# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
# NIILO JÄÄSKINEN
# της 29ης Απριλίου 2010[1]

## I — Εισαγωγή

1. Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως, υποβλήθηκε από το chambre commerciale, financière et économique (τμήμα εμπορικών, χρηματοπιστωτικών και οικονομικών υποθέσεων) του Cour de cassation (Γαλλία). Αφορά κατ' ουσίαν την ερμηνεία του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ)[2], στο πλαίσιο της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας κράτους μέλους επί εταιρίας εγκατεστημένης στο Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, το οποίο είναι μέρος της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, αλλά όχι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: χώρα του ΕΟΧ). Το ζήτημα κίνησε οπωσδήποτε το ενδιαφέρον των κρατών μελών, καθόσον εννέα από αυτά κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις.

2. Η υπό κρίση υπόθεση συνιστά για το Δικαστήριο νέα αφορμή, αφενός, να συμπληρώσει τη νομολογία που απορρέει από τις αποφάσεις ELISA[3] και A[4] σχετικά με τους δικαιολογητικούς λόγους των περιορισμών της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στο πλαίσιο της άμεσης φορολογίας και, αφετέρου, να παράσχει ορισμένες διευκρινίσεις όσον αφορά το εφαρμοστέο καθεστώς σε καταστάσεις στις οποίες εμπλέκονται χώρες του ΕΟΧ.

## II — Το νομικό πλαίσιο

### Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

3. Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει, στο πλαίσιο των διατάξεων του κεφαλαίου 4, οποιονδήποτε περιορισμό τόσο στις κινήσεις των κεφαλαίων όσο και στις πληρωμές μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών[5].

4. Το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ ορίζει τα εξής:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 56 δεν θίγουν την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική

2 — ΕΕ 1994, L 1, σ. 3.

3 — Απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA (Συλλογή 2007, σ. I-8251).

4 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A (Συλλογή 2007, σ. I-11531).

5 — Δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής εκδόθηκε στις 10 Φεβρουαρίου 2009, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, σύμφωνα με την αρίθμησή τους ως είχε πριν από την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

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.»

5. Το άρθρο 58 ΕΚ προβλέπει τα εξής:

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

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

β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης, ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξης ή δημόσιας ασφάλειας.

[…]

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

6. Το άρθρο 4 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ έχει ως εξής:

«Εντός του πεδίου εφαρμογής της παρούσας Συμφωνίας, και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που περιέχονται σ' αυτήν, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας.»

7. Οι διατάξεις του κεφαλαίου 4 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων ταυτίζονται κατ' ουσία με τις διατάξεις της Συνθήκης για την ίδρυση της ΕΟΚ και της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] [6], όπως ίσχυαν πριν από τις τροποποιήσεις που επέφερε η Συνθήκη για

6 — ΕΕ L 178, σ. 5.

την Ευρωπαϊκή Ένωση. Κατά το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ:

«Στο πλαίσιο των διατάξεων της παρούσας Συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

8. Το εν λόγω παράρτημα XII της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ορίζει ότι η οδηγία 88/361 έχει εφαρμογή στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο. Το παράρτημα I της ως άνω οδηγίας, το οποίο περιέχει ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που έχει διατηρήσει την ενδεικτική της αξία όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας «κινήσεις κεφαλαίων» [7], διευκρινίζει ότι ο όρος αυτός περιλαμβάνει τις επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους από μη κατοίκους.

9. Κάθε κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας [8], προκειμένου να λάβει εκ μέρους των αρμοδίων αρχών άλλου κράτους μέλους όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του ποσού των φόρων που καλύπτονται από την εν λόγω οδηγία.

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

10. Τα άρθρα 990 D επ. του γενικού φορολογικού κώδικα (στο εξής: ΓΦΚ) εντάσσονται στα μέτρα που έλαβε ο Γάλλος νομοθέτης για την καταπολέμηση ορισμένων μορφών φοροαποφυγής.

11. Το άρθρο 990 D του ΓΦΚ έχει ως εξής [9]:

«Τα νομικά πρόσωπα τα οποία, είτε αυτοπροσώπως είτε διά παρεμβαλλομένου προσώπου, έχουν την κυριότητα ενός ή πλειόνων ακινήτων στη Γαλλία ή έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων οφείλουν ετήσιο φόρο ίσο προς το 3 % της αγοραίας αξίας των εν λόγω ακινήτων ή δικαιωμάτων.

7 — Βλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer (Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 21).

8 — ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 86, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1).

9 — Όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 92-1376 της 30ής Δεκεμβρίου 1992, σχετικά με τον προϋπολογισμό του 1993 (JORF της 31ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 18058).

Θεωρείται κύριος ακινήτων ή φορέας δικαιωμάτων επί ακινήτων διά παρεμβαλλομένου προσώπου στη Γαλλία κάθε νομικό πρόσωπο που έχει συμμετοχές, ανεξαρτήτως μορφής και ποσοστού, στο κεφάλαιο νομικού προσώπου που είναι κύριος των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων ή φορέας των εν λόγω δικαιωμάτων ή κάτοχος συμμετοχής σε τρίτο νομικό πρόσωπο που το ίδιο είναι κύριος των περιουσιακών στοιχείων ή φορέας των δικαιωμάτων ή παρεμβάλλεται στην αλυσίδα των συμμετοχών. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αριθμού των παρεμβαλλομένων νομικών προσώπων.»

12. Κατά το άρθρο 990 Ε του ΓΦΚ [10], ο φόρος τον οποίο προβλέπει το άρθρο 990 D δεν επιβάλλεται:

«[...]

2. Στα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους εντός χώρας ή επικράτειας που έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση διοικητικής συνδρομής προς καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και δηλώνουν κατ' έτος, το αργότερο ως τις 15 Μαΐου, στον τόπο που ορίζεται με την προβλεπόμενη στο άρθρο 990 F υπουργική απόφαση, τη θέση, την κατάσταση και την αξία των ακινήτων των οποίων την κυριότητα είχαν την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και τη διεύθυνση των εταίρων τους κατά την ίδια ημερομηνία, καθώς και τον αριθμό των μετοχών ή μεριδίων που έχει καθένας από αυτούς.

