

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

MARCO DARMON

της 17ης Μαρτίου 1993 *

*Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Μια φορολογική διάταξη κράτους μέλους ρυθμίζει τον τρόπο αναζήτησής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, προβλέποντας ότι σε περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η εταιρία δικαιούται αποζημιώσεως, που υπολογίζεται βάσει ποσοστού των επιστρεφόμενων ποσών, υπό την προϋπόθεση ότι έχει τη φορολογική της έδρα στο κράτος αυτό.

2. Αντιβαίνει η προϋπόθεση αυτή προς το άρθρο 52 της Συνθήκης; Αυτό είναι κατ' ουσία το ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το High Court of Justice of England and Wales.

3. Το υποκατάστημα της Commerzbank (στο εξής: Commerzbank) στο Λονδίνο, το οποίο δεν έχει την έδρα του, με τη φορολογική του όρου έννοια, στο Ηνωμένο Βασίλειο¹, χορήγησε δάνεια σε αμερικανικές εταιρίες μεταξύ 1973 και 1976. Κατέβαλε δε στο Ηνωμένο Βασίλειο τον φόρο που του ζητήθηκε επί των εισπραχθέντων τόκων.

4. Όμως από το άρθρο XV της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, που συνήφθη στις 2 Αυγούστου 1946² μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και των Ηνωμένων Πολιτειών, προκύπτει ότι τα μερίσματα και οι τόκοι που καταβάλλονται από αμερικανικές εταιρίες απαλλάσσονται από τον βρετανικό φόρο εισοδήματος, εκτός εάν

ο εισπράττων τους τόκους αυτούς είναι Βρετανός υπήκοος, κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου ή βρετανική εταιρία.

5. Στις 12 Φεβρουαρίου 1990 το Chancery Division of the English High Court επικύρωσε μια απόφαση του Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts, με την οποία είχε αναγνωρισθεί ότι, δυνάμει του άρθρου αυτού, ο εν λόγω φόρος δεν οφειλόταν από την Commerzbank, στην οποία επεστράφη την ίδια μέρα το καταβληθέν ποσό, ύψους 4 222 234 λιρών στερλινών (UK£).

6. Με δεύτερη διαδικασία, η Commerzbank ζήτησε, ως αποζημίωση, τόκους επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, επικαλούμενη το άρθρο 825, παράγραφος 2, του Income and Corporation Taxes Act του 1988, κατά το οποίο ο επιστρεφόμενος αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος «προσαυξάνεται κατά ποσό ("επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό"³) ίσο προς τον τόκο επί του καταβληθέντος ποσού (...)».

7. Η αίτηση απορρίφθηκε από το Board of Commissioners of the Inland Revenue, με την αιτιολογία ότι η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου επιφυλάσσει το δικαίωμα τόκων μόνο στις εταιρίες που έχουν τη φορολογική τους έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο.

8. Τον Μάιο 1990 η εταιρία άσκησε προσφυγή ζητώντας τον δικαστικό έλεγχο («judicial review») της αποφάσεως της διοικήσεως. Υποστήριξε ότι η προϋπόθεση της έδρας συνιστά κατάφωρη παράβαση των άρθρων 52, 53 και 58 της Συνθήκης,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Ως προς το σημείο αυτό δεν διατυπώθηκε καμία αμφισβήτηση. Βλ. διάταξη του αιτούντος δικαστηρίου, σκέψη 35.

2 — Η σύμβαση αυτή τροποποιήθηκε με το συμπληρωματικό πρωτόκολλο της 20ής Σεπτεμβρίου 1966.

3 — Καλούμενο «repayment supplement».

επικαλέστηκε δε επίσης τα άρθρα 5 και 7 της Συνθήκης ⁴.

9. Το High Court ζητεί συνεπώς από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν η άρνηση καταβολής του επιπλέον επιστρεφόμενου ποσού με την αιτιολογία ότι η εταιρία δεν έχει την έδρα της στο οικείο κράτος συνάδει ή όχι προς το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, προς τα προπαρατεθέντα άρθρα της Συνθήκης ΕΟΚ. Επίσης, το High Court ερωτά το Δικαστήριο αν ασκεί επιρροή στην απάντηση επί του ερωτήματος αυτού το γεγονός ότι η εταιρία αυτή δεν θα είχε απαλλαγεί από τον φόρο, αν είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο ⁵.

