

**ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 1999***

Στην υπόθεση C-311/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Royal Bank of Scotland plc

και

Ελληνικού Δημοσίου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 7 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ) και 52 της Συνθήκης ΕΚ,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο του πρώτου τμήματος και προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, L. Sevón και M. Wathelet (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: S. Alber
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Royal Bank of Scotland plc, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Παπακωστόπουλο, δικηγόρο Αθηνών,
- η Ελληνική Δημοκρατία, εκπροσωπούμενη από τον Β. Κυριαζόπουλο, δικαστικό αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και τη Γ. Αλεξάκη, δικηγόρο στην ειδική νομική υπηρεσία Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Κ. Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια διεθνούς οικονομικού δικαίου και κοινοτικού δικαίου στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον G. Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τις Μ. Κοντού-Durande και Η. Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Royal Bank of Scotland plc, της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 8ης Οκτωβρίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Νοεμβρίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 30ής Ιουνίου 1997, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 1997, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 7 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ) και 52 της Συνθήκης ΕΚ.
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Royal Bank of Scotland plc (στο εξής: Royal Bank of Scotland) και της ΔΟΥ ΦΑΕ (Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φορολογίας Ανωνύμων Εταιριών) σχετικά με τον φορολογικό συντελεστή που πρέπει να εφαρμοστεί στα κέρδη που πραγματοποίησε στην Ελλάδα, κατά το οικονομικό έτος 1994/95, το υποκατάστημα της τράπεζας αυτής και ο οποίος είναι μεγαλύτερος από εκείνον που ισχύει για τις τράπεζες που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα.
- 3 Η Royal Bank of Scotland έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στην Ελλάδα ασκεί δραστηριότητες μέσω υποκαταστήματος που εδρεύει στον Πειραιά.

- 4 Στις 14 Φεβρουαρίου 1996, η Royal Bank of Scotland υπέβαλε στη ΔΟΥ Πειραιά δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 1994/95. Δήλωσε ότι, για την περίοδο από 1ης Οκτωβρίου 1994 έως 30 Σεπτεμβρίου 1995, τα φορολογητέα κέρδη της από τις δραστηριότητες του υποκαταστήματός της ανέρχονταν σε 1 031 256 016 δρχ. και ότι, κατ' εφαρμογήν του φορολογικού συντελεστή 40 % που προβλέπεται στο άρθρο 109, παράγραφος 1, στοιχείο α', του νόμου 2238, της 16ης Σεπτεμβρίου 1994 (ΦΕΚ Α' 151, στο εξής: νόμος 2238/1994), ο φόρος επί των κερδών αυτών ανερχόταν σε 412 502 406 δρχ.
- 5 Η Royal Bank of Scotland συνυπέβαλε με τη φορολογική της δήλωση μια επιφύλαξη, σύμφωνα με την οποία τα κέρδη του υποκαταστήματός της θα έπρεπε να φορολογηθούν σύμφωνα με το άρθρο 109, παράγραφος 1, στοιχείο β', του νόμου 2238/1994, ήτοι με τον συντελεστή 35 % που εφαρμόζεται στις ελληνικές τράπεζες.
- 6 Στην επιφύλαξη αυτή, η Royal Bank of Scotland, θεωρώντας ότι η εφαρμογή του συντελεστή 40 % είχε ως αποτέλεσμα να της επιβάλλεται βαρύτερος φόρος από εκείνον στον οποίο υπόκεινται οι ελληνικές τράπεζες, επικαλέστηκε καταρχάς το άρθρο XVI της Συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος, που συνήφθη στις 25 Ιουνίου 1953 και κυρώθηκε από την Ελλάδα με το νομοθετικό διάταγμα 2732/1953 (ΦΕΚ Α' 329, της 12ης Νοεμβρίου 1953), σύμφωνα με την οποία: «1) οι υπήκοοι ενός των Συμβαλλομένων Μερών δεν θα υπόκεινται, εις το έδαφος του ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους, εις οιαδήποτε φορολογίαν ή οιαδήποτε υποχρέωσιν έχουσαν σχέσιν με αυτήν, η οποία είναι διάφορος, μεγαλύτερα ή βαρύτερα της φορολογίας και των συναφών προς αυτήν υποχρεώσεων, εις την οποίαν υπόκεινται ή δύναται να υπαχθούν οι υπήκοοι του ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους». Η Royal Bank of Scotland επικαλέστηκε επίσης το άρθρο 52, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης, ισχυριζόμενη ότι υφίστατο φορολογική μεταχείριση συνεπαγόμενη διακρίσεις.
- 7 Η επιφύλαξη αυτή απορρίφθηκε με το έγγραφο 3814, της 19ης Φεβρουαρίου 1996, του διευθυντή της ΔΟΥ Πειραιά, με το αιτιολογικό ότι η Royal Bank of Scotland διείπετο, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, από το άρθρο 109, παράγραφος 1, στοιχείο α', του νόμου 2238/1994, το οποίο προβλέπει ότι οι αλλοδαπές εταιρίες και αλλοδαποί οργανισμοί που ασκούν δραστηριότητες με κερδοσκοπικό σκοπό στην Ελλάδα φορολογούνται με συντελεστή 40 %.