3. Στα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία και στα λοιπά νομικά πρόσωπα τα οποία, δυνάμει συνθήκης, δεν πρέπει να υποβάλλονται σε βαρύτερη φορολογία, εφόσον ανακοινώνουν κατ' έτος ή αναλαμβάνουν και τηρούν τη δέσμευση να γνωστοποιούν στη φορολογική αρχή, όταν τους το ζητήσει, τη θέση και την κατάσταση των ακινήτων των οποίων την κυριότητα είχαν την 1η Ιανουαρίου, την ταυτότητα και διεύθυνση των μετόχων, εταίρων ή άλλων μελών τους, τον αριθμό των μετοχών, μεριδίων ή άλλων δικαιωμάτων που κατέχει καθένας από αυτούς, καθώς και τα στοιχεία που θεμελιώνουν τη φορολογική κατοικία τους. Η δέσμευση αναλαμβάνεται κατά την ημερομηνία της αγοράς του ακινήτου ή της αποκτήσεως είτε του εμπράγματου δικαιώματος είτε της συμμετοχής, κατά την έννοια του άρθρου 990 D ή, για τα αποκτηθέντα πριν από την 1η Ιανουαρίου 1993 ακίνητα, δικαιώματα ή μερίδια, το αργότερο έως τις 15 Μαΐου 1993.

4. Στις εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών ή στην εναλλακτική αγορά του γαλλικού ή αλλοδαπού χρηματιστηρίου που διέπεται από αντίστοιχους κανόνες.

5. [...]»

10 — Ως έχει μετά τον νόμο 92-1376.

13. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης[11], δεν είχε συναφθεί μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν σύμβαση κατά την έννοια του άρθρου 990 Ε, παράγραφος 2, του ΓΦΚ.

## III — Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

14. Η εταιρία Établissements Rimbaud SA (στο εξής: Établissements Rimbaud), η οποία εδρεύει στο Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, έχει την κυριότητα ακινήτου που βρίσκεται στη Γαλλία. Για τον λόγο αυτό, υπόκειται κατ' αρχήν στον φόρο ύψους 3 %, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 990 D του ΓΦΚ.

15. Η γαλλική φορολογική αρχή προχώρησε στην είσπραξη του ως άνω φόρου από την Établissements Rimbaud, αρχικώς για τα έτη 1988 έως 1997, στη συνέχεια δε για τα έτη 1998 έως 2000.

16. Η Établissements Rimbaud άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων περί απορρίψεως της αίτησής της για απαλλαγή από την οικεία φορολογική υποχρέωση. Μετά την έκδοση δύο δυσμενών γι' αυτήν αποφάσεων, κατ' αρχάς από το Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence και ακολούθως από το Cour d'appel d'Aix-en-Provence, η Établissements Rimbaud άσκησε αναίρεση ενώπιον του Cour de cassation.

17. Στο πλαίσιο της εξετάσεως της εν λόγω αίτησης αναιρέσεως, το Cour de cassation υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο απαγορεύει νομοθεσία όπως αυτή των άρθρων 990 D επ. του γενικού κώδικα φορολογίας, όπως ίσχυαν κατά την επίμαχη περίοδο, που απαλλάσσει από τον φόρο του 3 % επί της αγοραίας αξίας των κείμενων στη Γαλλία ακινήτων τις εταιρίες που εδρεύουν στη Γαλλία και εξαρτά την απαλλαγή αυτή, προκειμένου περί εταιρίας που εδρεύει σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, μη μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής συναφθείσας μεταξύ της Γαλλίας και του κράτους αυτού με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το γεγονός ότι, κατ' εφαρμογήν συνθήκης περιέχουσας ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, τα εν λόγω νομικά πρόσωπα δεν πρέπει να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογία από αυτήν στην οποία υπόκεινται οι εγκατεστημένες στη Γαλλία εταιρίες;»

## IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

18. Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 18 Φεβρουαρίου 2009.

11 — Η συμφωνία που συνήφθη στις 22 Σεπτεμβρίου 2009 μεταξύ της Κυβερνήσεως της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Κυβερνήσεως του Λιχτενστάιν, σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών στις φορολογικές υποθέσεις, δεν ασκεί επιρροή για την υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον είναι μεταγενέστερη.

19. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Établissements Rimbaud, η Γερμανική, η Εσθονική, η Ισπανική, η Γαλλική, η Ελληνική, η Ιταλική, η Ολλανδική, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς επίσης η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η Κυβέρνηση του Λιχτενστάιν και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ.

20. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 3ης Φεβρουαρίου 2010, ανέπτυξαν τις προφορικές τους παρατηρήσεις ο δικηγόρος της Établissements Rimbaud, οι εκπρόσωποι της Εσθονικής, της Ισπανικής, της Γαλλικής, της Ελληνικής, της Σουηδικής Κυβερνήσεως και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς επίσης οι εκπρόσωποι της Επιτροπής και της Εποπτεύουσας Αρχής της ΕΖΕΣ [12].

## V — Η θέση των μετεχόντων στη διαδικασία

21. Η Établissements Rimbaud ισχυρίζεται ότι το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ απαγορεύει εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του άρθρου 990 D επ. του ΓΦΚ, απαλλάσσει τις εγκατεστημένες στη Γαλλία εταιρίες από τον φόρο ύψους 3 % επί της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος, ενώ, για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε χώρα του ΕΟΧ, εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής από προϋποθέσεις οι οποίες εισάγουν διάκριση.

22. Ομοίως, η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, η Επιτροπή και η Κυβέρνηση του Λιχτενστάιν υποστηρίζουν ότι το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ αποκλείει εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον αυτή δεν παρέχει σε εταιρία που έχει την έδρα της σε χώρα του ΕΟΧ τη δυνατότητα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ταυτότητα των μετόχων της που είναι φυσικά πρόσωπα.

23. Αντιθέτως, κατά την άποψη όλων των κρατών μελών που υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ δεν απαγορεύει τέτοια εθνική νομοθετική ρύθμιση.

## VI — Ανάλυση

### Α — *Προκαταρτικές παρατηρήσεις*

24. Πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνηστεί ότι έχει ήδη δοθεί στο Δικαστήριο η ευκαιρία να αναλύσει τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του ΓΦΚ. Συγκεκριμένα, κατόπιν αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, την οποία υπέβαλε το Cour de cassation, το Δικαστήριο έκρινε

12 — Ο εκπρόσωπος της Κυβερνήσεως του Λιχτενστάιν, ο οποίος είχε ανακοινώσει ότι θα μετάσχει στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν μπόρεσε τελικώς να παραστεί λόγω δυσμενών καιρικών συνθηκών.

με την προαναφερθείσα απόφαση ELISA ότι όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη εν προκειμένω γαλλική ρύθμιση. Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση υπόθεση η οποία ανάγεται επίσης σε διαφορά ενώπιον του Cour de cassation, το Δικαστήριο καλείται απλώς να αποφανθεί επί του ζητήματος αν ο περιορισμός που ενδέχεται να απορρέει από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις μπορεί να δικαιολογηθεί στο πλαίσιο της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, ήτοι σε μια ενδιάμεση περίπτωση, διακριτή από εκείνη των σχέσεων μεταξύ των ίδιων των κρατών μελών της Ένωσης, αφενός, και των σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης και των χωρών που δεν είναι μέρη της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, αφετέρου.

