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία), το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι:

«Συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που πραγματοποιούνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών.» [59]

89. Βάσει των κριτηρίων αυτών, στο πλαίσιο του άρθρου 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών (το οποίο αφορά τις υποχρεώσεις του κράτους εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας), ο φόρος που επιβάλλει το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας θεωρείται παρακράτηση στην πηγή αν

α) γενεσιουργός αιτία της επιβολής του είναι η είσπραξη μερισμάτων ή οποιουδήποτε άλλου εισοδήματος από μετοχές,

β) αν φορολογητέο ποσό είναι το εισόδημα από τις εν λόγω μετοχές και

γ) να υπόχρεος του φόρου είναι ο κάτοχος των μετοχών.

90. Με βάση τα κριτήρια αυτά, ο ACT δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να θεωρηθεί ότι συνιστά παρακράτηση στην πηγή κατά την έννοια του άρθρου 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Όπως επισημαίνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου με τις παρατηρήσεις της, ο ACT δεν επιβάλλεται στην είσπραξη των μερισμάτων που διανέμει η θυγατρική στη μητρική, αλλά κατά την περαιτέρω διανομή των μερισμάτων αυτών από τη μητρική εταιρία στους μετόχους της, δηλαδή κατά την καταβολή μερισμάτων σε διαφορετικό επίπεδο μετόχων. Επομένως, δεδομένης της γενεσιουργού αιτίας της υποχρεώσεως καταβολής του ACT, ο φόρος αυτός δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην έννοια της παρακράτησης στην πηγή [60].

91. Για τον λόγο αυτό, θεωρώ ότι οι επίμαχες της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου δεν παραβιάζουν το άρθρο 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών.

3. Πρόταση σχετικά με τα ερωτήματα 2 και 3

92. Για τους προαναφερθέντες λόγους, θεωρώ ότι το περιγραφόμενο στα ερωτήματα 2 και 3 σύστημα που ισχύει στο

59 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 58 αποφάσεις Océ van der Grinten, σκέψη 47, Epson Europe, σκέψη 23, Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψεις 28 και 29.

60 — Τονίζω ότι η συγκεκριμένη περίπτωση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των αρχών του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών εταιριών, κατά το οποίο ο όρος «παρακράτηση στην πηγή» δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή του φόρου επί των εταιρειών στο κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής, προκαταβολή η οποία πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρεία. Είναι προφανές ότι ο ACT επιβάλλεται από το κράτος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας και όχι από αυτό της θυγατρικής.

Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον διασφαλίζει πλήρη απαλλαγή, σε εταιρικό επίπεδο, των ημεδαπής προέλευσης μερισμάτων που διανέμονται σε ημεδαπές εταιρίες μετόχους, αλλά δεν διασφαλίζει αντίστοιχη απαλλαγή για τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, προκαλεί δυσμενείς διακρίσεις και αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και, όσον αφορά τις διανομές μερισμάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Το εν λόγω σύστημα δεν παραβιάζει, αντιθέτως, το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής.

Δ — *Επί του τέταρτου ερωτήματος*

93. Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι ισχύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο ρυθμίσεις, οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπουν ότι οι ημεδαπές εταιρίες, αν προβούν σε σχετική επιλογή, δικαιούνται επιστροφή του ACT που κατέβαλαν για τα διανεμηθέντα στους μετόχους τους κέρδη, στον βαθμό που τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν από αλλοδαπές εταιρίες (περιλαμβανομένων, στο πλαίσιο αυτό, και των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες εταιριών) σε ημεδαπές εταιρίες, παραβιάζουν τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ ή τα άρθρα 4, παράγραφος 1, ή 6 της οδηγίας 90/435 του Συμβουλίου κατά το μέτρο που

α) υποχρεώνουν τις ημεδαπές εταιρίες να καταβάλουν ACT, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να ζητήσουν κατόπιν την επιστροφή του και

β) δεν παρέχουν στους μετόχους των ημεδαπών εταιριών πίστωση φόρου, την οποία θα δικαιούνταν αν λάμβαναν μέρισμα από ημεδαπή εταιρία η οποία δεν έχει λάβει η ίδια μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες.

94. Το ερώτημα αυτό αφορά τη συμβατότητα, με τις προαναφερθείσες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, του λεγόμενου συστήματος φορολογίας μερισμάτων από εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης [Foreign Income Dividend («FID») Scheme], το οποίο τέθηκε σε ισχύ στο Ηνωμένο Βασίλειο την 1η Ιουλίου 1994. Όπως εξήγησα ανωτέρω, στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία μπορούσε να επιλέξει, πριν καταβάλει μέρισμα στους μετόχους της, τον χαρακτηρισμό του μερίσματος αυτού ως «μερίσματος από εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης. Υπήρχε υποχρέωση καταβολής ACT επί των FID, αλλά αν η εταιρία μπορούσε να συσχετίσει τα μερίσματα αυτά με κέρδη αλλοδαπής προέλευσης, είχε τη δυνατότητα να ζητήσει την επιστροφή του επιπλέον ACT που προέκυπτε όσον αφορά το FID. Ο επιπλέον ACT επιστρεφόταν κατά τον χρόνο που καθίστατο απαιτητός ο MCT, δηλαδή εννέα μήνες μετά το τέλος της οικείας χρήσεως και μόνον αν δεν ήταν δυνατός ο συμψηφισμός του με τυχόν οφειλόμενο MCT. Ο μέτοχος δικαιούχος του FID μέτοχος δεν δικαιούταν πίστωση φόρου βάσει του άρθρου 231(1) ΤΑ, αλλά το φυσικό πρόσωπο που λάμβανε FID εθεωρείτο ότι λαμβάνει εισόδημα φορολογηθέν με τον κατώτερο προβλεπόμενο συντελεστή κατά το οικείο οικονομικό έτος. Όμως, ένα φυσικό πρόσωπο μέτοχος δεν μπορούσε να ζητήσει να του επιστραφεί το καταβληθέν ως

φόρος εισοδήματος ποσό, οι δε απαλλασσόμενοι από τη φορολογία μέτοχοι, όπως είναι τα βρετανικά ταμεία συντάξεων, δεν μπορούσαν να ζητήσουν να τους αποδοθεί ποσό αντίστοιχο προς την πίστωση φόρου που θα δικαιούνταν αν το μέρισμα δεν είχε χαρακτηριστεί ως FID.

95. Η υποχρέωση που τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 επιβάλλουν στο Ηνωμένο Βασίλειο σχετικά με την εφαρμογή του συστήματος FID είναι ακριβώς η ίδια με αυτή που περιέγραψα ανωτέρω στο πλαίσιο των ερωτημάτων 2 και 3: συνίσταται, δηλαδή, στη διασφάλιση της απαλλαγής των αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων από οικονομική διπλή φορολογία στον ίδιο βαθμό με τα ημεδαπής προέλευσης.

96. Επομένως, όσον αφορά το χαρακτηριστικό του συστήματος FID, για το οποίο γίνεται λόγος στο πρώτο σκέλος του τέταρτου ερωτήματος —δηλαδή, την υποχρέωση των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης να καταβάλλουν ACT κατά την περαιτέρω διανομή τους, ζητώντας εν συνεχεία την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου— η εν λόγω υποχρέωση παραβιάζει τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, κατά το μέτρο που η επιβολή του ACT συνεπάγεται, εν προκειμένω, οικονομική διπλή φορολογία των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης. Η διαπίστωση αυτή προφανώς δεν μπορεί να ανατραπεί με το επιχείρημα ότι οι ημεδαπές εταιρίες μπορούν εν συνεχεία να ζητήσουν επιστροφή του καταβληθέντος ACT: κατ' αναλογία προς τις επισημάνσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση Metallgesellschaft [61], το ταμειακό μειονέκτημα σε βάρος αυτών των εταιριών κατά το διάστημα που μεσολαβεί μέχρι την επιστροφή του εν λόγω ποσού συνιστά λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση, υπό το πρίσμα της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων [62].

97. Το δεύτερο σκέλος του τέταρτου ερωτήματος αφορά άλλο χαρακτηριστικό του συστήματος FID, δηλαδή το ότι οι μέτοχοι των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες δεν δικαιούνται την πίστωση φόρου που θα δικαιούνταν αν λάμβαναν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, η οποία δεν είχε λάβει η ίδια μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες.

98. Συναφώς, το Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον επέλεξε τη μέθοδο του συμψηφισμού για την απαλλαγή των ημεδαπής προέλευσης μερισμάτων από την οικονομική διπλή φορολογία, υποχρεούται από τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 να παρέχει την ίδια απαλλαγή και για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα [63].