10. Η Βρετανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν υπήρξε, εν προκειμένω, δυσμενής διάκριση αντίθετη προς τη Συνθήκη. Κεντρικό σημείο της επιχειρηματολογίας της είναι η αναγκαιότητα συγκρίσεως της καταστάσεως της Commerzbank με αυτή των βρετανικών εταιριών στο πλαίσιο του επίμαχου συστήματος φορολογίσεως, *το οποίο πρέπει να εξετάζεται στο σύνολό του* ⁶. Η Commerzbank όχι μόνο δεν υφίσταται δυσμενή διάκριση από το φορολογικό καθεστώς που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά βρίσκεται σε προνομιακή θέση: απολαύει πλεονεκτήματος που επιφυλάσσεται μόνο στους μη εδρεύοντες στο εν λόγω κράτος (του δικαιώματος δηλαδή επιστροφής ενός φόρου τον οποίον οι εδρεύοντες στο κράτος αυτό οφείλουν να καταβάλλουν). Αν η Τράπεζα είχε την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο, θα όφειλε να καταβάλει τον φόρο και δεν θα ετίθετο ζήτημα επιστροφής του. Επομένως, δεν μπορεί να αξιώνει σωρευτικά τα πλεονεκτήματα που παρέχουν στους μη κατοίκους οι διατάξεις της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και τα πλεονεκτήματα που παρέχει στους κατοίκους το άρθρο 825, παράγραφος 2 (στο εξής: άρθρο 825).

11. Για να εκτιμηθεί ορθά η επιχειρηματολογία αυτή, επιβάλλεται καταρχάς να προσδιοριστεί επακριβώς η δυσμενής διάκριση που επικαλείται η Commerzbank. Για να γίνει αυτό, πρέπει να συγκριθούν τα αποτελέσματα που συνεπάγεται η αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αφενός για την εταιρία που έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο και αφετέρου για την εταιρία που δεν έχει την έδρα της στο κράτος αυτό, όταν τόσο η μία όσο και η άλλη βρίσκονται στην ακόλουθη κατάσταση: κατόπιν καταβολής ενός μη οφειλόμενου φόρου, οποιοσδήποτε και αν είναι αυτός, οι εταιρίες επιτυγχάνουν την επιστροφή του και ζητούν τόκους επί των καταβληθέντων ποσών για το χρονικό διάστημα που στερήθηκαν τη χρήση των ποσών αυτών, και μάλιστα *ανεξάρτητα από την αιτία της επιστροφής*. Δυνάμει του υπό εξέταση κανόνα, η πρώτη εταιρία δικαιούται το επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό, ενώ η δεύτερη στερείται του δικαιώματος αυτού.

12. Νομίζω όμως ότι δεν πρέπει να πραγματοποιηθεί συνολική σύγκριση, όπως προτείνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, μεταξύ αφενός της καταστάσεως στην οποία βρίσκεται η μη εδρεύουσα στο οικείο κράτος εταιρία, η οποία απαλλάσσεται του φόρου βάσει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και κατά συνέπεια κατέβαλε τον φόρο χωρίς να τον οφείλει και ζητεί να της καταβληθεί το «επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό» («repayment supplement»), και αφετέρου της καταστάσεως της εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίας, η οποία οφείλει τον φόρο αυτό και, επομένως, δεν μπορεί εξ ορισμού να ζητήσει την επιστροφή του ούτε άρα να επικαλεστεί τη διάταξη που προβλέπει την επιστροφή αυτή.

13. Πράγματι, ο κανόνας αυτός πρέπει, κατά την άποψή μου, να εφαρμόζεται όποια και αν είναι η αιτία της αναζητήσεως του φόρου. Ο κανόνας αυτός δεν έχει κατ' ανάγκη αιτιώδη συνάφεια με τις συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

14. Βεβαίως, η μη εδρεύουσα εταιρία απολαύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, δυνάμει

4 — Βλ. σημείο 1.10 των παρατηρήσεων της Βρετανικής Κυβερνήσεως.

5 — Το προδικαστικό ερώτημα εκτίθεται αυτούσιο στην έκθεση ακροατηρίου (I-A).

6 — Βλ. σκέψη 2.3 των παρατηρήσεων της Βρετανικής Κυβερνήσεως.

της συμβάσεως, απαλλαγής από τον φόρο επί των τόκων για τα δάνεια που χορηγεί. Πάντως, η σύμβαση αυτή δεν έχει ως αντικείμενο τη χορήγηση φορολογικών απαλλαγών, αλλά την κατανομή του φόρου μεταξύ των κρατών από τα οποία εξαρτάται ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος.

15. Ακόμη και αν υποθεθεί ότι αυτό που δεν συνιστά παρά απλή μετατόπιση του φόρου από ένα κράτος σε άλλο καταλήγει σε πραγματική απαλλαγή — επειδή στο κράτος καταγωγής της μη εδρεύουσας εταιρείας δεν επιβάλλεται φόρος επί των τόκων — το πλεονέκτημα που απολαύει η εταιρία απορρέει, κατά την άποψή μου, αποκλειστικά και μόνο από το φορολογικό καθεστώς του κράτους καταγωγής. Επομένως, δεν συνδέεται με το δικαίωμα προσυζήσεως, που είναι δικαίωμα *παρεπόμενο* της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, και δεν εξαλείφει τη δυσμενή διακρίση που προκύπτει από την εφαρμογή μιας διάταξης που εξαιρεί από την παροχή ενός ευεργετήματος έναν φορολογούμενο για τον μοναδικό λόγο ότι δεν έχει τη φορολογική του έδρα στο κράτος αυτό.