25. Όσον αφορά τις χρονικές πτυχές της υποθέσεως αυτής, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο ζήτησε την ερμηνεία του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Δεδομένου ότι το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν αποτελεί μέρος της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ από 1ης Μαΐου 1995, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει το νομικό καθεστώς που ισχύει από την ως άνω ημερομηνία και εντεύθεν [13].

26. Όπως εξήγησε ο γενικός εισαγγελέας Bot με τις προτάσεις του στην προαναφερθείσα υπόθεση A [14], οι κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, αφενός, και μεταξύ αυτών και των τρίτων χωρών, αφετέρου, ελευθερώθηκαν σταδιακά. Στη Συνθήκη της Ρώμης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, οι κινήσεις κεφαλαίων στο εσωτερικό και στο εξωτερικό της Κοινότητας αποτελούσαν το αντικείμενο χωριστών και ελάχιστα δεσμευτικών για τα κράτη μέλη διατάξεων. Ένα σημαντικό βήμα επιτεύχθηκε με την οδηγία 88/361 η οποία προέβλεπε την πλήρη και άνευ αιρέσεων ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών. Ως προς τις εξωτερικές σχέσεις, οι διατάξεις της οδηγίας 88/361 ήσαν λιγότερο δεσμευτικές, καθόσον τα κράτη μέλη όφειλαν απλώς να καταβάλουν προσπάθειες προκειμένου να επιτύχουν σε σχέση με τις τρίτες χώρες τον ίδιο βαθμό ελευθερώσεως με εκείνον που ίσχυε στο εσωτερικό της Κοινότητας.

27. Η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία υπογράφηκε στο Μάαστριχτ στις 7 Φεβρουαρίου 1992, κατέστησε την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ, όσον αφορά όχι μόνον τις μεταξύ κρατών μελών κινήσεις κεφαλαίων, αλλά και εκείνες μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, «[σ]το πλαίσιο των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών». Το άρθρο αυτό τέθηκε σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1994.

28. Εντούτοις, η Συμφωνία για τον ΕΟΧ δεν περιέχει διατάξεις αντίστοιχες με εκείνες των

13 — Πριν από την ημερομηνία αυτή το Λιχτενστάιν ήταν, απλώς, τρίτο κράτος, οπότε δεν ετίθετο ζήτημα εφαρμογής ειδικού νομικού πλαισίου. Μετά την εν λόγω ημερομηνία τέθηκαν σε ισχύ ορισμένες μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή οδηγιών (προθεσμία μεταφοράς κάποιων κοινοτικών οδηγιών).

14 — Προτάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2007 (σημεία 38 έως 45).

άρθρων 57 ΕΚ και 58 ΕΚ. Κατά την άποψή μου, πάντως, δεν χωρεί καμία αμφιβολία ότι οι υποχρεώσεις τις οποίες υπέχουν τα κράτη μέλη έναντι των χωρών του ΕΟΧ από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ δεν πρέπει να είναι επαχθέστερες από εκείνες που απορρέουν από το άρθρο 58 ΕΚ. Επιπλέον, οι αρχές lex posterior derogat legi priori και lex specialis derogat legi generali αποκλείουν μάλλον κάθε ενδεχόμενο εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν.

29. Ως εκ τούτου, το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ δεν έχει εφαρμογή, από της ενάρξεως της ισχύος της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, στην εν λόγω τρίτη χώρα.

30. Υπάρχει και μια δεύτερη χρονική πτυχή που χρήζει μνείας. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κίνηση κεφαλαίου, ήτοι μια επένδυση σε ακίνητο, είναι προγενέστερη της καθιερώσεως της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων τόσο ως προς το εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και στις σχέσεις των κρατών μελών με τις χώρες του ΕΟΧ. Κατά συνέπεια, η Établissements Rimbaud, δεδομένου ότι πραγματοποίησε τη σχετική επένδυση πολύ πριν τις κρίσιμες ημερομηνίες, δεν έκανε, υπό τη στενή έννοια, χρήση της οικείας θεμελιώδους ελευθερίας. Φρονώ, ωστόσο, ότι το γεγονός αυτό δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση την οποία θα δώσει το Δικαστήριο στο αιτούν δικαστήριο όσον αφορά το καθεστώς που ισχύει για το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν μετά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ [15]. Από πλευράς φορολογικής μεταχειρίσεως, τα αποτελέσματα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων θα έπρεπε να είναι τα ίδια τόσο για τις υφιστάμενες όσο και για τις νέες επενδύσεις.

31. Στο πλαίσιο της παρούσας αναλύσεως, θα εκθέσω κατ' αρχάς εν συντομία τη νομολογία που απορρέει από τις αποφάσεις ELISA και Ospelt [16], σχετικά με την άμεση φορολογία στις σχέσεις, αφενός, μεταξύ των κρατών μελών και, αφετέρου, μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, ενώ στη συνέχεια θα προχωρήσω στη σύγκριση των δύο καθεστώτων. Τέλος, θα εξετάσω τους λόγους που προβάλλονται προς δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχειρίσεως.

Β — *Η νομολογία σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στον τομέα της άμεσης φορολογίας*

32. Ως προς τις μεταξύ κρατών μελών σχέσεις, το Δικαστήριο έκρινε με την προαναφερθείσα απόφαση ELISA ότι το άρθρο 56 ΕΚ έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική νομοθεσία η οποία, αφενός, απαλλάσσει τις εγκατεστημένες στο οικείο κράτος μέλος εταιρίες από τον φόρο που οφείλουν τα νομικά πρόσωπα επί της αγοραίας αξίας των ακινήτων τους σε αυτό το κράτος μέλος, ενώ εξαρτά την απαλλαγή αυτή, για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής

15 — Σημειωτέον ότι το παράρτημα XII της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ δεν διακρίνει, γενικώς, μεταξύ υφισταμένων και νέων επενδύσεων. Τέτοια διάκριση γίνεται μόνο σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, βλ. ιδίως παράγραφος 1, στοιχείο ε', του εν λόγω παραρτήματος και απόφαση της 15ης Μαΐου 2003, C-300/01, Salzmann (Συλλογή 2003, σ. I-4899, σκέψη 4).

16 — Απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-452/01, Ospelt και Schlössle Weissenberg (Συλλογή 2003, σ. I-9743).