61 — Βλ. υποσημείωση 12.

62 — Βλ. απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, σκέψη 44.

63 — Βλ. Manninen, υποσημείωση 33 ανωτέρω.

99. Όσον αφορά το επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι, στο πλαίσιο του συστήματος FID, οι μέτοχοι ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν FID θα μπορούσαν να αποφύγουν στην πράξη τη διπλή φορολογία, διότι το μέρισμα που λάμβαναν θεωρούνταν φορολογηθέν με τον χαμηλότερο συντελεστή, θα ήθελα να παρατηρήσω ότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν, στην κάθε περίπτωση, η μεταχείριση αυτή είχε πράγματι ως αποτέλεσμα να απαλλάσσονται τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα από την οικονομική διπλή φορολογία στο ίδιο βαθμό με τα ημεδαπής προέλευσης.

100. Το σύστημα FID, εφόσον δεν συνεπάγεται την απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία των μετόχων των ημεδαπών εταιριών που εισπράττουν FID, στον ίδιο βαθμό που απαλλάσσονται και αυτοί που λαμβάνουν μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, παραβιάζει τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, εκτός αν ο σχετικός περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί.

101. Προς τούτο, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει, πρώτον, ότι η υπαγωγή στο σύστημα FID είναι απολύτως προαιρετική και, επομένως, δεν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης ή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων: οι σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου (οι οποίες εξετάστηκαν με τα ερωτήματα 2 και 3 ανωτέρω) ίσχυαν καθ' όλο τον κρίσιμο χρόνο. Το επιχείρημα, όμως, αυτό είναι παντελώς αστήρικτο, διότι οι εν λόγω φορολογικές διατάξεις εισήγαγαν δυσμενείς διακρίσεις και παραβίαζαν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ. Η μεταχείριση του αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος των ημεδαπών εταιριών, των οποίων οι μέτοχοι ήταν πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή, ήταν πάντοτε δυσμενέστερη από τη μεταχείριση του ημεδαπής προέλευσης εισοδήματος

102. Δεύτερον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ότι η αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, επειδή δεν υποχρεούταν να καταβάλει ACT κατά τη διανομή κερδών, μπορούσε να διανείμει μεγαλύτερο μέρισμα στην εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική, σε σχέση με το μέρισμα που θα διένειμε μια ημεδαπή θυγατρική, η οποία ήταν υποχρεωμένη να καταβάλλει ACT σε περίπτωση διανομής κερδών. Το επιχείρημα αυτό δεν λαμβάνει υπόψη το ότι η αλλοδαπή θυγατρική ναι μεν δεν υπέχει υποχρέωση καταβολής, ωστόσο υπέχει υποχρέωση καταβολής φόρου εταιριών στην αλλοδαπή, υποχρέωση που, όπως επισήμανα ανωτέρω, θέτει τις μητρικές εταιρίες σε συγκρίσιμη θέση, είτε λαμβάνουν αλλοδαπής είτε ημεδαπής προέλευσης μερίσματα.

103. Τέλος, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει το επιχείρημα ότι το σύστημα FID δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος του Ηνωμένου Βασιλείου, σύμφωνα με την επιχειρηματολογία που αναπτύχθηκε επί του δεύτερου ερωτήματος, και διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, ιδίως όσον αφορά τις τρίτες χώρες. Σχετικά με τους περιορισμούς

στο εσωτερικό της Κοινότητας, τα προβαλλόμενα επιχειρήματα ταυτίζονται με αυτά που εξετάστηκαν στο πλαίσιο του δεύτερου ερωτήματος και, επομένως, πρέπει να απορριφθούν για τους ίδιους λόγους. Το αν τα επιχειρήματα αυτά καθίστανται ισχυρότερα όσον αφορά περιορισμούς συναφείς με «τρίτες χώρες» αφορά ζήτημα που τίθεται στο πλαίσιο του πέμπτου ερωτήματος και θα το εξετάσω εν συντομία στο πλαίσιο αυτό.

104. Διαφορετικό ζήτημα αποτελεί το αν έννομο συμφέρον να αξιώσουν την αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε λόγω της παραβάσεως έχουν οι ίδιοι οι μέτοχοι ή η διανέμουσα τα μερίσματα, εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, εταιρία. Οι Test Claimants υποστηρίζουν, συναφώς, ότι το σύστημα FID υποχρέωνε τις μητρικές εταιρίες που διανέμουν κέρδη προερχόμενα από εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης να αυξάνουν το ποσό του μερίσματος, ώστε οι μέτοχοί τους να λαμβάνουν το ποσό που θα λάμβαναν αν ήταν δικαιούχοι μερισμάτων προερχόμενων από εισόδημα ημεδαπής προέλευση. Θα εξετάσω το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο του έκτου ερωτήματος, περί των κατάλληλων ένδικων βοηθημάτων κατά παραβάσεως.

105. Το αιτούν δικαστήριο θέτει επίσης ζήτημα συμβατότητας των δύο αυτών χαρακτηριστικών του συστήματος FID —της υποχρέωσης καταβολής ACT που υπέχουν οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που διανέμουν περαιτέρω αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα (ερώτημα 4α) και του ότι δεν παρέχεται δικαίωμα πίστωσης φόρου στους μετόχους της μητρικής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (ερώτημα 4β)— με τα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Όπως εξήγησα ανωτέρω, στο πλαίσιο της εξετάσεως του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος, το άρθρο 4, παράγραφος 1, καθιστά υποχρεωτική την πλήρη απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία της εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα που εμπίπτουν στο υλικό και χρονικό πεδίο εφαρμογής του. Επομένως, η ανάλυση στο πλαίσιο του ερωτήματος 4α (περί της υποχρεώσεως καταβολής ACT) είναι ίδια με την ανάλυση στο πλαίσιο των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ. Το ερώτημα 4β (παροχή δικαιώματος πίστωσης φόρου), όμως, αφορά διαφορετική μεταχείριση όχι της ίδιας της δικαιούχου εταιρίας, αλλά των μετόχων της. Για τον λόγο αυτόν, δεν θεωρώ ότι ο περιορισμός αυτός εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Ομοίως, για παρόμοιους λόγους, όπως εξήγησα ανωτέρω κατά την εξέταση του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος, θεωρώ ότι κανένα από τα χαρακτηριστικά για τα οποία γίνεται λόγος στο τέταρτο ερώτημα δεν συνιστά παράβαση του άρθρου 6 της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών.

106. Επομένως, η απάντηση στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να είναι ότι οι ισχύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο ρυθμίσεις, οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπουν ότι οι ημεδαπές εταιρίες, αν προβούν σε σχετική επιλογή, δικαιούνται επιστροφή του ACT που κατέβαλαν για τα διανεμηθέντα στους μετόχους τους κέρδη, εφόσον πρόκειται για κέρδη που διανέμονται από αλλοδαπές εταιρίες (περιλαμβανομένων, στο πλαίσιο αυτό, και των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες εταιριών) σε ημεδαπές, 1) παραβιά-

ζουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών θυγατρικών κατά το μέτρο που υποχρεώνουν τις ημεδαπές εταιρίες να καταβάλουν ACT και να ζητήσουν εν συνεχεία την επιστροφή του, χωρίς να διασφαλίζουν πλήρη απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, όπως συμβαίνει με τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα την απαλλαγή εξίσου διότι δεν εφόσον μπορούν στη συνέχεια να ζητήσουν, κατόπιν την επιστροφή του και 2) παραβιάζουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ εφόσον δεν παρέχουν στους μετόχους των ημεδαπών εταιριών απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, την οποία θα δικαιούνταν αν λάμβαναν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία η οποία δεν έχει λάβει η ίδια μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες.

Ε — *Ερώτημα 5*

107. Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος έχει θεσπίσει πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα ερωτήματα 1 και 2 και θεσπίζει, μετά την ημερομηνία αυτή, τις λοιπές διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 4 και σε περίπτωση που οι τελευταίες αυτές διατάξεις συνιστούν περιορισμό απαγορευμένο από το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να θεωρηθεί ο περιορισμός αυτός ως νέος περιορισμός που δεν υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993.

108. Το αιτούν δικαστήριο θέτει το ερώτημα αυτό στο πλαίσιο του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, το οποίο ορίζει ότι η επιβαλλόμενη από το άρθρο 56 απαγόρευση των περιορισμών στην κυκλοφορία κεφαλαίων «δεν θίγουν την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου 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.» Κατ' ουσίαν ερωτάται αν, κατά το μέτρο που οι διαλαμβανόμενες στο τέταρτο ερώτημα ρυθμίσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 56 ΕΚ, η απαγόρευση αυτή καλύπτει και περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορίας κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών [64].