16. Συγκεκριμένα, δεν πρέπει να παραοράται το γεγονός ότι η μη εδρεύουσα εταιρία κατέβαλε φόρο, *τον οποίο δεν όφειλε εκ του νόμου να καταβάλει*, και ζητεί την επιστροφή του υπό τις αυτές προϋποθέσεις με μια εδρεύουσα εταιρία, η οποία επίσης κατέβαλε ένα ποσό αχρεωστήτως. Η προσυζήτηση δεν συνιστά νέο «πλεονέκτημα»⁷ που χορηγείται στη μη εδρεύουσα εταιρία-αντίθετα, αποτελεί για την εταιρία αυτή την αποζημίωση που δικαίως της οφείλεται για τη στέρηση της χρήσεως, επί ορισμένο χρονικό διάστημα, ενός ποσού που της ανήκε.

17. Η κατάσταση της μη εδρεύουσας εταιρείας προσομοιάζει με την, απόλυτα συγκεκριμένη και συγκρίσιμη, κατάσταση της εδρεύουσας εταιρείας που κατέβαλε ένα

ποσό αχρεωστήτως και όχι με την κατάσταση κάθε άλλης εταιρείας που κατέβαλε φόρο που πράγματι όφειλε.

18. Αν υποθέσουμε ότι η μη εδρεύουσα εταιρία κατέβαλε αδικαιολογήτως φόρο τον οποίο δεν οφείλουν ούτε οι εδρεύουσες ούτε οι μη εδρεύουσες εταιρίες, δεν καθίσταται προφανές ότι μια διάταξη, όπως η επίμαχη, συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις, αφού η μη εδρεύουσα εταιρία στερείται των τόκων που καταβάλλονται στην εδρεύουσα εταιρία;

19. Εξάλλου, κατά της απόψεως του Ηνωμένου Βασιλείου μπορεί να προταθεί η εξής θεμελιώδης αντίρρηση: η σύμβαση που συνήφθη μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Ηνωμένων Πολιτειών προς αποφυγή της διπλής φορολογίας κατάργησε, όπως υποστηρίζει το κράτος αυτό, κάθε δυνατότητα δυσμενούς διακρίσεως εις βάρος των μη εδρευουσών εταιριών, αφού οι εταιρίες αυτές απαλλάσσονται από ένα φόρο τον οποίο μόνο οι εδρεύουσες εταιρίες υποχρεούνται να καταβάλλουν. Κατά συνέπεια, η εξάλειψη της δυσμενούς διακρίσεως σχετικά με τις προϋποθέσεις αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου οφείλεται στην εφαρμογή της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

20. Όμως, με την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας⁸, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι

«τα δικαιώματα που απορρέουν για τους δικαιούχους από το άρθρο 52 της Συνθήκης είναι *ανεπιφύλακτα* και ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά τον σεβασμό τους από το περιεχόμενο συμβάσεως που συνήψε με άλλο κράτος μέλος»⁹.

21. Εν προκειμένω η τήρηση του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να εξαρτάται από την εφαρμογή συμβάσεως περί διπλής φορολογίας που συνήφθη με τρίτο κράτος.

7 — Απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, παράρτημα, σ. 15 στο τέλος.

8 — Απόφαση 270/83, Συλλογή 1986, σ. 273.

9 — Σκέψη 26, η υπογράμμιση δική μου.

22. Πράγματι, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι από το άρθρο 234 της Συνθήκης προκύπτει ότι, εφόσον δεν διακυβεύονται τα δικαιώματα τρίτων χωρών, δεν είναι δυνατή η επίκληση συμβάσεων που έχουν συναφθεί πριν από την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης μεταξύ των χωρών αυτών και των κρατών μελών, προκειμένου να δικαιολογηθούν περιορισμοί στο ενδοκοινοτικό εμπόριο ¹⁰.

23. Ομοίως, δεν είναι δυνατή η επίκληση μιας σύμβασης που συνήψε ένα κράτος μέλος πριν από την προσχώρησή του στην Κοινότητα με τρίτο κράτος, για να δικαιολογηθούν περιορισμοί που επιβάλλονται από τα κράτη μέλη στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

24. Για να κριθεί αν η μη εδρεύουσα εταιρεία υφίσταται δυσμενή διάκριση ως προς τις προϋποθέσεις καταβολής του «επιπλέον επιστρεφόμενου ποσού», δεν είναι δυνατόν να συγκρίνεται η κατάσταση στην οποία βρίσκεται η εταιρεία αυτή με την κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι εδρεύουσες εταιρείες, οι οποίες δεν μπορούν να επικαλεστούν την εφαρμογή της ανωτέρω σύμβασης.