- 8 Η Royal Bank of Scotland άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως με την οποία απορρίφθηκε η επιφύλαξή της και, επιπλέον, ζήτησε να της επιστραφεί νομιμότηταως το ποσό των 51 562 800 δρχ., το οποίο υποστηρίζει ότι κατάβαλε αχρεωστήτως.
- 9 Η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων διέπεται στην Ελλάδα από τον νόμο 2238/1994, ο οποίος αποτελεί τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος (στο εξής: κώδικας).
- 10 Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, από το άρθρο 98 του κώδικα προκύπτει ότι επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα, από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101 του εν λόγω κώδικα. Μεταξύ των νομικών προσώπων αυτών περιλαμβάνονται οι ελληνικές ανώνυμες εταιρίες (άρθρο 101, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα) και «οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων» (άρθρο 101, παράγραφος 1, στοιχείο δ').
- 11 Το άρθρο 99, παράγραφος 1, του κώδικα ορίζει ότι φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επιβάλλεται:

«α) Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται

κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των αναλογικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογουμένων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.

(...)

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα, κατά την έννοια του άρθρου 100. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.»

12 Σύμφωνα με το άρθρο 100, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα, θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ή αλλοδαπού οργανισμού στην Ελλάδα αν η εταιρία αυτή ή ο οργανισμός αυτός:

«διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων».

13 Το άρθρο 105 του κώδικα καθορίζει τον τρόπο προσδιορισμού του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων. Το εν λόγω άρθρο δεν διακρίνει μεταξύ ελληνικών και αλλοδαπών εταιριών.

- 14 Ο καθορισμός του φορολογικού συντελεστή διέπεται από το άρθρο 109 του κώδικα, το οποίο ορίζει τα εξής:

«1. Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι καθορίζονται, κατά κατηγορία υποχρέων, ως εξής:

- α) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, σαράντα τοις εκατό (40 %).
- β) Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τριάντα πέντε τοις εκατό (35 %). Σε περίπτωση ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που έχουν ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο συντελεστής της περίπτωσης α' επιβάλλεται στο μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των υπαρχουσών ανώνυμων μετοχών. Για την εξεύρεση του πιο πάνω μέρους κερδών επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανώνυμων μετοχών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.»
- 15 Πρέπει να προστεθεί, όσον αφορά τις τράπεζες, ότι το άρθρο 109 του κώδικα τροποποιήθηκε με το άρθρο 13, παράγραφος 4, του νόμου 2459/1997, σύμφωνα με το οποίο ο συντελεστής φόρου εισοδήματος επί των κερδών των τραπεζών που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα αυξήθηκε από 35 σε 40 % και είναι συνεπώς πλέον ο ίδιος με εκείνον που εφαρμόζεται στα κέρδη των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών εταιριών. Η τροποποίηση αυτή δεν αφορά ωστόσο τα κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς που έκλεισαν μετά την 31η Δεκεμβρίου 1996 και συνεπώς δεν ισχύει για την περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 16 Τέλος, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 11α, παράγραφος 2, του νόμου 2190/1920, οι μετοχές των πιστωτικών ιδρυμάτων είναι ονομαστικές. Σύμφωνα με τον νόμο 5076/1931, περί ανωνύμων εταιριών και τραπεζών, οι τράπεζες δύναται να συσταθούν και να λειτουργήσουν μόνον υπό μορφή ανώνυμης εταιρίας.