109. Το πρώτο ερώτημα είναι αν οι σχετικοί με τα FID κανόνες, που τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1994, μπορούν να θεωρηθούν μέρος των περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993.

110. Συναφώς, τόσο οι Test Claimants όσο και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επικαλούνται ορθώς την απόφαση του Δικα-

64 — Επισημαίνει ότι τα ερωτήματα 1 έως 3, όπως έχουν διατυπωθεί από το αιτούν δικαστήριο, αφορούν ρητώς μόνον περιορισμούς επιβαλλόμενους στο εσωτερικό της Κοινότητας, διότι αφορούν περιορισμούς που υπήρχαν πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

στηρίου στην υπόθεση Konle κατά Αυστρίας [65]. Η υπόθεση αυτή αφορούσε την ερμηνεία παρεκκλίσεως από την Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ένωση [66], παρέκκλιση σύμφωνα με την οποία επιτρέπεται στη Δημοκρατία της Αυστρίας να διατηρήσει για ορισμένο διάστημα σε ισχύ την υφιστάμενη νομοθεσία που διέπει (τη χορήγηση προηγούμενης άδειας για) την απόκτηση δευτερεύουσας κατοικίας. Το Δικαστήριο επισήμανε, καταρχάς, ότι καθορισμός του περιεχομένου της υφισταμένης νομοθεσίας κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως της Αυστρίας, εμπίπτει κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, στο δε Δικαστήριο εναπόκειται να του παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας της κοινοτικής έννοιας της «υφισταμένης νομοθεσίας» [67]. Το Δικαστήριο εν συνεχεία αποφάνθηκε:

«52 Κάθε διάταξη που θεσπίζεται μετά την Πράξη Προσχωρήσεως δεν αποκλείεται, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων του άρθρου 70 της Πράξεως Προσχωρήσεως. Έτσι, αν η νομοθετική αυτή ρύθμιση είναι κατ' ουσίαν παρεμφερής με την προηγούμενη ή εάν μόνον περιορίζει ή εξαλείφει εμπόδιο από την άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών που περιλαμβάνονται στην προηγούμενη νομοθεσία, θα τύχει της παρεκκλίσεως.

53 Αντιθέτως, νομοθεσία βασιζόμενη σε διαφορετική λογική απ' ό,τι η προηγούμενη, η οποία θέτει σε εφαρμογή νέες διαδικασίες, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την υφιστάμενη κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως νομοθεσία.» [68]

111. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ospelt, από το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ προκύπτει επίσης ότι τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να προσαρμόζουν την υφιστάμενη νομοθεσία τους, χωρίς να τροποποιούν την υφιστάμενη νομική κατάσταση [69].

112. Στην υπό κρίση υπόθεση, βάσει της περιγραφής που περιέχει η διάταξη περί παραπομπής, θεωρώ ότι αντικείμενο και σκοπός του συστήματος FID ήταν ο περιορισμός (αν και όχι η εξάλειψη) ενός υφιστάμενου εμποδίου στην άσκηση των ελευθεριών που κατοχυρώνουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ — δηλαδή της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης. Πράγματι, το υφιστάμενο σύστημα ACT δεν καταργήθηκε ως προς τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα μετά τις σχετικές με τον FID τροποποιήσεις, η υπαγωγή στις οποίες ήταν προαιρετική για τις εταιρίες που ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής τους. Επιπλέον, θεωρώ ότι η ερμηνεία αυτή, κατά την οποία το άρθρο 57, παράγραφος 1, καλύπτει νομοθεσία

65 — Απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle, Συλλογή 1999, σ. I-3099.

66 — ΕΕ 1994, C 241, σ. 21

67 — Όπ.π., σκέψη 27.

68 — Όπ.π., σκέψεις 52 και 53. Βλ. επίσης, απόφαση της 15ης Μαΐου 2003, C-300/01, Salzmann (Συλλογή 2003, σ. I-4899), και τις προτάσεις μου της 10ης Απριλίου 2003, στην υπόθεση C-452/01, Ospelt (απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I-9743, σκέψη 52).

69 — Ospelt, υποσημείωση 67 ανωτέρω, σκέψη 53.

σκοπούσα στη μείωση των υφιστάμενων περιορισμών, είναι απολύτως λογική: αν δεν γίνει δεκτή, τα κράτη μέλη θα τείνουν να διατηρούν υφιστάμενους περιορισμούς, αντί να επιχειρούν να τους εξαλείφουν, εν λόγω ή εν μέρει.

113. Κατά συνέπεια, με δεδομένο ότι η τελική εκτίμηση του περιεχομένου, του σκοπού και των συνεπειών του συστήματος FID θα γίνει από το αιτούν δικαστήριο, η δική μου άποψη, βάσει των στοιχείων που έχουν τεθεί υπόψη του Δικαστηρίου, είναι ότι το συγκεκριμένο σύστημα αποτελεί μέρος των υφιστάμενων στις 31 Δεκεμβρίου 1993 περιορισμών, κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

114. Ωστόσο, αν το Δικαστήριο υιοθετήσει διαφορετική άποψη, θεωρώ χρήσιμο να εξεταστεί αν το σύστημα FID εμπίπτει στο υλικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

115. Οι Test Claimants υποστηρίζουν ότι το σύστημα αυτό δεν εμπίπτει στο υλικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, το οποίο καλύπτει μόνον τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες, εφόσον πρόκειται για κινήσεις που αφορούν «άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές».

116. Οι Test Claimants προβάλλουν ότι ο όρος «επένδυση» πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά και δεν περιλαμβάνει τις απορρέουσες από τέτοιες επενδύσεις πληρωμές. Δεν συμμερίζομαι την άποψή τους. Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, τυχόν δυσμενής διάκριση, ως προς τη φορολογική μεταχείριση, μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης μερισμάτων, ενδέχεται να καταστήσει λιγότερο συμφέρουσα την επένδυση σε μετοχές εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη και θα πρέπει να θεωρείται περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων [70].

117. Οι Test Claimants υποστηρίζουν, ακόμη, ότι ο όρος «άμεσες επενδύσεις» δεν περιλαμβάνει στο πλαίσιο αυτό τις μικρότερες συμμετοχές (π.χ., τις «συμμετοχές χαρτοφυλακίου») εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών σε αλλοδαπές εταιρίες. Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ πρέπει, βέβαια, να ερμηνεύεται περιοριστικά, διότι εισάγει εξαίρεση από το άρθρο 56 ΕΚ [71]. Η άποψή μου είναι ότι η έννοια των άμεσων επενδύσεων πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361, με το καθορίζεται η ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που αναφέρονται στο άρθρο 1 της οδηγίας αυτής. Ο τίτλος 1 του παραρτήματος αφορά τις «άμεσες επενδύσεις», πλέον δε συναφής με την υπό κρίση υπόθεση είναι η περίπτωση 2, «συμμετοχή σε νέες υφιστάμενες επιχειρήσεις με σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών οικονομικών δεσμών».

70 — Βλ. απόφαση Manninen, υποσημείωση 33, σκέψεις 22 έως 24, και τα σημεία 27 έως 33 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα Kokott στην υπόθεση αυτή.

71 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ospelt, υποσημείωση 67 ανωτέρω.

Με τις προσαρτημένες στην οδηγία επεξηγηματικές σημειώσεις διευκρινίζεται περαιτέρω ότι η έννοια των «άμεσων επενδύσεων» περιλαμβάνει «Οι επενδύσεις πάσης φύσεως στις οποίες προβαίνουν τα φυσικά πρόσωπα, οι εμπορικές, βιομηχανικές ή χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και οι οποίες χρησιμεύουν για τη δημιουργία ή διατήρηση σταθερών και άμεσων σχέσεων ανάμεσα στον παρακοινωνό και τον επικεφαλής της επιχείρησης ή την επιχείρηση για την οποία προορίζονται τα κεφάλαια αυτά για την άσκηση μιας οικονομικής δραστηριότητας. Ο όρος αυτός λοιπόν πρέπει να εκλαμβάνεται υπό την ευρύτερή του έννοια».

118. Στις επεξηγηματικές σημειώσεις αναφέρεται ακόμη: «Όσον αφορά τις εταιρείες που αναφέρονται στο σημείο Ι 2 της ονοματολογίας και που έχουν το καταστατικό εταιρειών κατά μετοχές ή υπάρχει συμμετοχή με χαρακτήρα άμεσων επενδύσεων, εφόσον το πακέτο των μετοχών που βρίσκεται στην κατοχή ενός φυσικού προσώπου, μιας άλλης επιχείρησης ή οιουδήποτε άλλου κατόχου δίνει στους μετόχους αυτούς, είτε δυνάμει των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας επί των εταιρειών κατά μετοχές είτε με διαφορετικό τρόπο, τη δυνατότητα πραγματικής συμμετοχής στη διαχείριση της εν λόγω εταιρείας ή τον έλεγχό της.»

119. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν, σε συγκεκριμένη περίπτωση, η συμμετοχή μιας ημεδαπής εταιρίας σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα αποσκοπεί στη δημιουργία ή διατήρηση «σταθερών και άμεσων σχέσεων» με τη δεύτερη εταιρία, ούτως ώστε η ημεδαπή εταιρία να έχει «δυνατότητα πραγματικής συμμετοχής στη διαχείριση της εν λόγω εταιρείας ή τον έλεγχό της». Θα ήθελα, ωστόσο, να επισημάνω ότι το κριτήριο αυτό είναι στενότερο σε σχέση με το κριτήριο της «αποφασιστικής επιρροής», στο οποίο αναφέρθηκα, υπό IV, Α, ανωτέρω, σχετικά με τη διάκριση μεταξύ των πεδίων εφαρμογής των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.

120. Η απαγόρευση του άρθρου 56 ΕΚ έχει εφαρμογή μόνο σε περίπτωση που η συμμετοχή της ημεδαπής εταιρίας σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα δεν της επιτρέπει πραγματική συμμετοχή.

121. Τίθεται έτσι το ζήτημα αν οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν και στο πλαίσιο της αναλύσεως του άρθρου 56 ΕΚ, όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων εντός της κοινότητας σε σχέση με τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Συναφώς, από τη διατύπωση του άρθρου 56, παράγραφος 1, προκύπτει σαφώς ότι οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών καταρχήν απαγορεύονται. Ωστόσο, θεωρώ ότι, κατά την ανάλυση του αν οι περιορισμοί αυτοί είναι δικαιολογημένοι (είτε βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, ΕΚ είτε βάσει των σχετικών με τις δυσμενείς διακρίσεις κριτηρίων στο πλαίσιο της αναλύσεως άρθρου 56 ΕΚ), επιβάλλονται διαφορετικές εκτιμήσεις σε σχέση με το αν επρόκειτο για αποκλειστικά ενδοκοινοτικούς περιορισμούς. Όπως έχω επισημάνει με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ospelt, το ιδιαίτερο χαρακτηρι-

στικό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων εντός της Κοινότητας είναι ότι πρέπει να θεωρείται ως συστατικό στοιχείο της Οικονομικής και Νομισματικής Ενώσεως[72]. Όπως τόνισα με τις προτάσεις αυτές, το ότι η νομισματική πολιτική καθορίζεται από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα προϋποθέτει πλήρη ενότητα από απόψεως διακινήσεως χρηματικών πληρωμών και κυκλοφορίας κεφαλαίων. Όσον αφορά όμως τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, το πλαίσιο αυτό δεν υφίσταται, παρά το γεγονός ότι οι κινήσεις κεφαλαίων έχουν σε μεγάλο βαθμό απελευθερωθεί παγκοσμίως[73]. Δεν αποκλείεται, επομένως, ένα κράτος μέλος να είναι σε θέση να αποδείξει ότι ένας περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες είναι για κάποιον λόγο δικαιολογημένος, έστω και αν ο λόγος αυτός δεν θα επαρκούσε για να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός που πλήττει αποκλειστικά την κυκλοφορία των κεφαλαίων εντός της Κοινότητας.

122. Στην υπό κρίση υπόθεση, ωστόσο, όπως επισήμανα ανωτέρω, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν έχει προβάλει ουσιαστικά επιχειρήματα, σχετικά με το ποιες συγκεκριμένες εκτιμήσεις ισχύουν για τη δικαιολόγηση των περιορισμών που επιβάλλει το σύστημα FID ως προς τις τρίτες χώρες. Προς δικαιολόγηση του συστήματος αυτού προβάλλει κυρίως επιχειρήματα σχετικά με τη συνοχή του φορολογικού συστήματος και υποστηρίζει ότι ο κίνδυνος «απώλειας εσόδων» από την Κοινότητα είναι μεγαλύτερος στην περίπτωση των κινήσεων από ή προς τρίτες χώρες, σε σχέση με την κυκλοφορία κεφαλαίων εντός της Κοινότητας. Ωστόσο, το ασαφές αυτό επιχείρημα δεν αρκεί για δικαιολογήσει, εν προκειμένω, τους περιορισμούς που απορρέουν από το σύστημα FID ως προς τα μερίσματα που προέρχονται από τρίτες χώρες.

123. Σε κάθε περίπτωση, δεδομένης της απαντήσεώς μου σχετικά με το χρονικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ θεωρώ ότι παρέλκει η οριστική απάντησή μου επί του ζητήματός αυτού.

124. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι η απάντηση στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να είναι ότι, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος έχει θεσπίσει πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα ερωτήματα 1 και 2 και θεσπίζει, μετά την ημερομηνία αυτή, τις λοιπές διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο ερώτημα 4 και σε περίπτωση που οι τελευταίες αυτές διατάξεις συνιστούν περιορισμό απαγορευμένο από το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο περιορισμός αυτός υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993, κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

72 — Βλ. Ospelt, υποσημείωση 67 ανωτέρω, σκέψεις 35 έως 40.

73 — Ospelt, υποσημείωση 67 ανωτέρω, σκέψεις 41 και 42.

ΣΤ — *Επί του έκτου, του έβδομου, του όγδοου και του ένατου ερωτήματος*

125. Με τα ερωτήματα έκτο έως ένατο που περιλαμβάνονται στην αίτηση περί παραπομπής, τίθενται ζητήματα σχετικά με τη φύση των μέσων ένδικης προστασίας που θα πρέπει να έχουν στη διάθεσή τους οι θιγόμενες ημεδαπές εταιρίες ή άλλες ανήκουσες στον ίδιο όμιλο εταιρίες σε περίπτωση που κριθεί ότι οποιαδήποτε από τις διαλαμβανόμενες στα ερωτήματα πρώτο έως πέμπτο ρυθμίσεις παραβιάζουν τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που διαλαμβάνονται στα ίδια ερωτήματα.

126. Αποτελεί, συναφώς, πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι το δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο [74]. Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου [75].

127. Ελλείψει κοινοτικών κανόνων που να ρυθμίζουν την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, απόκειται όντως στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) [76].

128. Το ερώτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι αν οι αξιώσεις των προσφευγουσών πρέπει να χαρακτηριστούν αξιώσεις επιστροφής, αποζημιώσεως ή καταβολής ποσού αντίστοιχου προς παρανόμως αφαιρεθέν φορολογικό πλεονέκτημα.

129. Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Metallgesellschaft είναι και εν προκειμένω συναφής. Στην υπόθεση εκείνη, το δεύτερο ερώτημα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο ήταν ποια μέσα ένδικης προστασίας πρέπει να τίθενται στη διάθεση μιας

74 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12 ανωτέρω, σκέψη 84. Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12), της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra (Συλλογή 1988, σ. 355, σκέψη 17), της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ (Συλλογή 1995, σ. I-1883), σκέψη 40, της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579), σκέψη 23, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης (Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 30).

75 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12 ανωτέρω, σκέψη 84. Βλ. επίσης, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C 446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. 10837, σκέψη 34), της 9ης Δεκεμβρίου 2003, C-129/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2003, σ. 14637, σκέψη 25), της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20), Dilexport, υποσημείωση 73 ανωτέρω, σκέψη 23, και Μιχαηλίδης, υποσημείωση 73 ανωτέρω, σκέψη 30.

76 — Metallgesellschaft, σκέψη 85. Βλ., επίσης, απόφαση Marks & Spencer I, υποσημείωση 74 ανωτέρω, σκέψη 39, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis (Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψεις 19 και 34), της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-260/96, Spac (Συλλογή 1998, σ. I-4997, σκέψη 18), της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile (Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 18), και Dilexport, υποσημείωση 73 ανωτέρω, σκέψη 25. Βλ., ομοίως, την απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-453/99, Courage κατά Crehan (Συλλογή 2001, σ. I-6297).

εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικής και μιας εγκατεστημένης στο ίδιο κράτος μητρικής εταιρίας, σε περίπτωση που οι εταιρίες αυτές στερήθηκαν, κατά παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ, το πλεονέκτημα της υπαγωγής στο σύστημα φορολογίας ομίλου εταιριών. Ειδικότερα, το ερώτημα ήταν η εν λόγω θυγατρική εταιρία και/ή μητρική της εταιρία έχουν το δικαίωμα, βάσει του άρθρου 43 ΕΚ, να λάβουν ποσό ίσο με τους τόκους που παρήγαγαν οι προκαταβολές της θυγατρικής από την ημερομηνία πραγματοποιήσεώς τους μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ακόμη και αν το εθνικό δίκαιο απαγορεύει τη χορήγηση τόκων όταν δεν οφείλεται το αντίστοιχο κεφάλαιο. Το Δικαστήριο τόνισε δεν είναι αυτό αρμόδιο να προβεί στον νομικό χαρακτηρισμό (κατά το αγγλικό δίκαιο) των μέσων παροχής εννόμου προστασίας που άσκησαν οι ενάγουσες ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και ότι οι ενάγουσες οφείλουν να διευκρινίσουν τη φύση και τη βάση των αξιώσεών τους —αξίωση επιστροφής ή αποζημιώσεως — υπό τον έλεγχο του αιτούντος δικαστηρίου[77].

130. Επ' αυτής της βάσεως, το Δικαστήριο εξέτασε τα ζητήματα που προκύπτουν από αμφότερες τις περιπτώσεις που έθεσε υπό την κρίση του το αιτούν δικαστήριο: το να θεωρηθούν οι αξιώσεις αυτές είτε ως αξιώσεις επιστροφής είτε ως αξιώσεις αποζημιώσεως[78]. Αποφάνθηκε ότι, το άρθρο 52 της Συνθήκης επιβάλλει να παρέχεται στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες ένα αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν προς όφελος των αρχών του οικείου κράτους μέλους κατόπιν της προκαταβολής του φόρου από τις θυγατρικές[79]. Το γεγονός και μόνον ότι ένα τέτοιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας έχει ως μοναδικό αντικείμενο την επιδίκαση τόκων, που καλύπτουν την οικονομική ζημία η οποία προκλήθηκε από την ακινητοποίηση των πρόωρα καταβληθέντων ποσών, δεν αποτελεί λόγο απορρίψεώς του[80].

131. Επισημαίνω ότι, στην υπόθεση εκείνη, το αιτούν δικαστήριο δεν έθεσε ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των γενικών προϋποθέσεων που, σύμφωνα με την απόφαση Brasserie du Pêcheur, διέπουν την ευθύνη του κράτους μέλους από παράβαση του κοινοτικού δικαίου, το δε Δικαστήριο δεν εξέτασε αν πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές[81]. Ο γενικός εισαγγελέας Fennelly εξέτασε εν συντομία το ζήτημα, αν και δευτερευόντως, καθώς θεωρούσε ότι θα ήταν «ορθότερο και λογικότερο να αντιμετωπισθεί το αίτημα των εναγουσών ως αγωγή περί επιστροφής και όχι αγωγή αποζημιώσεως.»[82]

77 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, ανωτέρω, σκέψη 81.

78 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, ανωτέρω, σκέψεις 82 έως 95.

79 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, ανωτέρω, σκέψη 96.

80 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, ανωτέρω, σκέψη 96.

81 — Απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du Pêcheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029).

82 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly στην υπόθεση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12 ανωτέρω, σημείο 52.

132. Στην υπό εξέταση υπόθεση, θεωρώ ότι, πλην μιας εξαιρέσεως, οι αξιώσεις για τις οποίας κάνει λόγο το αιτούν δικαστήριο με το έκτο ερώτημά του πρέπει να θεωρηθούν αξιώσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, δηλαδή αξιώσεις για επιστροφή παρανόμως εισπραχθέντων φόρων, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, τις οποίες το Ηνωμένο Βασίλειο υποχρεούται καταρχήν να ικανοποιήσει. Η υποχρέωση αυτή στηρίζεται στην αρχή ότι το μεν Ηνωμένο Βασίλειο δεν πρέπει να επωφελείται, οι δε εταιρίες (ή όμιλοι εταιριών) δεν πρέπει να ζημιώνονται από την παράνομη επιβολή του φόρου [83]. Επομένως, θεωρώ ότι, για να είναι αποτελεσματικό το μέσο ένδικης προστασίας, ώστε οι προσφεύγοντες να επιτύχουν επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ή αποκατάσταση της οικονομικής ζημίας που υπέστησαν, και από την οποία ωφελήθηκαν οι αρχές του οικείου κράτους μέλους, θα πρέπει το εν λόγω μέσο να καλύπτει όλες τις άμεσες επιπτώσεις της παράνομης επιβολής φόρου. Θα πρέπει, κατά την άποψή μου, να καλύπτει

(1) επιστροφή του παρανόμως επιβληθέντος φόρου εταιριών (σκέλη i, iii και vii του έκτου ερωτήματος),

(2) αποκατάσταση του δικαιώματος σε φορολογικές ελαφρύνσεις από τον παρανόμως επιβληθέντα φόρο (σκέλος ii του έκτου ερωτήματος),

(3) αποκατάσταση του δικαιώματος σε ελαφρύνσεις, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν προς συμψηφισμό με παρανόμως επιβληθέντα φόρο (σκέλος v του έκτου ερωτήματος),

(4) αποζημίωση λόγω απώλειας της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως χρηματικού ποσού, οφειλόμενης στο ότι ο φόρος εταιριών καταβλήθηκε νωρίτερα, συνεπεία της παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου (σκέλη iv, vi και viii του έκτου ερωτήματος) [84]. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί αν η κάθε αξίωση έχει ως αντικείμενο επίπτωση άμεσα αποδιδόμενη στην παρανόμως επιβληθείσα επιβάρυνση.

133. Ως προς αυτό, δεν έχω πειστεί ότι η διαλαμβανόμενη στο σκέλος ix του έκτου ερωτήματος αξίωση μπορεί να χαρακτηριστεί ως αξίωση επιστροφής παρανόμως επιβληθέντων φόρων. Οι Test Claimants προβάλλουν, κατ' ουσίαν, ότι η εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου δυσμενής μεταχείριση των μετόχων ημεδαπών εταιριών που εισπράττουν FID, δυσμενής μεταχείριση που συνίσταται στη μη παροχή σε αυτούς αντίστοιχου δικαιώματος πίστωσης φόρου, ανάγκασε τις εταιρίες αυτές να αυξήσουν, ως αντιστάθμισμα, τα μερίσματα που κατέβαλλαν στους μετόχους τους. Εντούτοις, θεωρώ ότι η ενέργεια αυτή των διανεμουσών εταιριών να αυξήσουν το ποσό του μερίσματος δεν αποτελεί άμεση συνέπεια της παράνομης παραλείψεως του Ηνωμένου Βασιλείου να παράσχει αντίστοιχο δικαίωμα πίστωσης φόρου στους μετόχους. Άμεση

83 — Βλ., προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly στην υπόθεση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, σημείο 45.

84 — Βλ., συναφώς, την απάντηση που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12 ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα που του υποβλήθηκε στην υπόθεση αυτή.

συνέπεια της παραλείψεως αυτής είναι μόνον το ότι στους μετόχους αυτούς επιβλήθηκε μεγαλύτερος φόρος από αυτόν που θα επιβαλλόταν αν το Ηνωμένο Βασίλειο τηρούσε τις υποχρεώσεις του από το κοινοτικό δίκαιο — τη δε ζημία αυτή υπέστησαν οι μέτοχοι, και όχι οι διανέμουσες εταιρίες. Αντιθέτως, δεν πιστεύω ότι η εκ μέρους των εταιριών αυτών καταβολή αυξημένου μερίσματος στους μετόχους τους αποτελεί αναπόφευκτη συνέπεια της παραλείψεως παροχής πίστωσης φόρου, ούτε είναι δυνατόν να κριθεί, άνευ άλλου τινός, ότι η καταβολή αυξημένου μερίσματος συνιστά οπωσδήποτε ζημία για τις διανέμουσες εταιρίες.

134. Απόκειται, καταρχήν, στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει πώς θα πρέπει να χαρακτηριστούν οι διάφορες αξιώσεις στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου. Ωστόσο, όπως προανέφερα, ο χαρακτηρισμός αυτός θα πρέπει να γίνει κατά τρόπον ώστε οι προσφεύγουσες να διαθέτουν ένα αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν προς όφελος των αρχών του οικείου κράτους μέλους λόγω προκαταβολής του φόρου[85]. Η υποχρέωση αυτή συνεπάγεται ότι το αιτούν δικαστήριο, κατά τον χαρακτηρισμό των αξιώσεων στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, πρέπει να λαμβάνει υπόψη του ότι, ακόμη και αν σε κάποια περίπτωση δεν πληρούνται οι κατά την απόφαση Brasserie du Pêcheur προϋποθέσεις της αποζημιώσεως, θα πρέπει εντούτοις να διασφαλιστεί η ύπαρξη αποτελεσματικού μέσου ένδικης προστασίας.