25. Επομένως, το ότι μια εταιρεία δεν θα είχε απαλλαγεί από τον φόρο (οπότε δεν θα ετίθετο θέμα επιστροφής του φόρου) αν είχε την έδρα της στο κράτος μέλος που επέβαλε τον φόρο δεν έχει σημασία για την απάντηση επί του προδικαστικού ερωτήματος.

26. Το αναγνωριζόμενο από το άρθρο 52 της Συνθήκης δικαίωμα δεν συνίσταται μόνο στο δικαίωμα εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, αλλά και στο δικαίωμα ιδρύσεως πρακτορείων, θυγατρικών εταιριών ή υποκαταστημάτων ¹¹.

27. Τα πρακτορεία, οι θυγατρικές εταιρείες και τα υποκαταστήματα δεν πρέπει ομοίως να υφίστανται δυσμενή διάκριση. Το ότι μια Τράπεζα θα μπορούσε να ιδρύσει θυγατρική εταιρεία αντί υποκαταστήματος δεν δικαιολογεί την προσβολή του δικαιώματος εγκαταστάσεως:

«(...) εφόσον το άρθρο 52, πρώτη παράγραφος, δεύτερη φράση, προβλέπει ρητά τη δυνατότητα για τους επιχειρηματίες να επιλέξουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος, η ελεύθερη αυτή επιλογή δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις» ¹².

28. Μπορεί μια δυσμενής διάκριση λόγω έδρας να θεωρηθεί ως έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας;

29. Καταρχάς, το άρθρο 52, όπως και τα άρθρα 30, 48 και 59, θεωρήθηκε ως ειδική ρύθμιση σε σχέση με το άρθρο 7 και ως εφαρμογή απλώς της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων που διακηρύσσει το άρθρο αυτό.

30. Από μακρού το Δικαστήριο δέχεται ότι το άρθρο 52 απαγορεύει τις πρόδηλες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας ¹³.

31. Εξάλλου, το άρθρο αυτό απαγορεύει «οποιαδήποτε συγκεκριμένη μορφή διακρίσεως η οποία, κατ' εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πραγματικότητα στο ίδιο αποτέλεσμα (...)» ¹⁴. Έτσι, με την απόφαση της 28ης Απριλίου 1977, *Thieffry* ¹⁵, το Δικαστήριο

12 — Σκέψη 22 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας, Βλ. επίσης τη σκέψη 16 της αποφάσεως της 10ης Ιουλίου 1986, 79/85, *Segers* (Συλλογή 1986, σ. 2375).

13 — Απόφαση της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, *Reyners* (Συλλογή τόμος 1974, σ. 317). Εξάλλου, η απόφαση αυτή διατυπώνει την αρχή ότι από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου το άρθρο 52 έχει απευθείας εφαρμογή.

14 — Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-3/88, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 4035).

15 — Απόφαση επί της υποθέσεως 71/76 (Συλλογή τόμος 1977, σ. 229).

10 — Βλ. τις αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 1986, 121/85, *Concagate Limited* (Συλλογή 1986, σ. 1007, σκέψη 25), και της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, 286/86, *Ministère public κατά Deserbais* (Συλλογή 1988, σ. 4907, σκέψη 18).

11 — Βλ. σκέψη 17 της αποφάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, *Daily Mail* (Συλλογή 1988, σ. 5483).

αναφέρθηκε στο γενικό πρόγραμμα για την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως, που εκδόθηκε στις 18 Δεκεμβρίου 1961, κατ' εφαρμογή του άρθρου 54 της Συνθήκης, και που προέβλεπε την άρση «κάθε μορφής συγκεκαλυμμένης διακρίσεως, χαρακτηριζόντας, στον τίτλο III, στοιχείο B, ως περιορισμούς που πρέπει να αρθούν "τις προϋποθέσεις από τις οποίες, βάσει νομοθετικής, κανονιστικής ή διοικητικής διατάξεως ή διοικητικής πρακτικής, εξαρτάται η ανάληψη και η άσκηση μη μισθωτής δραστηριότητας και οι οποίες, καίτοι εφαρμόζονται ασχέτως ¹⁶ ιθαγενείας, παρακωλύουν αποκλειστικώς, ή κυρίως, την ανάληψη και άσκηση της δραστηριότητας αυτής εκ μέρους των αλλοδαπών"» ¹⁷.

32. Η προϋπόθεση της κατοικίας ή έδρας μπορεί να συνιστά συγκεκαλυμμένη διάκριση λόγω ιθαγενείας, επειδή στην πραγματικότητα θίγει κυρίως τους υπηκόους άλλων κρατών μελών.

33. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 52 απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ως προϋπόθεση νηολογήσεως των αλιευτικών σκαφών ότι πρέπει οι πλοιοκτήτες, κύριοι, εφοπλιστές και ναυλωτές του σκάφους να έχουν την ιθαγένεια του οικείου κράτους και να διαμένουν ή να κατοικούν στο κράτος αυτό ¹⁸.