συνδρομής συναφθείσας μεταξύ του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους και του άλλου κράτους μέλους με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το γεγονός ότι, κατ' εφαρμογήν συνθήκης περιέχουσας ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, οι εταιρίες αυτές δεν πρέπει να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογία από αυτήν που επιβάλλεται στις εγκατεστημένες στο πρώτο κράτος μέλος εταιρίες, και, αφετέρου, δεν παρέχει σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος τη δυνατότητα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ταυτότητα των φυσικών προσώπων που είναι μέτοχοι αυτής [17].

33. Με την απόφαση ELISA το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι υπήρχε περιορισμός της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Εν συνεχεία, εξέτασε κατά πόσον ο περιορισμός αυτός μπορούσε να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Αφού επιβεβαίωσε ότι ο επίδικος φόρος συνέβαλλε στην καταπολέμηση των πρακτικών που ως αποκλειστικό σκοπό έχουν να καταστήσουν δυνατή την αποφυγή, εκ μέρους των φυσικών προσώπων, της καταβολής του οφειλόμενου φόρου περιουσίας στη Γαλλία, το Δικαστήριο προχώρησε στην εκτίμηση του ζητήματος αν το οικείο μέτρο ήταν σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας. Συναφώς διαπίστωσε ότι ο επίδικος φόρος ενέπιπτε στο πεδίο της συνεργασίας που θεσπίζει η οδηγία 77/799 και ότι, εξάλλου, δεν ήταν δυνατό να αποκλειστεί εκ των προτέρων το ενδεχόμενο να προσκομίσει ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα. Το Δικαστήριο συνήγαγε εκ των ανωτέρω το συμπέρασμα ότι η Γαλλική Δημοκρατία θα μπορούσε να λάβει, όσον αφορά τις μεταξύ κρατών μελών σχέσεις, λιγότερο περιοριστικά μέτρα προς επίτευξη του σκοπού της καταστολής της φοροδιαφυγής.

34. Η Établissements Rimbaud, όμως, δεν είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, αλλά στο Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, το οποίο είναι χώρα του ΕΟΧ από την 1η Μαΐου 1995.

35. Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι ένας από τους κύριους σκοπούς της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ είναι η κατά το δυνατόν πληρέστερη πραγμάτωση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, ούτως ώστε η πραγματοποιηθείσα στο έδαφος της Κοινότητας εσωτερική αγορά να επεκταθεί και στα κράτη της ΕΖΕΣ. Με την προοπτική αυτή, πολλές διατάξεις της εν λόγω Συμφωνίας έχουν ως σκοπό να διασφαλίσουν την

17 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση ELISA (σκέψη 102). Τονίζω ότι, κατόπιν της εκδόσεώς της, το άρθρο 990 Ε του ΓΦΚ τροποποιήθηκε με τον νόμο 2007-1824 της 25ης Δεκεμβρίου 2007 (JORF της 28ης Δεκεμβρίου 2007, σ. 21482). Η διάταξη αυτή, ως έχει πλέον, προβλέπει μεταξύ άλλων ότι το άρθρο 990 D δεν έχει εφαρμογή «[…] 3° Στις νομικές οντότητες: νομικά πρόσωπα, οργανισμούς, καταπιστευματικές εταιρίες ή παρόμοια ιδρύματα που έχουν την έδρα τους στη Γαλλία, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε χώρα ή επικράτεια η οποία έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση διοικητικής συνδρομής με σκοπό την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή σε κράτος μέλος που έχει συνάψει με τη Γαλλία συνθήκη, βάσει της οποίας τους επιφυλάσσεται η ίδια μεταχείριση με τις εγκατεστημένες στη Γαλλία οντότητες [….]».

κατά το δυνατόν ομοιόμορφη ερμηνεία της Συμφωνίας αυτής στο σύνολο του ΕΟΧ [18]. Στο πλαίσιο αυτό, απόκειται στο Δικαστήριο να μεριμνά ώστε οι κανόνες της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, οι οποίοι ταυτίζονται κατ' ουσία με τους κανόνες της Συνθήκης, να ερμηνεύονται κατά ομοιόμορφο τρόπο εντός των κρατών μελών [19].

36. Επομένως, μολονότι οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ υπηκόων των συμβαλλομένων στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ κρατών πρέπει να εκτιμώνται με γνώμονα το άρθρο 40 και το παράρτημα XII της εν λόγω Συμφωνίας, οι διατάξεις αυτές έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ [20], παρά τις διαφορές που τυχόν απαντούν στο γράμμα των διατάξεων αυτών.

37. Επιπλέον, κατά την εκτίμηση του Δικαστηρίου, η έννοια «περιορισμοί των κινήσεων κεφαλαίων» πρέπει να ερμηνεύεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών όσο και στις μεταξύ κρατών μελών σχέσεις [21].

38. Είναι, νομίζω, σαφές ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης υφίσταται διαφορετική μεταχείριση, από πλευράς ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ανάλογα με το αν η έδρα της εταιρίας βρίσκεται στη Γαλλία ή στο Λιχτενστάιν.

39. Κατά πάγια νομολογία, η δυσμενής διάκριση συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή, ακόμη, στην εφαρμογή του ιδίου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [22].

40. Στον τομέα, όμως, της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά κανόνα συγκρίσιμη με την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής [23]. Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων και μη κατοίκων ημεδαπής δεν μπορεί να χαρακτηριστεί, αυτή καθαυτή, ως δυσμενής διάκριση υπό την έννοια της Συνθήκης [24].

41. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας Mazák εξ αφορμής της προαναφερθείσας υποθέσεως ELISA [25], από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της υποθέσεως ELISA, μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες. Ως προς την κατάσταση από την οποία γεννάται η υποχρέωση καταβολής του επίδικου στην υπόθεση ELISA φόρου, ήτοι

18 — Βλ. γνωμοδότηση 1/92 της 10ης Απριλίου 1992 (Συλλογή 1992, σ. I-2821).

19 — Προαναφερθείσα απόφαση Ospelt και Schlössle Weissenberg (σκέψη 29).

20 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 33), και της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 66).

21 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση A (σκέψη 31), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Bot (σκέψεις 73 επ.).

22 — Βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30), της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx (Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 17), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 46), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-282/07, Truck Center (Συλλογή 2008, σ. I-10767, σκέψη 37).

23 — Βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Schumacker (σκέψη 31), Wielockx (σκέψη 18) και Truck Center (σκέψη 38).

24 — Βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Wielockx (σκέψη 19) και Truck Center (σκέψη 39), καθώς και απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal και Denkavit France (Συλλογή 2006, σ. I-11949, σκέψη 24).

25 — Σημεία 86 έως 92 των προτάσεων.