- 17 Με απόφαση της 30ής Ιουνίου 1997, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά, έχοντας αμφιβολίες όσον αφορά το συμβατό της εθνικής νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αν η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 109, παράγραφος 1, περίπτωση α', του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), η οποία επιβάλλει διαφορετική φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών, διά της εφαρμογής του εκ ποσοστού 40 % φορολογικού συντελεστή επί των φορολογητέων εισοδημάτων τους, έναντι των ημεδαπών εταιριών, στις οποίες εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής εκ ποσοστού 35 %, είναι επιτρεπτή και ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα αν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 52 της Συνθήκης, δηλαδή αν η ελληνική πολιτεία δικαιούται να επιβάλει την ανωτέρω διαφορετική φορολογική μεταχείριση σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών.»

- 18 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η φορολογική νομοθεσία για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αποκλείει τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και ασκούν δραστηριότητες εντός του πρώτου κράτους μέλους, μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο κράτος αυτό, από τη δυνατότητα, που αναγνωρίζεται στις λοιπές εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός του πρώτου κράτους μέλους, να τυγχάνουν χαμηλότερου συντελεστή φορολογίας των κερδών, είναι συμβατή προς το κοινοτικό δίκαιο, ειδικότερα δε προς τα άρθρα 7 της Συνθήκης ΕΟΚ (που κατέστη το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ) και 52 της Συνθήκης ΕΚ.
- 19 Πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και να απέχουν από κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψεις 21 και 26· της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36, και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 19).

- 20 Πρέπει εν συνεχεία να υπενθυμισθεί επίσης ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, που προβλέπεται στο άρθρο 7 της Συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο κατέστη το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ), τέθηκε σε εφαρμογή με τα άρθρα 48, 52 και 59 της Συνθήκης, στους ειδικούς τομείς τους οποίους τα άρθρα αυτά ρυθμίζουν. Κατά συνέπεια, κάθε ρύθμιση που είναι ασύμβατη προς τις διατάξεις αυτές είναι ομοίως ασύμβατη και προς το άρθρο 6 της Συνθήκης (απόφαση της 30ής Μαΐου 1989, 305/87, Επιτροπή κατά Ελλάδα, Συλλογή 1989, σ. 1461, σκέψη 12). Επομένως, το άρθρο 6 της Συνθήκης μπορεί να εφαρμόζεται αυτοτελώς μόνο σε περιπτώσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες περί απαγορεύσεως των διακρίσεων (αποφάσεις Επιτροπή κατά Ελλάδα, όπ.π., σκέψη 13, και της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services, Συλλογή 1994, σ. I-1137, σκέψη 12).
- 21 Δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης αποσκοπεί κατ' ουσίαν στο να θέσει σε εφαρμογή, στον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων, την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως που καθιερώνει το άρθρο 6 της ίδιας Συνθήκης. Κατά συνέπεια, η τελευταία αυτή διάταξη δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 22 Το άρθρο 52 αποτελεί μια από τις θεμελιώδεις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και έχει άμεση εφαρμογή εντός των κρατών μελών από του τέλους της μεταβατικής περιόδου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους περιλαμβάνει την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει η νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους. Η κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως εκτείνεται στους περιορισμούς για τη δημιουργία πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από υπηκόους κράτους μέλους εγκατεστημένους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13).
- 23 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 52 αναγνωρίζει στους υπηκόους άλλου κράτους μέλους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης ΕΚ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους

και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Για τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει στον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους. Το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω του γεγονότος και μόνον ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα απογύμνωνε επομένως τη διάταξη αυτή από το περιεχόμενό της (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 18).

24 Συναφώς, πρέπει να τονισθεί ότι από τη δικογραφία και ιδίως από τη διατύπωση της αποφάσεως περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 109 του κώδικα εισάγει διαφορετική μεταχείριση κατά τον υπολογισμό του φόρου επί των κερδών των εταιριών, ανάλογα με το αν έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή εκτός του κράτους μέλους αυτού. Συγκεκριμένα, στα κέρδη των εταιριών που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα εφαρμόζονται δύο φορολογικοί συντελεστές, οπότε οι εταιρίες αυτές μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις που αφορούν τη νομική μορφή τους και τη φύση των μετοχών που εκδίδουν, να τύχουν του φορολογικού συντελεστή 35 % αντί του συντελεστή 40 %. Αντιθέτως, στα φορολογούμενα εντός της Ελλάδας κέρδη των εταιριών που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους εφαρμόζεται ένας ενιαίος φορολογικός συντελεστής — ο υψηλότερος — ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους και τη φύση των μετοχών που έχουν εκδώσει.