34. Επ' αυτού το Δικαστήριο τόνισε τα εξής:

«Όσον αφορά την προϋπόθεση ότι οι πλοιοκτήτες, κύριοι, εφοπλιστές και ναυλωτές του πλοίου και, όταν η πλοιοκτησία ή κυριότητα

ανήκει σε εταιρία, οι μέτοχοι και οι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές της εταιρίας αυτής πρέπει να διαμένουν και να κατοικούν στο κράτος νηολογήσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προϋπόθεση αυτή, η οποία δεν δικαιολογείται ενόψει των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που δημιουργεί η χορήγηση της εθνικής σημαίας σε ένα πλοίο, καταλήγει στη δημιουργία διακρίσεων λόγω ιθαγενείας. Οι υπήκοοι δηλαδή του συγκεκριμένου κράτους κατοικούν και διαμένουν, στη μεγάλη πλειονότητά τους, εντός του κράτους αυτού και επομένως πληρούν αυτομάτως την προϋπόθεση αυτή, ενώ οι υπήκοοι των άλλων κρατών μελών θα έπρεπε, στις περισσότερες περιπτώσεις, να μεταφέρουν τη διαμονή και την κατοικία τους στο κράτος αυτό, προκειμένου να πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η νομοθεσία του. Κατά συνέπεια, η προϋπόθεση αυτή αντιβαίνει προς το άρθρο 52» ¹⁹.

35. Κατά συνέπεια, η διάκριση που στηρίζεται στο κριτήριο της κατοικίας μπορεί να αντιβαίνει προς το άρθρο 52.

36. Όμως, τι ισχύει για το κριτήριο της κατοικίας ή έδρας στον *φορολογικό τομέα*;

37. Στον τομέα αυτό το παραπάνω κριτήριο είναι ιδιαίτερος σημαντικός. Προτιμάται από το κριτήριο της ιθαγενείας, το οποίο θα μπορούσε να καταλήξει στην επιβολή φόρου από ένα κράτος σε πρόσωπα που ενδεχομένως δεν έχουν πλέον κανένα πραγματικό δεσμό, κυρίως οικονομικό, με το κράτος αυτό.

38. Εξάλλου, το κριτήριο της κατοικίας ή έδρας λαμβάνεται υπόψη και από το κοινωνικό δίκαιο. Έτσι, οι οδηγίες του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με το

16 — Στο γαλλικό κείμενο της αποφάσεως περιλαμβάνεται η φράση «applicables sans acception de nationalité», αντί της «sans distinction de nationalité», δηλαδή *ασχέτως ιθαγενείας*, όπως προκύπτει από το αγγλικό, το γερμανικό και το ιταλικό κείμενο της αποφάσεως: «although applicable irrespective of nationality», «unabhängig von der Staatsangehörigkeit», «senza distinzione di cittadinanza».

17 — Όπ.π. σκέψη 13. Βλ., επίσης το άρθρο 67 της Συνθήκης.

18 — Αποφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-221/89, Factortame (Συλλογή 1991, σ. I-3903), βλ. διατακτικό.

19 — Όπ.π., σκέψη 32.

φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις και ανταλλαγές μετοχών και σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών²⁰ αναφέρονται ρητά στην έννοια της «φορολογικής κατοικίας».

39. Με το άρθρο 220 της Συνθήκης ΕΟΚ τα κράτη μέλη δεσμεύθηκαν να καταργήσουν τη διπλή φορολογία εντός της Κοινότητας. Με την αναγνώριση ακριβώς του κριτηρίου της κατοικίας τα κράτη μέλη πέτυχαν τον στόχο αυτό μέσω διμερών συμβάσεων.

40. Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να δικαιολογηθεί, σε έναν τομέα όπως το φορολογικό δίκαιο, η πραγματοποίηση διακρίσεως αναλόγως της έδρας μιας εταιρίας ή αναλόγως της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου²¹.

41. Εντούτοις, το Δικαστήριο έθεσε ένα όριο στη δυνατότητα αυτή. Κατά τη θέσπιση των εφαρμοστέων επί φορολογικών θεμάτων κανόνων τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θίγουν τις ελευθερίες που εγγυάται το κοινοτικό δίκαιο στο σύνολο των υπηκόων των κρατών μελών. Η αρχή της ελευθερίας της εγκαταστάσεως ιδίως δεν θα είχε πρακτική αποτελεσματικότητα, εάν επιτρεπόταν ο περιορισμός της από διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος που εισάγουν διακρίσεις²². Έτσι, εφόσον οι μη κάτοικοι εξομοιώνονται με τους κατοίκους και τόσο οι μεν όσο και οι δε υπάγονται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι το καθεστώς αυτό δεν μπορεί να εφαρμόζεται κατά τρόπο που συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις.