135. Στην υπό κρίση υπόθεση, π.χ., δεν έχω πειστεί ότι οι τεθείσες με την απόφαση the Brasserie du Pêcheur προϋποθέσεις πληρούνται ως προς όλες τις, κατ' εμέ αντίθετες στο κοινοτικό δίκαιο, πτυχές του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος που έχουν τεθεί στην κρίση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της παρούσας αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Είναι προφανές ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση (παραβίαση κανόνα δικαίου ο οποίος αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες), δεδομένου ότι κάθε μία από τις εξετασθείσες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου παράγει άμεσα αποτελέσματα. Το ίδιο φαίνεται να ισχύει εν γένει ως προς την τρίτη προϋπόθεση (ύπαρξη άμεσης αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως του κράτους και της βλάβης που υπέστησαν οι ζημιωθέντες), εξαιρουμένης ενδεχομένως της αξιώσεως για την οποία γίνεται λόγος στο σκέλος ix του έκτου ερωτήματος, για τους λόγους που προανέφερα.

136. Ωστόσο, διατηρώ σοβαρές αμφιβολίες αν η δεύτερη προϋπόθεση —ύπαρξη κατάφωρης παράβασης του κοινοτικού δικαίου— πληρούται ως προς όλες τις πτυχές του συστήματος, οι οποίες κατ' εμέ παραβιάζουν το κοινοτικό δίκαιο. Όπως υπογράμμισε το

85 — Απόφαση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12, σκέψη 96.

Δικαστήριο με την απόφαση Brasserie du Pêcheur,

«55 [...] αποφασιστικό κριτήριο για να θεωρηθεί μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου κατάφωρη είναι το αν συντρέχει, εκ μέρους κράτους μέλους ή κοινοτικού οργάνου, πρόδηλη και σοβαρή υπέρβαση των ορίων που επιβάλλονται στη διακριτική του ευχέρεια.

56 Συναφώς, μεταξύ των στοιχείων που ίσως χρειαστεί να συνεκτιμήσει το αρμόδιο δικαστήριο πρέπει να επισημανθεί ο βαθμός σαφήνειας και ακρίβειας του παραβιαζομένου κανόνα, το εύρος των περιθωρίων εκτιμήσεως που αφήνει ο παραβιαζόμενος κανόνας στις εθνικές ή τις κοινοτικές αρχές, ο ηθελημένος ή ακούσιος χαρακτήρας της διαπραχθείσης παραβάσεως ή της προκληθείσης ζημίας, το συγγνωστόν ή ασύγγνωστον ενδεχομένης νομικής πλάνης, το γεγονός ότι η στάση ενός κοινοτικού οργάνου μπορεί να συνετέλεσε στην παράλειψη, τη θέσπιση ή τη διατήρηση αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικών μέτρων ή πρακτικής.

57 Εν πάση περιπτώσει, μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι πρόδηλη, όταν συνεχίζεται παρά την έκδοση δικαστικής αποφάσεως που διαπιστώνει την προσαπτόμενη παράβαση ή προδικαστικής αποφάσεως ή πάγιας σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου, από όπου προκύπτει ότι η επίμαχη συμπεριφορά στοιχειοθετεί παράβαση.» [86]

137. Όπως προανέφερα, με την απόφαση Metallgesellschaft, το Δικαστήριο δεν εξέτασε το ζήτημα αυτό, το οποίο άλλωστε δεν τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο. Ο γενικός εισαγγελέας Fennelly, ο οποίος, όπως επισήμανα, είχε την άποψη ότι το μέσο ένδικης προστασίας που είχαν ασκήσει οι προσφεύγοντες αποτελούσε είχε τη φύση αιτήματος επιστροφής, διατύπωσε εντούτοις επικουρικώς κάποιες παρατηρήσεις ως προς το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της αποφάσεως Brasserie du Pêcheur. Τόνισε ότι «[τ]ο ζήτημα είναι αν η σαφήνεια και η ακρίβεια του άρθρου [43] της Συνθήκης ΕΚ υπήρξαν τέτοιες ώστε η παράβαση να μπορεί να θεωρηθεί ως αρκούντως σοβαρή. Αυτό πρέπει να εξεταστεί υπό το φως της ευρείας χρήσεως της κατοικίας ως κριτηρίου για την άμεση φορολογία σε συνδυασμό με τη διαμόρφωση της σχετικής νομολογίας κατά τον κρίσιμο χρόνο. Αφορά τα όρια που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών χρήση του κριτηρίου αυτού οσάκις αποβαίνει εις βάρος των συμφερόντων κατοίκων άλλων κρατών μελών. Με λίγα λόγια υπήρξε "συγγνωστή ή ασύγγνωστη" η άρνηση παροχής της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου;» [87]. Εν συνεχεία και με δεδομένο ότι η υπόθεση

86 — Brasserie du Pêcheur, υποσημείωση 80 ανωτέρω, σκέψεις 55 έως 58.

87 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly στην υπόθεση Metallgesellschaft, υποσημείωση 12 ανωτέρω, σκέψη 55.

αφορούσε έμμεσες διακρίσεις, διατύπωσε την άποψη ότι «η έμμεση διάκριση πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται ως "αρκούντως σοβαρή" [...]. Για να χαρακτηριστεί μια παράβαση του άρθρου [43] της Συνθήκης όπως η επίδικη εν προκειμένω "συγγνωστή", το εθνικό δικαστήριο πρέπει να βεβαιωθεί όχι μόνον ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου πίστευαν ειλικρινά ότι η άρνηση της παροχής του ευεργετήματος της επιλογής φορολογίας ομίλου σε ομίλους των οποίων οι μητρικές εταιρίες ήταν αλλοδαπές ήταν απολύτως αναγκαίο μέτρο αλλά επίσης ότι η πεποίθηση αυτή ήταν εύλογη, εξεταζόμενη αντικειμενικά, υπό το φως της αποφάσεως Bachmann [88] και της αρχής της συσταλτικής ερμηνείας των εξαιρέσεων από θεμελιώδεις διατάξεις της Συνθήκης, όπως είναι η διάταξη περί ελευθερίας εγκαταστάσεως» [89].

138. Συμφωνώ με τον γενικό εισαγγελέα Fennelly ότι αποφασιστικό κριτήριο για να θεωρηθεί μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου κατάφωρη είναι το συγγνωστόν ή ασύγγνωστον ενδεχομένης νομικής πλάνης. Συμφωνώ επίσης ότι, στους περισσότερους τομείς του κοινοτικού δικαίου, οι έμμεσες διακρίσεις είναι πιθανό να πληρούν το κριτήριο αυτό. Ωστόσο, όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Test Claimants in the ACT Group Litigation [90] η νομολογία του Δικαστηρίου, με την οποία τίθενται τα όρια εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας, είναι ορισμένες φορές ιδιαζόντως πολύπλοκη και εν μέρει στο στάδιο της ανάπτυξης. Θεωρώ, π.χ., ότι, μέχρι την έκδοση των πρόσφατων αποφάσεων Verkooijen [91] και Manninen [92], δεν ήταν απολύτως σαφές αν ένα κράτος μέλος, όταν ενεργεί υπό την ιδιότητα του κράτους εγκατάστασης, υποχρεούται, από τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, να παρέχει στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή μετόχους που λαμβάνουν αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, αντίστοιχη προς αυτή που δικαιούνται οι μέτοχοι που λαμβάνουν ημεδαπής προέλευσης εισόδημα. Ωστόσο, αντιθέτως προς τις περιπτώσεις αυτές, υπάρχουν ορισμένες υποχρεώσεις τις οποίες επιβάλλει με σαφήνεια είτε το παράγωγο δίκαιο, π.χ. η οδηγία περί μητρικών και θυγατρικών, είτε η υφιστάμενη κατά τον χρόνο ισχύος των επίμαχων ρυθμίσεων νομολογία του Δικαστηρίου Συνοψίζοντας, θεωρώ ότι παραβάσεις οι οποίες διαπράχθηκαν στα όρια της κατά καιρούς αναπτύξεως της νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα αυτόν δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως πρόδηλη και σοβαρή υπέρβαση των ορίων της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει τελικά το ζήτημα αυτό βάσει των περιστατικών της εκκρεμούς ενώπιόν του υποθέσεως [93].

139. Επομένως, φρονώ ότι η απάντηση στα ερωτήματα έκτο, έβδομο, όγδοο και ένατο

88 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90 (Συλλογή 1992, σ. I-249).