την άμεση ή έμμεση κυριότητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα που έχουν νομικά πρόσωπα επί ακινήτων κειμένων στη Γαλλία κατά την 1η Ιανουαρίου συγκεκριμένου έτους, τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους στη Γαλλία και εκείνα που έχουν την πραγματική έδρα της διοικήσεώς τους εκτός Γαλλίας βρίσκονται στην ίδια μοίρα όσον αφορά τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας τους. Οι εν λόγω ρυθμίσεις δεν μπορούν να προβλέψουν διαφορετική μεταχείριση των ως άνω προσώπων διά της χορηγήσεως ενός ευεργετήματος σε σχέση με τον ίδιο φόρο, όπως είναι η απαλλαγή από αυτόν, χωρίς να εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις. Ο Γάλλος νομοθέτης, αντιμετωπίζοντας τα ως άνω δύο είδη νομικών προσώπων κατά τον ίδιον τρόπο όσον αφορά τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας τους, αναγνώρισε στην πράξη ότι δεν υφίσταται, ενόψει των λεπτομερειών και των προϋποθέσεων της φορολογήσεως αυτής, αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεώς τους η οποία θα δικαιολογούσε τη διαφορετική μεταχείρισή τους. Κατά συνέπεια, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως ELISA, η εφαρμογή της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας έχει ως συνέπεια τη διαφορετική μεταχείριση νομικών προσώπων που βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις.

42. Κατά την άποψή μου, αυτή η συλλογιστική του γενικού εισαγγελέα Mazák μπορεί να εφαρμοστεί απευθείας και στην υπό κρίση υπόθεση.

43. Τίθεται, συνεπώς, το ζήτημα αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί, λαμβανομένου υπόψη του σχετικού νομικού πλαισίου.

Γ — *Οι επιτρεπτοί περιορισμοί στο πλαίσιο του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ*

44. Φρονώ ότι κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ πρέπει, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, να ληφθούν οπωσδήποτε υπόψη οι ιδιαιτερότητες του ισχύοντος στην προκειμένη περίπτωση νομικού πλαισίου, ήτοι το γεγονός ότι δεν υπάρχουν, αφενός, διατάξεις σχετικές με τη διοικητική συνεργασία σε θέματα φορολογίας στο πλαίσιο της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και, αφετέρου, οποιαδήποτε φορολογική σύμβαση που να έχει συναφθεί μεταξύ του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους και της οικείας χώρας του ΕΟΧ.

45. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ κράτους μέλους και των χωρών του ΕΟΧ μπορούσε πράγματι να δικαιολογηθεί από τον σχετικό με την καταστολή της φοροδιαφυγής επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [26].

46. Επομένως, η νομολογία σχετικά με τους περιορισμούς στην άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, δεδομένου ότι οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο [27].

26 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 68.

27 — Βλ., σχετικώς, προαναφερθείσα απόφαση A (σκέψη 60).

47. Εν προκειμένω, πρέπει να υπογραμμιστεί κατ' αρχάς ότι δεν υφίσταται, μεταξύ των αρμοδίων αρχών κράτους μέλους και των αντίστοιχων αρχών τρίτης χώρας, ακόμη και μέρους της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, πλαίσιο συνεργασίας παρεμφερές με εκείνο που η οδηγία 77/799 θεσπίζει για τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών, εφόσον η ενδιαφερόμενη χώρα του ΕΟΧ δεν έχει αναλάβει κάποια δέσμευση περί αμοιβαίας συνδρομής.

48. Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι, κατά την κρίσιμη περίοδο, δεν υπήρχε οποιαδήποτε πρόσθετη συμφωνία μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών.

49. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ επισήμανε τη διαφορά που υφίσταται, κατά την άποψή της, μεταξύ της φορολογήσεως, αφενός, των μερισμάτων που συνιστούν μια «κινητή» φορολογική βάση και, αφετέρου, ενός ακινήτου της ενδιαφερόμενης, το οποίο βρίσκεται και θα παραμείνει στη Γαλλία.

50. Καίτοι δεν χωρεί αμφιβολία ότι η σταθερότητα του αντικειμένου του φόρου ακίνητης περιουσίας έχει σημασία στο πλαίσιο της φορολογικής πολιτικής, εντούτοις επιβάλλεται η διαπίστωση ότι πρόκειται για μια μορφή φορολογήσεως των περιουσιακών στοιχείων [28]. Καταβάλλοντας τον φόρο αυτό, ο κύριος του ακινήτου εισφέρει ιδίως στη χρηματοδότηση του κόστους της υλικής και κοινωνικής υποδομής από την οποία επωφελείται. Επομένως, θεωρώ ότι η κατ' αναλογία εφαρμογή της λύσης που προέκρινε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας δεν πρέπει να αποκλειστεί για λόγους που ανάγονται στις διαφορές μεταξύ της φορολογίας των μερισμάτων και του φόρου ακίνητης περιουσίας.

51. Το βασικό ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση είναι αν η διαφορά μεταξύ της ιδιότητας, αφενός, του κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, αφετέρου, της χώρας του ΕΟΧ μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των υπηκόων των άλλων κρατών μελών της Ένωσης και των υπηκόων των χωρών του ΕΟΧ. Η απόφαση ELISA ναι μεν αφορά μόνον τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών [29], πλην όμως τίθεται το ερώτημα αν η λύση που δόθηκε στην υπόθεση εκείνη ισχύει και για τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών και χωρών του ΕΟΧ ή αν οι χώρες του ΕΟΧ εξομοιώνονται με τα λοιπά τρίτα κράτη.

52. Η απόφαση ELISA περιέχει, κατά τη γνώμη μου, δύο στοιχεία που ενδέχεται να είναι κρίσιμα για την έκβαση της υπό κρίση υποθέσεως και από τα οποία οι μετέχοντες στη διαδικασία άντλησαν διαφορετικά συμπεράσματα. Το πρώτο αφορά την απορρέουσα από την αρχή της αναλογικότητας δυνατότητα του φορολογουμένου να αντισταθμίσει την έλλειψη θεσμοθετημένου πλαισίου συνεργασίας των φορολογικών αρχών –ή την αδυναμία εφαρμογής του σε συγκεκριμένη περίπτωση– με την απευθείας παροχή πληροφοριακών στοιχείων στις αρχές αυτές. Το δεύτερο συνδέεται με τη σημασία που πρέπει να αποδοθεί στην ύπαρξη τέτοιου

28 — Προαναφερθείσα απόφαση ELISA (σκέψεις 35 έως 37).

29 — Όπ.π., σκέψη 10.