42. Αυτό είναι, πιστεύω, το κυριότερο συμπέρασμα από την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, με την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε ότι,

«μεταχειριζόμενος κατά όμοιο τρόπο τις δύο μορφές εγκαταστάσεως προκειμένου να φορολογήσει τα πραγματοποιούμενα από αυτές κέρδη, ο Γάλλος νομοθέτης δέχτηκε πράγματι ότι δεν υπάρχει μεταξύ των δύο, όσον αφορά τις λεπτομέρειες και τις προϋποθέσεις της φορολογίας αυτής, καμιά διαφορά αντικειμενικής καταστάσεως που να μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση»²³.

Επομένως, θα υφίστατο δυσμενής διάκριση αν

«τις μεταχειριζόταν διαφορετικά στο πλαίσιο της ίδιας αυτής φορολογίας, όσον αφορά τη χορήγηση σχετικού με αυτή ευεργετήματος, όπως η πίστωση φόρου»²⁴.

43. Στην αντίφαση αυτή στηρίχθηκε κυρίως το Δικαστήριο για να διαπιστώσει την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως αντίθετης προς το άρθρο 52.

44. Ομοίως, από τη στιγμή που ένα δικαίωμα παρέχεται τόσο στους κατοίκους όσο και στους μη κατοίκους σε ένα κράτος μέλος, δεν μπορεί να εφαρμόζεται κατά τρόπο που συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις: εφόσον το δικαίωμα αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου παρέχεται τόσο στις εδρεύουσες εταιρίες όσο και στις μη εδρεύουσες εταιρίες, διότι δεν υπάρχει αντικειμενική διαφορά δικαιολογούσα την εξαίρεση των μη εδρευουσών εταιριών, το δικαίωμα αυτό πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο που να μη δημιουργεί

20 — Οι οδηγίες 90/434/ΕΟΚ και 90/435/ΕΟΚ αντιστοίχως (ΕΕ L 225, σ. 1 και 6).

21 — Βλ., σκέψη 19 της προπαρατεθείσας αποφάσεως της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας.

22 — Βλ., σχετικά με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως ως προς τις αμοιβές, τη σκέψη 12 της αποφάσεως της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Σύλλογη 1990, σ. I-1789).

23 — Σκέψη 20.

24 — Ό.π.

διακρίσεις, δηλαδή χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των εταιριών αυτών ως προς τη χορήγηση της προσαυξήσεως, η οποία, επιπλέον, όπως έχω τονίσει, έχει παρεπόμενο χαρακτήρα.

45. Επομένως, μια διάταξη που εξαιρεί από την είσπραξη τόκων τις μη εδρεύουσες εταιρίες εισάγει δυσμενή διάκριση εις βάρος των παραπάνω εταιριών, επειδή μεταχειρίζεται διαφορετικά εταιρίες που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, δηλαδή στην κατάσταση δανειστών του Δημοσίου.

46. Συνιστά το κριτήριο της κατοικίας ή έδρας, στην υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγενείας;

47. Στο δίκαιο των εταιριών, η φορολογική έδρα δεν ταυτίζεται αναγκαστικά με την έδρα ή την ιθαγένεια.

48. Επ' αυτού το παράδειγμα του Ηνωμένου Βασιλείου είναι ιδιαιτέρως διαφωτιστικό: μια εταιρία έχει τη βρετανική ιθαγένεια, εφόσον έχει συσταθεί («incorporated») στο Ηνωμένο Βασίλειο και έχει στο κράτος αυτό την καταστατική της έδρα («registered office»), η οποία θεμελιώνει επίσης την αρμοδιότητα των δικαστηρίων του κράτους αυτού.

49. Η έδρα είναι έννοια κυρίως φορολογική: είναι ο τόπος όπου ασκείται η πραγματική διοίκηση της εταιρίας²⁵. Έτσι, έχει γίνει δεκτό ότι μια εταιρία η οποία είχε συσταθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου είχε την καταστατική της έδρα, διωκούνταν όμως στην πραγματικότητα από το Κάιρο, όπου διέμεναν μονίμως ο διευθυντής και το προσωπικό, είχε τη φορολογική της έδρα στο Κάιρο και όχι στο Ηνωμένο Βασίλειο²⁶.

50. Το Δικαστήριο δεν απαιτεί για την ύπαρξη συγκαλυμμένης διακρίσεως λόγω ιθαγενείας το μέτρο να θίγει αποκλειστικά όσους δεν έχουν κατοικία στο κράτος μέλος, αρκεί να θίγει «κυρίως» ή «ιδίως»²⁷ αυτούς.

51. Πράγματι, δεν αμφισβητείται ότι το κριτήριο της έδρας και το κριτήριο της ιθαγενείας αλληλεπικαλύπτονται σε μεγάλο βαθμό.