25 Περαιτέρω, βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί τραπεζών — ήτοι των νόμων 2190/1920 και 5076/1936 —, για να μπορεί μια εταιρία που έχει την έδρα της στην Ελλάδα να ασκεί τραπεζική δραστηριότητα πρέπει να ασκεί τη δραστηριότητα αυτή υπό τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας και να εκδίδει ονομαστικές μετοχές, οπότε εκφεύγει ως εκ τούτου από την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή 40 % που προβλέπεται στο άρθρο 109, παράγραφος 1, στοιχείο α', μόνον «για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων». Κατά συνέπεια, όσον αφορά τις τράπεζες, ο υψηλότερος φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται μόνο στις τράπεζες που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

- 26 Προκειμένου να καθοριστεί αν μια διαφορετική φορολογική μεταχείριση όπως αυτή που απορρέει από το άρθρο 109 του κώδικα συνεπάγεται διακρίσεις, πρέπει να εξετασθεί αν, όσον αφορά τη φορολογία των κερδών που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, μια εταιρία που έχει την έδρα της στην Ελλάδα, αφενός, και ένα εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκατάστημα εταιρίας που έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους, αφετέρου, τελούν σε αντικειμενικώς παρεμφερείς καταστάσεις. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., για παράδειγμα, προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψη 30, Wielockx, σκέψη 17, και Asscher, σκέψη 40).
- 27 Όσον αφορά την άμεση φορολογία, το Δικαστήριο έχει δεχθεί, σε υποθέσεις αφορώσες τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και εκείνη των κατοίκων αλλοδαπής εντός δεδομένου κράτους δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, παρεμφερείς, διότι εμφανίζουν αντικειμενικές διαφορές τόσο ως προς την πηγή του εισοδήματος, όσο και ως προς την προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 31 έως 34, Wielockx, σκέψη 18, και Asscher, σκέψη 41). Το Δικαστήριο έχει ωστόσο διευκρινίσει ότι, ενόψει ενός φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου δεν μπορούν να τύχουν οι κάτοικοι αλλοδαπής, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηριστεί ως δυσμενής διάκριση κατά την έννοια της Συνθήκης άπαξ και δεν υφίσταται καμία διαφορά της αντικειμενικής τους καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση επί του σημείου αυτού μεταξύ των δύο κατηγοριών φορολογουμένων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 36 έως 38, και Asscher, σκέψη 42).
- 28 Συναφώς, πρέπει να τονισθεί ότι, όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού της φορολογητέας βάσης, η ελληνική φορολογική νομοθεσία δεν εισάγει, μεταξύ των εταιριών που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα και εκείνων που, καίτοι έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους, έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, διάκριση ικανή να στηριχτεί διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δύο κατηγοριών εταιριών. Συγκεκριμένα, όπως τόνισε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της και δεν αντικρούστηκε επί του σημείου αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 99, παράγραφος 1, στοιχείο δ', σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 105 του κώδικα, ο φόρος υπολογίζεται τόσο για τις ελληνικές όσο και για τις αλλοδαπές εταιρίες επί του καθαρού εισοδήματος ή επί των καθαρών κερδών, αφού αφαιρεθεί το τμήμα που αντιστοιχεί στα μη φορολογούμενα έσοδα, κερδών τα οποία καθορίζονται σύμφωνα με τον τρόπο αυτό τόσο για τις ελληνικές όσο και τις αλλοδαπές εταιρίες.