θεσμοθετημένου πλαισίου στην έννομη τάξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

53. Διατηρώ ορισμένες επιφυλάξεις ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση της λύσης που δόθηκε με την απόφαση ELISA, κατά το μέτρο που δεν αποκλείει την υποκατάσταση των προβλεπομένων μηχανισμών συνεργασίας των φορολογικών αρχών των διαφόρων κρατών με την απευθείας προσκόμιση δικαιολογητικών εγγράφων από τον φορολογούμενο [30].

54. Η βάση της λειτουργίας οποιουδήποτε αποτελεσματικού και δίκαιου συστήματος άμεσης φορολογίας είναι, κατ' ανάγκην, η εμπιστοσύνη στα στοιχεία που δηλώνουν οι φορολογούμενοι. Τούτο μπορεί να επιτευχθεί μόνον αν οι αρχές διαθέτουν τα κατάλληλα μέσα, προκειμένου να μπορούν να ελέγξουν ότι τα στοιχεία τα οποία παρέχουν οι φορολογούμενοι είναι ακριβή, ανατρέχοντας και σε άλλες πηγές πληροφορήσεως, όπως τα δημόσια μητρώα, η διενέργεια φορολογικών ελέγχων επί των λογιστικών του φορολογουμένου ή ακόμη, εφόσον παρίσταται ανάγκη, τα στοιχεία που διαβιβάζουν οι φορολογικές αρχές της αλλοδαπής. Για να είναι αξιόπιστα, τα στοιχεία που παρέχουν οι φορολογούμενοι πρέπει και να μπορούν να εξακριβωθούν από τις αρχές [31]. Φρονώ ότι η απαίτηση να υπάρχει δυνατότητα εξακριβώσεως των στοιχείων που δίνουν οι φορολογούμενοι δεν αντιβαίνει, κατά γενικό κανόνα, στην αρχή της αναλογικότητας.

55. Επιπλέον, στο πλαίσιο φορολογικού συστήματος που στηρίζεται στην αρχή της νομιμότητας, οι φορολογικές αρχές δεν πρέπει να αρνούνται να λάβουν υπόψη τους τα στοιχεία τα οποία παρέχει ο φορολογούμενος, χωρίς να αιτιολογούν συναφώς τη συμπεριφορά τους. Εφόσον αποκλείεται μάλλον το ενδεχόμενο να θέλησε το Δικαστήριο να αναγνωρίσει τέτοια διακριτική ευχέρεια στις φορολογικές αρχές, τίθεται το ερώτημα βάσει ποιων κριτηρίων μπορούν οι εν λόγω αρχές να διαπιστώσουν ότι τα οικεία στοιχεία είναι ανεπαρκή και ότι, ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο να προσκομιστούν τα πρόσθετα δικαιολογητικά έγγραφα στα οποία αναφέρεται η σκέψη 99 της αποφάσεως ELISA, σε περίπτωση που, παραδείγματος χάρη, δεν είναι σε θέση να ελέγξουν την ακρίβεια των ως άνω στοιχείων, ελλείψει οποιασδήποτε συμφωνίας περί συνεργασίας με τις αρχές του ενδιαφερόμενου κράτους σε φορολογικά θέματα.

56. Το ζήτημα της κατανομής του βάρους αποδείξεως στον τομέα του φορολογικού δικαίου είναι σύνθετο. Όσον αφορά το δίκαιο της Ένωσης, η νομολογία μπορεί να συνοψιστεί ως εξής: οι φορολογικές αρχές φέρουν το βάρος αποδείξεως της ελλείψεως θεμιτού σκοπού που να δικαιολογεί συγκεκριμένο φορολογικό τέχνασμα, μπορούν όμως να εφαρμόζουν ορισμένα τεκμήρια ως προς την ύπαρξη επίπλαστης καταστάσεως [32]. Πάντως, πρέπει πάντοτε να παρέχεται στους φορολογουμένους η δυνατότητα να ανατρέψουν τα τεκμήρια αυτά, αποδεικνύοντας ότι οι επιδιωκόμενοι με το τέχνασμα αυτό εμπορικοί σκοποί έχουν πραγματική υπόσταση. Εντού-

30 — Όπ.π., σκέψεις 93 έως 96.

31 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση A (σκέψεις 61 και 62), στην οποία το Δικαστήριο υπογράμμισε τη σημασία του να είναι τα στοιχεία αξιόπιστα και ελέγξιμα.

32 — Βλ., σχετικά με τη νομολογία, Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, 2005, σ. 161 επ., καθώς και ανακοίνωση της Επιτροπής, υπό τον τίτλο «Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας – εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες», COM (2007) 785 τελικό, σ. 3 (του γαλλικού κειμένου).

τοις, οι αρχές δεν δεσμεύονται από στοιχεία, τα οποία προσκομίζονται μεν ως αποδεικτικά, αλλά δεν μπορούν να ελεγχθούν.

57. Επιπλέον, είναι απολύτως εύλογη η απαίτηση να αποδεικνύει ο φορολογούμενος επαρκώς κατά νόμον ότι πληροί όλες τις σχετικές προϋποθέσεις για να τύχει απαλλαγής ή άλλου φορολογικού πλεονεκτήματος. Θεωρώ, ότι το άρθρο 990 Ε του ΓΦΚ συνάδει με αυτή τη συλλογιστική. Η απαλλαγή χορηγείται σε κάθε νομικό πρόσωπο που παρέχει ακριβείς πληροφορίες, εφόσον τα οικεία στοιχεία μπορούν να ελεγχθούν από τις φορολογικές αρχές, είτε απευθείας είτε σε συνεργασία με τις αντίστοιχες αρχές άλλων ενδιαφερομένων κρατών.

58. Δεν προτίθεμαι, ασφαλώς, να αμφισβητήσω την ορθότητα της λύσης που δόθηκε με την απόφαση ELISA όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών. Δεν θα μπορούσα, ωστόσο, να προτείνω την εφαρμογή της και στις σχέσεις με τις χώρες του ΕΟΧ ή τις τρίτες χώρες, δεδομένου ότι, κατά την άποψή μου, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας δεν υπάρχει ουσιώδης διαφορά στην κατάσταση των φορολογουμένων που είναι κάτοικοι των δύο αυτών κατηγοριών χωρών. Πράγματι, η Επιτροπή φαίνεται να υπονοεί ότι το κριτήριο της αναλογικότητας δεν εφαρμόζεται για τις χώρες του ΕΟΧ, ελλείψει κάποιας συμφωνίας με το ενδιαφερόμενο κράτος για την ανταλλαγή πληροφοριών [33].