52. Έτσι, όπως τόνισε το Δικαστήριο με την απόφαση Biehl,

«(...) καίτοι εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγενείας του υποκειμένου σε φόρο, το κριτήριο της κατοικίας εντός του εθνικού εδάφους, βάσει του οποίου παρέχεται στον ενδιαφερόμενο το δικαίωμα αναζητήσεως φόρου που έχει ενδεχομένως καταβληθεί επιπλέον, μπορεί να θίξει, ιδίως, τους υποκειμένους σε φόρο υπηκόους άλλων κρατών μελών»²⁸.

53. Επομένως, δεν μπορεί να υποστηριχθεί, υπό τις συνθήκες αυτές, ότι υπάρχει ίση μεταχείριση των εταιριών που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή.

54. Τι συμβαίνει, όμως, με τις δικαιολογίες που προβάλλει επ' αυτού η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου;

55. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε ότι, αν δεν υφίστατο ο περιορισμός αυτός ως προς την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος, οι παραπάνω εταιρίες θα περιέρχονταν σε πλεονεκτική θέση έναντι των εταιριών που έχουν την έδρα τους στο κράτος μέλος αυτό.

25 — «In tax law a company is ordinarily resident where the actual management of the company is carried on», Palmer's Company Law, Sweet and Maxwell, 1992, London, παράγραφος 2514.

26 — Υπόθεση Egyptian Delta Land and Investment Co. Ltd κατά Todd (1929) A. C.1, που παρατίθεται στο Palmer's Company Law, όπ.π., παράγραφος 2514.

27 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, Biehl, σκέψη 14.

28 — Όπ.π.

56. Το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα αυτό στην προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, με την ακόλουθη αιτιολογία:

«(...) η διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τα ενδεχόμενα πλεονεκτήματα που τα υποκαταστήματα και πρακτορεία απολαύουν σε σχέση με τις εταιρίες και τα οποία, κατά τη γαλλική κυβέρνηση, συμψηφίζουν τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την άρνηση της πιστώσεως φόρου. Κι αν ακόμη υποτεθεί ότι τέτοια πλεονεκτήματα υπάρχουν, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν παράβαση της υποχρέωσης, που θέτει το άρθρο 52, περί παροχής της εθνικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τον προκαταβληθέντα φόρο»²⁹.

57. Η διαφορετική μεταχείριση που υφίστανται οι μη εδρεύουσες εταιρίες δεν μπορεί εξάλλου να δικαιολογηθεί από τις ιδιαιτερότητες και τις διαφορές των φορολογικών συστημάτων των διαφόρων κρατών μελών ούτε από τις προϋποθέσεις σχετικά με τη διπλή φορολογία.

58. Συναφώς, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, τόνισε ότι:

«(...) Είναι μεν αληθές ότι, ελλείψει τέτοιας εναρμονίσεως, η φορολογική κατάσταση μιας εταιρίας εξαρτάται από το εθνικό δικαίο που έχει εφαρμογή στην περίπτωση της, αλλά το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΟΚ απαγορεύει σε κάθε κράτος μέλος να ορίζει με τη νομοθεσία του, για τα πρόσωπα που κάνουν χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεως σ' αυτό, προϋποθέσεις ασκήσεως των δραστηριοτήτων τους διαφορετικές από εκείνες που ορίζει για τους δικούς του υπηκόους»³⁰.

59. Τέλος, η τελευταία δικαιολογία της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου είναι, κατά την άποψή μου, κάπως παράδοξη³¹: το επιπλέον επιστρεφόμενο ποσό δικαιολογείται για τους κατοίκους, επειδή, ως προς αυτούς, τα φορολογικά προβλήματα επιλύονται ταχέως «χωρίς να καταβάλλεται καμία προσαύξηση»³². Αντίθετα, οι αιτήσεις επιστροφής φόρων όσων δεν έχουν κατοικία στο κράτος αυτό υποβάλλονται συχνά με καθυστέρηση λόγω της αμελείας των αιτούντων και των δυσχερειών που οφείλονται στο ότι η φορολογική αρμοδιότητα ανήκει σε πλείονα του ενός κράτη μέλη. Μια αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η οποία υποβάλλεται καθυστερημένα μπορεί να αποβεί εξαιρετικά δαπανηρή για τη φορολογική διοίκηση³³ και πηγή πλουτισμού για τον αμελή φορολογούμενο.