89 — Όπ.π., σκέψη 56.

90 — Βλ. υποσημείωση 1.

91 — Βλ. υποσημείωση 33.

92 — Βλ. υποσημείωση 33.

93 — Βλ., π.χ., απόφαση Brasserie du Pêcheur, υποσημείωση 80 ανωτέρω, σκέψη 58.

πρέπει να είναι ότι, ελλείψει κοινοτικών κανόνων που να ρυθμίζουν την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως αξιώσεων με σκοπό τη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι φορολογούμενοι αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, στην αρμοδιότητα δε αυτή περιλαμβάνεται και ο χαρακτηρισμός των αξιώσεων που ασκούν οι προσφεύγοντες ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Ωστόσο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι προσφεύγοντες διαθέτουν αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν και η οποία αποτελεί άμεση συνέπεια της επιβολής φόρου κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

V — Χρονικός περιορισμός

140. Με τις προφορικές παρατηρήσεις του, το Ηνωμένο Βασίλειο ζήτησε, σε περίπτωση που το Δικαστήριο του καταλογίσει παράβαση του κοινοτικού δικαίου στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, να εξετάσει το ενδεχόμενο χρονικό περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεώς του. Ζητεί από το Δικαστήριο, εφόσον ανακύψει τέτοιο ζήτημα, να κινήσει εκ νέου τη διαδικασία, σύμφωνα με την απόφαση Banco Popolare di Cremona [94]. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επισημαίνει ότι η επίμαχη στην υπόθεση αυτή νομοθεσία ουδέποτε είχε αμφισβητηθεί ενώπιον του Δικαστηρίου, πριν την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Metallgesellschaft [95], η οποία αφορούσε διαφορετική πτυχή της εν λόγω νομοθεσίας, από αυτήν που εξετάζεται εν προκειμένω. Επιπλέον, η νομοθεσία αυτή παρέμεινε κατ' ουσίαν η ίδια μεταξύ 1973 και της καταργήσεώς της το 1999, χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα συστήματα συμψηφισμού αποτελούσαν τη μέθοδο που πρόκρινε η Επιτροπή για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Τέλος, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρει ότι η αξία των επίδικων αξιώσεων ενδέχεται να ανέλθει στα επτά δισεκατομμύρια στερλίνες, το δε κόστος θα αυξηθεί λόγω της πολυπλοκότητας που συνεπάγεται η εκκαθάριση απαιτήσεων μέχρι και το 1974.

141. Οι Test Claimants προβάλλουν, αντιθέτως, ότι οι ενδεχόμενες οικονομικές συνέπειες της υπό εξέταση υποθέσεως είναι πολύ πιο περιορισμένες από αυτές που εκτιμά η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου — τις εκτιμούν μεταξύ εκατό εκατομμυρίων και δύο δισεκατομμυρίων στερλινών, ανάλογα με το αποτέλεσμα του αιτήματος για περιορισμό των αποτελεσμάτων που υποβλήθηκε στα αγγλικά δικαστήρια. Υποστηρίζουν ακόμη ότι, έστω και αν μέχρι πρόσφατα οι κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου δεν είχαν προσβληθεί ρητώς με προσφυγές βάσει των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, οι επίμαχες ρυθμίσεις —και ειδικότερα αυτές που είχαν εφαρμογή στις διασυνοριακές συναλλαγές— είχαν αμφισβητηθεί πριν το χρονικό σημείο αυτό. Τέλος, οι Test Claimants ζητούν, σε περίπτωση που το Δικα-

94 — Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, η οποια εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs της 17ης Μαρτίου 2005.

95 — Βλ. υποσημείωση 12.

στήριο αποφασίσει να περιορίσει τα χρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του, να κινηθεί εκ νέου η προφορική διαδικασία, ώστε να προβληθούν συναφώς επιπλέον ισχυρισμοί.

142. Ξεκινώντας από τις αρχές που διέπουν τον χρονικό περιορισμό, υπενθυμίζω ότι αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι η ερμηνεία που το Δικαστήριο δίδει σε διάταξη κοινοτικού δικαίου διαφωτίζει και διευκρινίζει την έννοια και το περιεχόμενο της διατάξεως αυτής, όπως θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ. Το Δικαστήριο μπορεί μόνον κατ' εξαίρεση, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει για να θέσει υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν συναφθεί καλόπιστα. Το Δικαστήριο προσέφυγε στη λύση αυτή υπό πολύ ειδικές περιστάσεις, όταν υπήρχε 1) κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλοπίστως βάσει κανόνων που εθεωρούντο νομίμως ισχύοντες και 2) όταν καθίστατο σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής [96].

143. Για να απαντήσω στο επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, η πρώτη παρατήρησή μου θα ήταν ότι, όταν ένας διάδικος προβάλλει αίτημα σε δίκη ενώπιον του Δικαστηρίου, απόκειται σε αυτόν να διασφαλίσει ότι τα επιχειρήματά του είναι επαρκώς θεμελιωμένα και ότι στο Δικαστήριο έχουν υποβληθεί επαρκή στοιχεία, για να μπορέσει να αποφανθεί επί του ζητήματος. Τούτο αποτελεί θεμελιώδη αρχή της δικονομίας του Δικαστηρίου και είναι αναγκαίο, προκειμένου το Δικαστήριο να μην αποφαίνεται επί καθαρά υποθετικής βάσεως ή επί υποθέσεως που ενδέχεται να αποδειχθούν ανακριβείς. Επιπλέον, οι έγγραφες παρατηρήσεις που υποβάλλουν οι διάδικοι πρέπει, καταρχήν, να καλύπτουν όλους τους λόγους στους οποίους στηρίζονται [97]. Αυτό επιβάλλεται όχι μόνον προκειμένου οι λοιποί διάδικοι να έχουν εύλογη δυνατότητα απαντήσεως, αλλά και για να μπορεί το Δικαστήριο να λάβει προκαταρκτικές αποφάσεις, όπως, π.χ., η ανάθεση

96 — Βλ. απόφαση της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar, Συλλογή 2005, σ. I 2119, σκέψεις 66 έως 69, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Banco Populare di Cremona, υποσημείωση 94 ανωτέρω, σκέψεις 74 και 75, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano της 10ης Νοεμβρίου 2005 στην υπόθεση C 292/04, Meilicke (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή).

97 — Βλ., όσον αφορά τις ευθείες προσφυγές, τα άρθρα 38 και 42, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου. Κατά το άρθρο 38, τα δικόγραφα πρέπει να περιέχουν «συνοπτική έκθεση των ισχυρισμών των οποίων γίνεται επίκληση». Το άρθρο 42, παράγραφος 2, ορίζει: «Κατά τη διάρκεια της δίκης απαγορεύεται η προβολή νέων ισχυρισμών, εκτός αν στηρίζονται σε νομικά και πραγματικά στοιχεία που ανέκυψαν κατά τη διαδικασία. Αν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας προβάλει ο διάδικος νέο ισχυρισμό κατά τους όρους του προηγουμένου εδαφίου, ο πρόεδρος μπορεί, μετά την εκπνοή των συνήθων δικονομικών προθεσμιών, βάσει εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακουστεί ο γενικός εισαγγελέας, να χορηγήσει στον αντίδικο προθεσμία για να απαντήσει. Το Δικαστήριο επιφυλάσσει την κρίση του για το παραδεκτό του ισχυρισμού στην οριστική του απόφαση.»

υποθέσεως σε συγκεκριμένο τμήμα ή η διατύπωση τυχόν ερωτημάτων, εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο.

144. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν υπέβαλε το αίτημα για χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων με τις έγγραφες παρατηρήσεις της. Αντ' αυτού, το υπέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς να παραθέσει λεπτομερώς ουσιώδη επιχειρήματα ή αποδεικτικά στοιχεία, σχετικά με τα δύο κριτήρια που, κατά τη νομολογία που παρέθεσα ανωτέρω, το Δικαστήριο επιβάλλει να πληρούνται ώστε να κάνει δεκτό ένα αίτημα για χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως. Ως προς το πρώτο κριτήριο —κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλόπιστα βάσει κανόνων που εθεωρούντο νομίμως ισχύοντες—, το Ηνωμένο Βασίλειο προέβαλε την εκτίμηση ότι το σχετικό ποσό μπορεί να ανέλθει σε επτά δισεκατομμύρια στερλίνες, χωρίς όμως να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με το πώς κατέληξε σε αυτή την εκτίμηση, ή σχετικά με τον αριθμό των επηρεαζόμενων εννόμων σχέσεων από τις οποίες προκύπτει η εκτίμηση αυτή. Επιπλέον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν παρέσχε περαιτέρω διευκρινίσεις επί του ζητήματος, ώστε να αντικρούσει το αντεπιχείρημα των Test Claimants ότι το πραγματικό ποσό θα κυμανθεί μεταξύ εκατό εκατομμυρίων και δύο δισεκατομμυρίων στερλινών. Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο —το ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές έχουν «ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων»—, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει απλώς το επιχείρημα ότι το σύστημα του ACT ουδέποτε είχε αμφισβητηθεί, βάσει του κοινοτικού δικαίου, πριν την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Metallgesellschaft και ότι τα συστήματα συμψηφισμού αποτελούσαν τη μέθοδο που πρόκρινε η Επιτροπή για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Δεν παρέθεσε τις σχετικές με τα άρθρα 43 ΕΚ ή/και 56 ΕΚ αποφάσεις του Δικαστηρίου ούτε πρότεινε ποιο χρονικό σημείο θα πρέπει να επιλέξει το Δικαστήριο για να περιορίσει χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του [98].

145. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απορρίψει το αίτημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου για χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως, αν μη τι άλλο λόγω ελλιπούς θεμελιώσεως. Υπογραμμίζω ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν εξήγησε γιατί δεν υπέβαλε το αίτημα αυτό με τις έγγραφες παρατηρήσεις της ή γιατί δεν προέβαλε συναφώς επιχειρήματα καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησε, βέβαια, από το Δικαστήριο να κινήσει εκ νέου τη διαδικασία, μετά την έκδοση της αποφάσεως Banco Populare di Cremona. Ωστόσο, τα κύρια χαρακτηριστικά της νομολογίας του Δικαστηρίου περί των δύο βασικών προϋποθέσεων για τον χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων των αποφάσεών του, τα οποία περιέγραψα ανωτέρω, έχουν από μακρού παγιωθεί. Το επιπλέον ζήτημα που κρίθηκε στο πλαίσιο της νομολογίας αυτής, μετά την εκ νέου κίνηση της διαδικασίας στο πλαίσιο της

98 — Αντιθέτως, στις υποθέσεις Banco Populare di Cremona, υποσημείωση 94 ανωτέρω, και Meilicke, υποσημείωση 96 ανωτέρω, οι Κυβερνήσεις της Ιταλίας και της Γερμανίας περιέλαβαν το ουσιαστικό επιχείρημα περί χρονικού περιορισμού στις έγγραφες παρατηρήσεις τους.

υποθέσεως Banco Populare di Cremona, κατόπιν των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Jacobs —δηλαδή, η δυνατότητα καθορισμού ενός συγκεκριμένου χρονικού σημείου από το τα αποτελέσματα μιας αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί— δεν έχει τεθεί εν προκειμένω.

146. Αν το Δικαστήριο αποφανθεί ότι η ελλιπής θεμελίωση δεν αρκεί αφεαυτή για την απόρριψη του αιτήματος του Ηνωμένου Βασιλείου περί χρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως, καίτοι επιφυλάσσομαι, για τους λόγους που προανέφερα, να εκφέρω άποψη επί του βασίμου χωρίς να έχω ακούσει ουσιώδη επιχειρήματα, εντούτοις θα ήθελα να διατυπώσω τις εξής παρατηρήσεις. Αν και, όπως προανέφερα, τα όρια εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας δεν ήταν ανέκαθεν σαφή, θεωρώ εντούτοις ότι ο Ηνωμένο Βασίλειο όφειλε να γνωρίζει ότι υπάρχει ο κίνδυνος να κριθεί ότι προκαλεί δυσμενείς διακρίσεις και ότι παραβιάζει το κοινοτικό δίκαιο ένα σύστημα που μεταχειρίζεται το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα λιγότερο ευνοϊκά από το ημεδαπής. Το Ηνωμένο Βασίλειο θα έπρεπε να γνωρίζει, τουλάχιστον μετά την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Avoir Fiscal, αν όχι και από προηγουμένως, ότι υπάρχει ενδεχόμενο εφαρμογής της θεμελιώδους απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων ως προς σχετικές με την άμεση φορολογία ρυθμίσεις, έστω και αν η υπόθεση εκείνη αφορούσε άλλο είδος δυσμενούς διακρίσεως οφειλόμενης σε τέτοιες ρυθμίσεις[99]. Επιπλέον, δεν συμφωνώ με το επιχείρημα που εμμέσως προβάλλει το Ηνωμένο Βασίλειο ότι, επειδή, όπως προβάλλεται, η Επιτροπή προέκρινε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, τη μέθοδο συμψηφισμού για την απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, δημιουργήθηκε η πεποίθηση ότι το εκεί ισχύον φορολογικό σύστημα είναι συμβατό με το κοινοτικό δίκαιο: το ότι η Επιτροπή αποδεχόταν εν γένει τη μέθοδο συμψηφισμού, δεν σημαίνει ότι αποδεχόταν και τα χαρακτηριστικά εκείνα του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο συστήματος συμψηφισμού που προκαλούσαν δυσμενείς και εξετάζονται στην υπό κρίση υπόθεση. Δεν πείθομαι, επομένως, ότι το Ηνωμένο Βασίλειο «ωθήθηκε» στη διατήρηση του εν λόγω συστήματος λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά της Επιτροπής, κατά την έννοια του δεύτερου κριτηρίου που τέθηκε με την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου.

147. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να απορρίψει το αίτημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου για χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεώς του.

99 — Απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 1986, C-270/83, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας (Συλλογή 1986, σ. 273).

VI — Πρόταση

148. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division τις εξής απαντήσεις:

Αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ και στο άρθρο 56 ΕΚ το να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ένα κράτος ρυθμίσεις, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια ημεδαπή εταιρία από άλλες ημεδαπές εταιρίες ενώ επιβάλλεται φόρος εταιριών στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος και, παράλληλα, παρέχεται ελάφρυνση σκοπούσα στην αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τυχόν παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων αυτών και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τον αναλογούντα φόρο που κατέβαλαν οι αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών τους στο κράτος εγκατάστασής τους.

Το περιγραφόμενο στα ερωτήματα 2 και 3 σύστημα που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον διασφαλίζει πλήρη απαλλαγή, σε εταιρικό επίπεδο, των ημεδαπής προέλευσης μερισμάτων που διανέμονται σε ημεδαπές εταιρίες μετόχους, αλλά δεν διασφαλίζει αντίστοιχη απαλλαγή για τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, προκαλεί δυσμενείς διακρίσεις και αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και, όσον αφορά τις διανομές μερισμάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών. Το εν λόγω σύστημα δεν παραβιάζει, αντιθέτως, το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής.

Οι ισχύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο ρυθμίσεις, οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπουν ότι οι ημεδαπές εταιρίες, αν προβούν σε σχετική επιλογή, δικαιούνται επιστροφή του ACT που κατέβαλαν για τα διανεμηθέντα στους μετόχους τους κέρδη, εφόσον πρόκειται για κέρδη που διανέμονται από αλλοδαπές εταιρίες (περιλαμβανομένων, στο πλαίσιο αυτό, και των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες εταιριών) σε ημεδαπές, 1) παραβιάζουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών κατά το μέτρο που υποχρεώνουν τις ημεδαπές εταιρίες να καταβάλουν ACT και να ζητήσουν εν συνεχεία την επιστροφή του, χωρίς να διασφαλίζουν πλήρη απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, όπως συμβαίνει με τα ημεδαπής προέλευσης μερίσματα και 2) παραβιάζουν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ εφόσον δεν παρέχουν στους μετόχους των ημεδαπών εταιριών απαλλαγή από την οικονομική διπλή φορολογία, την οποία θα δικαιούνταν αν λάμβαναν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία η οποία δεν έχει λάβει η ίδια μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες.

Σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος έχει θεσπίσει πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα και θεσπίζει, μετά την ημερομηνία αυτή, τις λοιπές διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο τέταρτο ερώτημα και σε περίπτωση που οι τελευταίες αυτές διατάξεις συνιστούν περιορισμό απαγορευμένο από το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο περιορισμός αυτός υφίστατο στις 31 Δεκεμβρίου 1993, κατά την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

Ελλείψει κοινοτικών κανόνων που να ρυθμίζουν την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως αξιώσεων με σκοπό τη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι φορολογούμενοι αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, στην αρμοδιότητα δε αυτή περιλαμβάνεται και ο χαρακτηρισμός των αξιώσεων που ασκούν οι προσφεύγοντες ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Ωστόσο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι προσφεύγοντες διαθέτουν αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν και η οποία αποτελεί άμεση συνέπεια της επιβολής φόρου κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.