59. Επιπλέον, πρέπει να αποσαφηνιστεί η θέση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Α, όσον αφορά τον αντίκτυπο των κοινοτικών μέτρων εναρμονίσεως ως προς τα λογιστικά των εταιριών. Φρονώ ότι η ανάλυση του Δικαστηρίου περιορίζεται στο συγκεκριμένο πλαίσιο εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε [34]. Έχω την εντύπωση ότι οι σκέψεις του Δικαστηρίου επί του ζητήματος αυτού αφορούν την κατάσταση κατά την οποία ο φορολογούμενος προσκομίζει στις φορολογικές αρχές δικαιολογητικά, χωρίς αυτές να μπορούν να τα ελέγξουν με τη βοήθεια αλλοδαπών φορολογικών αρχών. Το Δικαστήριο ουδαμώς χαρακτήρισε την κατάσταση αυτή ως «συνήθη» ή «επιθυμητή»· υπογράμμισε απλώς και μόνον ότι, σε μια τέτοια κατάσταση, τα λογιστικά στοιχεία που παρέχει εταιρία εγκατεστημένη σε χώρα του ΕΟΧ είναι πιο αξιόπιστα από εκείνα που δίνει μια εταιρία εγκατεστημένη

33 — Βλ. προαναφερθείσα ανακοίνωση της Επιτροπής, σ. 6 (του γαλλικού κειμένου): «Τα μέτρα κατά των καταχρήσεων πρέπει επομένως να στοχεύουν ακριβώς σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή της υπαγωγής στο εθνικό δίκαιο (ή στους κοινοτικούς κανόνες όπως μεταφέρονται στο εθνικό δίκαιο). Τούτο ισχύει και για την εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων όσον αφορά τα κράτη του ΕΟΧ (με εξαίρεση τις καταστάσεις στις οποίες δεν υπάρχει κατάλληλο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών με τις εν λόγω χώρες ΕΟΧ). Για να διασφαλιστεί ότι οι εν λόγω κανόνες θα είναι αναλογικοί σε σχέση με τον στόχο του περιορισμού των καταχρήσεων και την εξασφάλιση της νομικής ασφάλειας, πρέπει να προβλεφθούν επαρκείς εγγυήσεις, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία που δικαιολογούν τους επιχειρηματικούς λόγους που ενδεχομένως υπάρχουν για τις εν λόγω καταστάσεις.»

34 — Προαναφερθείσα απόφαση Α, σκέψη 62: «Δεύτερον, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 141 έως 143 των προτάσεών του, σχετικά με τα δικαιολογητικά που ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει, προκείμενου οι φορολογικές αρχές να ελέγξουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της εθνικής νομοθεσίας, τα κοινοτικά μέτρα εναρμονίσεως που ισχύουν στα κράτη μέλη στον τομέα της λογιστικής των εταιριών παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να προσκομίσει αξιόπιστα και ελέγξιμα στοιχεία σχετικά με τη δομή και τις δραστηριότητες της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας, ενώ δεν είναι βέβαιο ότι ο φορολογούμενος έχει τέτοια δυνατότητα στην περίπτωση εταιρίας εγκατεστημένης σε τρίτη χώρα, η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόζει κοινοτικά μέτρα.»

σε τρίτη χώρα η οποία δεν εφαρμόζει τους ίδιους κανόνες. Συνεπώς, το Δικαστήριο προέβη σε μια συγκριτική εκτίμηση. Τονίζεται, συναφώς, ότι οι φορολογούμενοι των κρατών μελών δεν μπορούν να προβάλουν την απαίτηση να στηριχθεί η φορολόγηση μιας επιχειρήσεως μόνο στα δικά της λογιστικά στοιχεία, έστω και αν αυτά συνιστούν βασικό σημείο αναφοράς, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως των λογιστικών κανόνων.

60. Όσον αφορά τον προσδιορισμό των μετόχων, σημειώνεται ότι οι οδηγίες που έχουν εκδοθεί στον τομέα της λογιστικής δεν ασχολούνται με την ταυτότητα των μετόχων. Το ζήτημα θίγεται μεν στην οδηγία 2004/109/ΕΚ, πλην όμως μόνο σε σχέση με την κοινοποίηση της αποκτήσεως ή της μεταβιβάσεως σημαντικών μεριδίων συμμετοχής, σε αγορά της οποίας η λειτουργία ρυθμίζεται εκ του νόμου [35]. Εν πάση περιπτώσει, ο προσδιορισμός των μετόχων αποτελεί περίπλοκο ζήτημα και οι λύσεις που έχουν προκριθεί συναφώς στα διάφορα κράτη μέλη ποικίλλουν σημαντικά, από την υποχρεωτική καταχώριση των μετοχών σε μητρώο έως την αναγνώριση της δυνατότητας εκδόσεως μετοχών στον κομιστή.

61. Εξάλλου, χρήζουν οπωσδήποτε επισήμανσης τα αποτελέσματα των δύο αρχών που συνιστούν το θεμέλιο της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, ήτοι της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της αρχής της ομοιόμορφης ερμηνείας.

62. Όπως είναι πρόδηλο, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων καλύπτεται τόσο από τη Συνθήκη όσο και από τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ [36]. Ως προς τη φορολογία, τα δύο αυτά συστήματα είναι διαφορετικά. Κατά το δίκαιο της Ένωσης, η άμεση φορολογία συνιστά αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα οποία οφείλουν όμως κατά την άσκησή της να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης [37]. Η Ευρωπαϊκή Ένωση είχε, πάντως, ανέκαθεν αρμοδιότητα να λαμβάνει μέτρα με σκοπό την προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, περιλαμβανομένης της άμεσης φορολογίας. Ασκεί μάλιστα από μακρού την αρμοδιότητα αυτή [38]. Όσο για τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, η οποία δεν αφορά όλα τα στοιχεία

35 — Οδηγία 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2004, για την εναρμόνιση των προϋποθέσεων διαφάνειας αναφορικά με την πληροφόρηση σχετικά με εκδότες των οποίων οι κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά και για την τροποποίηση της οδηγίας 2001/34/ΕΚ (ΕΕ L 390, σ. 38, σκέψεις 9 έως 16).

36 — Βλ., ιδίως, προαναφερθείσα απόφαση Ospelt (σκέψη 31).

37 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29), και προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας (σκέψη 28).

38 — Βλ., μεταξύ άλλων, οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990 (ΕΕ L 225, σ. 1), η οποία καταργήθηκε με την οδηγία 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009 (ΕΕ L 310, σ. 34)· οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990 (ΕΕ L 225, σ. 6)· 90/436/ΕΟΚ: σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 225, σ. 10)· οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003 (ΕΕ L 157, σ. 38), και οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003 (ΕΕ L 157, σ. 49).