60. Κατά τη γνώμη μου, δεν είναι δυνατή η επίκληση της περιπλοκής κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας έναντι ενός φορολογούμενου που αδικαιολογήτως υποβλήθηκε σε φόρο. Εξάλλου, έχω αμφιβολίες σχετικά με τον πλουτισμό που θα μπορούσε να προκύψει από την εφαρμογή του νομίμου επιτοκίου. Κυρίως, όμως, πιστεύω ότι είναι δυνατόν να ικανοποιηθούν παράλληλα τόσο η τήρηση της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων όσο και η ανάγκη επιβολής χρονικών περιορισμών στο δικαίωμα αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος, όχι με το να στερούνται όσοι μόνο δεν έχουν κατοικία σε κάποιο κράτος του δικαιώματος τόκων, ανεξάρτητα από το αν η αίτησή τους είναι εκπρόθεσμη ή όχι, αλλά με την πρόβλεψη μιας εύλογης αποσβεστικής προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να ζητείται η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος

31 — Βλ. τις παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, σ. 13 της γαλλικής μεταφράσεως.

32 — Όπ.π. Θα ήθελα, εξάλλου, να αναφέρω ότι η υπό εξέταση διάταξη καταργήθηκε στις 7 Δεκεμβρίου 1992.

33 — Βλ. το άρθρο 825: ο καταβαλλόμενος επιτόκιος τόκος ανέρχεται σε 8,25 % επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

29 — Σκέψη 21.

30 — Όπ.π. σκέψη 24.

φόρου και η οποία θα εφαρμόζεται χωρίς διάκριση τόσο για τους κατοίκους όσο και για τους μη κατοίκους³⁴.

61. Ελλείψει πειστικών δικαιολογιών, η άρνηση κράτους μέλους να καταβάλει σε μια εταιρεία προσαύξηση του επιστρεπτέου φόρου, επειδή δεν έχει την έδρα της σε αυτό το κράτος μέλος, είναι ασυμβίβαστη προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΟΚ.

62. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά επίσης το άρθρο 7, που απαγορεύει, εντός του πεδίου εφαρμογής της Συνθήκης, τις εμφανείς ή συγκαλυμμένες διακρίσεις λόγω ιθαγενείας³⁵.

63. Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 9ης Ιουνίου 1977, Van Ameyde³⁶ και, πρόσφατα, με την απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1993, Werner³⁷, το άρθρο 52 της Συνθήκης διασφαλίζει, στον τομέα του δικαιώματος εγκαταστάσεως, την εφαρμογή της αρχής που διατυπώνεται στο άρθρο 7, από αυτό δε συνεπάγεται ότι, εφόσον μια ρύθμιση συνάδει προς το άρθρο 52, συνάδει επίσης προς το άρθρο 7³⁸.

64. Αντίστροφα, με την απόφαση της 30ής Μαΐου 1989, Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας³⁹, το Δικαστήριο τόνισε ότι

«(...) η γενική αρχή του άρθρου 7 της Συνθήκης, περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, συγκεκριμενοποιείται από τα άρθρα 48, 52 και 59 της Συνθήκης σχετικά με τους ειδικούς τομείς που διέπονται από αυτά. Κατά συνέπεια, κάθε ρύθμιση ασυμβίβαστη προς τις διατάξεις αυτές είναι ασυμβίβαστη και προς το άρθρο 7 της Συνθήκης (...).

Το άρθρο 7 της Συνθήκης (...) μπορεί, επομένως, να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε περιπτώσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των διακρίσεων»⁴⁰.

65. Από τη στιγμή που δεν έγινε επίκληση καταστάσεων άλλων εκτός από αυτές που καλύπτονται από το άρθρο 52, δεν χρειάζεται να εξεταστεί αν υπάρχει ειδική παράβαση του άρθρου 7.

66. Θα ήθελα, τέλος, να υπενθυμίσω ότι το προδικαστικό ερώτημα που τέθηκε στο Δικαστήριο αφορά επίσης το άρθρο 5 της Συνθήκης.

67. Χρειάζεται να υπομνησθεί ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο αυτό υποχρέωση δεν παρέχει στους πολίτες δικαιώματα που τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προστατεύουν⁴¹;

34 — Η απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90, Administration des douanes et des droits individuels κατά Legros (Συλλογή 1992, σ. I-4625), απεικονίζει με σαφήνεια τις δυσχερείες που γεννώνται από τη θέσπιση εξαιρετικά μακρού χρόνου παραγραφής για την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Προς στήριξη του αιτήματός της περί διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως, η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι για την αναζήτηση της αχρεωστήτως καταβληθείσας εισφοράς θάλασας ισχύει η τριακονταετής παραγραφή.

35 — Προπαρατεθείσα απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1974, Soifgeu.

36 — Απόφαση 90/76, Συλλογή τόμος 1977, σ. 333.

37 — Απόφαση C-112/91, Συλλογή 1993, σ. I-429, σκέψη 20.

38 — Προπαρατεθείσα απόφαση Van Ameyde, σκέψη 27. Βλ. επίσης απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1988, 63/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 29, σκέψη 12).

39 — Απόφαση 305/87, Συλλογή 1989, σ. 1461.

40 — Σκέψεις 12 και 13.

41 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1973, 9/73, Schlüter (Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 709, σκέψη 39).

68. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι:

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