- 29 Είναι γεγονός ότι οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα φορολογούνται με βάση το συνολικό, ασχέτως χώρας προελεύσεως, εισόδημά τους (απεριόριστη φορολογική υποχρέωση), ενώ οι αλλοδαπές εταιρίες που ασκούν δραστηριότητα εντός του κράτους αυτού μέσω μόνιμης εγκατάστασης φορολογούνται με βάση τα κέρδη και μόνο που πραγματοποιεί εντός του κράτους αυτού η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση). Το γεγονός αυτό όμως, που απορρέει από την περιορισμένη φορολογική κυριαρχία του κράτους στο οποίο πραγματοποιείται το εισόδημα σε σχέση με τη φορολογική κυριαρχία του κράτους όπου κείται η έδρα της εταιρίας, δεν μπορεί να εμποδίσει το να θεωρηθούν οι δύο κατηγορίες εταιριών, όταν όλες οι άλλες περιστάσεις είναι οι ίδιες, ότι τελούν σε παρεμφερείς καταστάσεις όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού της φορολογητέας βάσης.
- 30 Επομένως, μια εθνική νομοθεσία όπως η ελληνική φορολογική νομοθεσία, η οποία, αφενός, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, δεν εισάγει, μεταξύ των εταιριών που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα και εκείνων οι οποίες, καίτοι έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους, έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, διάκριση ικανή να στηρίξει, στο πλαίσιο της φορολογίας αυτής, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δύο κατηγοριών εταιριών και, αφετέρου, προβλέπει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τον συντελεστή του φόρου εισοδήματος, έχει ως αποτέλεσμα δυσμενή διάκριση έναντι των εταιριών των οποίων η έδρα κείται εντός άλλου κράτους μέλους, στον βαθμό που καθορίζει για τις εταιρίες αυτές, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους και τη φύση των μετοχών που εκδίδουν, φορολογικό συντελεστή 40 %, ενώ ο συντελεστής του 35 % εφαρμόζεται αποκλειστικά στις εταιρίες των οποίων η έδρα βρίσκεται στην Ελλάδα.
- 31 Κατά τα λοιπά, πρέπει να προστεθεί ότι, όπως τόνισε η Γαλλική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της χωρίς να αντικρουσθεί επί του σημείου αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι οι διαφορετικοί τρόποι φορολογίας του εισοδήματος που προβλέπονται στο άρθρο 109 του κώδικα δεν στηρίζονται σε καμία αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεως των εταιριών που έχουν την έδρα τους εντός των λοιπών κρατών μελών και εκείνης των εταιριών των οποίων η έδρα βρίσκεται στην Ελλάδα επιβεβαιώνεται από το ότι, στο πλαίσιο της συμβάσεως που συνήφθη μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ηνωμένου Βασιλείου προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, ιδίως των άρθρων της II, III και XVI, ένα κείμενο στην Ελλάδα υποκατάστημα μιας τράπεζας που έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο αποτελεί στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση εξομοιούμενη από φορολογικής απόψεως με εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή, οπότε, για τον λόγο αυτό, αναγνωρίζεται συμβατικώς ως τελούσα σε κατάσταση αντικειμενικώς παρεμφερή με ελληνική εταιρία.

- 32 Πρέπει τέλος να εξετασθεί αν μια δυσμενής διάκριση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να είναι δικαιολογημένη. Κατά πάγια νομολογία, μόνο μια ρητή διάταξη περί εξαιρέσεως, όπως είναι το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ, θα μπορούσε να καταστήσει την εν λόγω δυσμενή διάκριση συμβατή προς το κοινοτικό δίκαιο (βλ. αποφάσεις της 26ης Απριλίου 1988, 352/85, *Bond van Adverteerders κ.λπ.*, Συλλογή 1988, σ. 2085, σκέψεις 32 και 33, και της 25ης Ιουλίου 1991, C-288/89, *Collectieve Antennevoorziening Gouda κ.λπ.*, Συλλογή 1991, σ. I-4007, σκέψη 11).
- 33 Πρέπει να τονισθεί συναφώς ότι η Ελληνική Κυβέρνηση δεν προέβαλε κανέναν από τους διαλαμβανόμενους στο άρθρο 56 της Συνθήκης λόγους για να δικαιολογήσει τη δυσμενή διάκριση που περιέχει η επίμαχη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης νομοθεσία.
- 34 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική νομοθεσία, η οποία αποκλείει τις εταιρίες, που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και ασκούν δραστηριότητες εντός του πρώτου κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που κείται στο κράτος αυτό, από τη δυνατότητα, που αναγνωρίζεται μόνο στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός του πρώτου κράτους μέλους, να τυγχάνουν χαμηλότερου συντελεστή φορολογίας των κερδών, εφόσον δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά καταστάσεως μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών εταιριών ικανή να δικαιολογήσει μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 35 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 30ής Ιουνίου 1997 το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά, αποφαινεται:

Τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική νομοθεσία, η οποία αποκλείει τις εταιρίες, που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους και ασκούν δραστηριότητες εντός του πρώτου κράτους μέλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που κείται στο κράτος αυτό, από τη δυνατότητα, που αναγνωρίζεται μόνο στις εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός του πρώτου κράτους μέλους, να τυγχάνουν χαμηλότερου συντελεστή φορολογίας των κερδών, εφόσον δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά καταστάσεως μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών εταιριών ικανή να δικαιολογήσει μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση.

Jann

Moitinho de Almeida

Edward

Sevón

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 1999.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

J.-P. Puissochet