και τους τομείς που συνθέτουν την έννομη τάξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το πλαίσιο για τη ρύθμιση της άμεσης φορολογίας είναι, κατά μείζονα λόγο, ακόμη χαλαρότερο [39].

63. Το γεγονός ότι η Συμφωνία για τον ΕΟΧ δεν αφορά την άμεση φορολογία και δεν προβλέπει πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας σε φορολογικά θέματα συνεπάγεται, κατ' εμέ, διαφορά στο νομικό πλαίσιο.

64. Επιπλέον, το πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας σε φορολογικά θέματα, το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή με την έκδοση της οδηγίας 77/977 και κατόπιν ενισχύθηκε με τις διαδοχικές της τροποποιήσεις, πρόκειται να αναθεωρηθεί από τον νομοθέτη βάσει σχετικών προτάσεων της Επιτροπής [40]. Πάντως, ακόμη και πριν από την έγκριση της προτάσεως αυτής, είναι πρόδηλο ότι το πλαίσιο που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση για τον οικείο τομέα βρίσκεται ήδη σε εντελώς διαφορετικό επίπεδο απ' ό,τι το αντίστοιχο που ισχύει στις σχέσεις με τα τρίτα κράτη, περιλαμβανομένων των χωρών του ΕΟΧ. Δεν θα ήταν ίσως υπερβολικό να γίνει λόγος για τη διαμόρφωση, στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ, μιας συνεργασίας σε φορολογικά θέματα που προσομοιάζει με αλληλεγγύη, η οποία ναι μεν απέχει πόρρω από την πλήρη ρύθμιση, πλην όμως συνιστά ένα ενιαίο και εξελισσόμενο πλαίσιο [41].

65. Εκτιμώ, επομένως, ότι η διαφορά η οποία διαπιστώθηκε ότι υφίσταται στο επίπεδο του νομικού πλαισίου της συνεργασίας σε φορολογικά θέματα δικαιολογεί απολύτως τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, αφετέρου, των σχέσεων των κρατών αυτών με τις χώρες του ΕΟΧ.

66. Υπό τις συνθήκες αυτές, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Cour de cassation française ότι το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ δεν απαγορεύει εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.

67. Όσον αφορά τη διαφορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, θα ήθελα να προσθέσω ως τελική παρατήρηση ότι, όπως προέκυψε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μοναδικός μέτοχος της εταιρίας Établissements Rimbaud είναι ένας Ελβετός υπήκοος ο οποίος χρησιμοποιεί το οικείο ακίνητο ως δευτερεύουσα κατοικία. Τα στοιχεία αυτά είναι, κατά πάσα πιθανότητα, γνωστά στις

39 — Βλ., για πιο διασταλτική ερμηνεία, απόφαση του Δικαστηρίου της ΕΖΕΣ της 23ης Νοεμβρίου 2004, E-1/04 Fokus Bank ASA (EFTA Court Report σ. 15, σκέψεις 20 επ.).

40 — Βλ. πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, COM (2009) 29 τελικό.

41 — Όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση A (σκέψη 61), οι σχέσεις μεταξύ κρατών μελών διέπονται από κοινό νομικό πλαίσιο, το οποίο χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη κοινοτικής ρυθμίσεως, όπως είναι η οδηγία 77/799, με την οποία ορίστηκαν οι σχετικές με την αμοιβαία συνδρομή υποχρεώσεις. Η εν λόγω οδηγία, παρά τα όρια που θέτει στην υποχρέωση συνδρομής στους τομείς εφαρμογής της, θεσπίζει, πάντως, πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής.

γαλλικές φορολογικές αρχές. Γεννάται, λοιπόν, ευλόγως το ερώτημα αν, υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν είναι ανεπιεικές και δυσανάλογο να αναγνωριστεί στις γαλλικές αρχές η δυνατότητα να μην επιτρέψουν στην εταιρία αυτή να αποδείξει το υποστατό των ως άνω πραγματικών στοιχείων.

68. Εντούτοις, προτιμώ να μην αντλήσω συναφώς τέτοιο συμπέρασμα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η εφαρμογή φορολογικών διατάξεων περί επιβολής τυπικών προϋποθέσεων είναι, εκ πρώτης όψεως, ανεπιεικής. Δεν αποκλείεται, πάντως, και το ενδεχόμενο μια κατάσταση κατά την οποία υπήκοος τρίτης χώρας επενδύει σε ακίνητο που βρίσκεται σε κράτος μέλος και χρησιμοποιείται για προσωπικούς σκοπούς, μέσω μάλιστα μιας εγκατεστημένης στο Λιχτενστάιν εταιρίας της οποίας είναι ο μοναδικός μέτοχος, να είναι αμιγώς επίπλαστη [42].

69. Εν πάση περιπτώσει, δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί συγκεκριμένα επί της φορολογήσεως της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης. Άλλωστε, το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του όλα τα σχετικά στοιχεία προς τούτο. Το Δικαστήριο οφείλει να δώσει μια ερμηνεία του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ που θα ισχύει και για άλλες περιπτώσεις με το ίδιο ή παρεμφερές πραγματικό πλαίσιο. Η ερμηνεία της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, την οποία προτείνω στο Δικαστήριο, δεν αποκλείει, προφανώς, την εφαρμογή τυχόν εθνικών διατάξεων που έχουν ως σκοπό να συμβάλουν στην επανόρθωση άδικων, από φορολογικής απόψεως, ατομικών καταστάσεων, στο μέτρο που η εθνική έννομη τάξη περιλαμβάνει τέτοιες διατάξεις.

42 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 55 και 68), και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2004, σ. I-2107, σκέψεις 72 και 74).

## VII — Πρόταση

70. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Cour de cassation ως εξής:

«Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, δεν απαγορεύει εθνική ρύθμιση όπως αυτή που απορρέει από τα άρθρα 990 D επ. του γαλλικού γενικού κώδικα φορολογίας, όπως ίσχυαν κατά την κρίσιμη περίοδο, η οποία απαλλάσσει από τον φόρο του 3 % επί της αγοραίας αξίας των κείμενων στη Γαλλία ακινήτων τις εταιρίες που εδρεύουν στη Γαλλία και εξαρτά την απαλλαγή αυτή, προκειμένου περί εταιρίας που έχει την έδρα της σε χώρα του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, μη μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από την ύπαρξη συμβάσεως διοικητικής συνδρομής συναφθείσας μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του κράτους αυτού με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή από το γεγονός ότι, κατ' εφαρμογήν συνθήκης περιέχουσας ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, τα εν λόγω νομικά πρόσωπα δεν πρέπει να υπόκεινται σε βαρύτερη φορολογία από την επιβαλλόμενη στις εταιρίες οι οποίες είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία.»