

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)  
της 8ης Ιουνίου 2000\*

Στην υπόθεση C-375/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Ministério Público**

**Fazenda Pública**

και

**Epson Europe BV,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6),

### ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, L. Sevón, P. J. G. Karpteyn, P. Jann (εισηγητή) και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Fazenda Pública, εκπροσωπούμενη από την M. Aldina Moreira, νομική συνεργάτιδα στη νομική και δικαστική υπηρεσία της γενικής διεύθυνσεως φόρων του Υπουργείου Οικονομικών,
- η Epson Europe BV, εκπροσωπούμενη από τον J. Carvalho Esteves, δικηγόρο Porto,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes, διευθυντή της νομικής υπηρεσίας της γενικής διεύθυνσεως κοινοτικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, Â. Seíça Neves, μέλος της ίδιας υπηρεσίας, και την M. Palha, νομική σύμβουλο στο κέντρο φορολογικών μελετών της γενικής διεύθυνσεως φόρων του Υπουργείου Οικονομικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τις T. Figueira και H. Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Epson Europe BV, εκπροσωπούμενης από τον J. Carvalho Esteves, της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον V. B. Guimarães, νομικό συνεργάτη στο κέντρο φορολογικών σπουδών της γενικής διεύθυνσεως φόρων του Υπουργείου Οικονομικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από την T. Figueira, κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Φεβρουαρίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

1 Με διάταξη της 23ης Σεπτεμβρίου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Οκτωβρίου 1998, το Supremo Tribunal Administrativo υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το

οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6, στο εξής: οδηγία).

- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Fazenda Pública (Πορτογαλικού Δημοσίου) και της Epsion Europe BV (στο εξής: Epsion Europe), εταιρίας ολλανδικού δικαίου που κατέχει περισσότερο από το 25 % του κεφαλαίου της εταιρίας πορτογαλικού δικαίου Epsion Portugal SA (στο εξής: Epsion Portugal), σχετικά με τη φορολόγηση των κερδών τα οποία διένειμε η τελευταία στην Epsion Europe.

### **Η κοινοτική ρύθμιση**

- 3 Το άρθρο 5 της οδηγίας ορίζει:

«1. Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.

(...)

4. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορεί να επιβάλλει παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμόμενων κερδών που καταβάλλουν θυγατρικές εταιρίες της σε μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών, το βραδύτερο μέχρι το τέλος του ογδού έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή της παρούσας οδηγίας [1η Ιανουαρίου 1992].

Με την επιφύλαξη των διατάξεων των υφιστάμενων διμερών συμβάσεων μεταξύ της Πορτογαλίας και άλλου κράτους μέλους, ο συντελεστής της εν λόγω παρακράτησης δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15 % κατά την πρώτη πενταετία της περιόδου που αναφέρεται [στο πρώτο εδάφιο, 1992 έως 1996] και το 10 % κατά την τελευταία τριετία [1997 έως 1999].

Πριν από το τέλος του ογδόου έτους, το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα, μετά από σχετική πρόταση της Επιτροπής, για τυχόν παράταση της ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.»

4 Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο “εταιρία κράτους μέλους” νοείται κάθε εταιρία:

(...)

γ) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους (...):

(...)

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [φόρο επί των εταιριών, στο εξής: IRC] στην Πορτογαλία,

(...)

ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.»

### Η εθνική ρύθμιση

- 5 Η οδηγία μεταφέρθηκε στο πορτογαλικό δίκαιο, όσον αφορά τον IRC, με το νομοθετικό διάταγμα (Decreto-Lei) 123/92, της 2ας Ιουλίου 1992 (*Diário da República I*, Σειρά Α, αριθ. 150, σ. 3148), που τροποποίησε το άρθρο 69, παράγραφος 2, στοιχείο c, του código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (Κώδικα Φόρου επί των εταιριών), διατυπούμενο έκτοτε ως εξής:

«Προκειμένου περί εισοδημάτων επιχειρήσεων που δεν έχουν ούτε έδρα ούτε την πραγματική τους διεύθυνση επί πορτογαλικού εδάφους, ούτε διαθέτουν επ' αυτού σταθερή εγκατάσταση όπου αυτά είναι φορολογητέα, ισχύει συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων 25 %, πλην για τα ακόλουθα εισοδήματα:

(...)

- c) κέρδη τα οποία μια επιχείρηση εγκατεστημένη επί πορτογαλικού εδάφους, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, διαθέτει σε επιχείρηση εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τελούσα υπό τις ίδιες προϋποθέσεις και κατέχουσα απευθείας συμμετοχή στο κεφάλαιο της πρώτης όχι μικρότερη του 25 % επί δύο συναπτά έτη ή από της συστάσεως της εταιρίας στην οποία μετέχει, και εφόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η συμμετοχή της διατηρείται κατά την

περίοδο αυτή, κατά την οποία ο συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι 15 % μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1996, με επιφύλαξη των ισχυουσών διμερών συμβάσεων, και 10 % από 1ης Ιανουαρίου 1997 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1999.»

- 6 Κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, παρέμειναν αμετάβλητα τα άρθρα 182 και 184 του código do imposto municipal da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações (Κώδικα δημοτικού φόρου μεταβιβάσεως και φόρου κληρονομιών και δωρεών, στο εξής: CIMSISD), που προβλέπουν την είσπραξη φόρου επί των κληρονομιών και δωρεών λόγω μεταβιβάσεως μετοχών εταιριών εκ χαριστικής αιτίας (στο εξής: ISD), ο οποίος επιβαρύνει, σε κάθε διανομή κερδών, τα μερίσματα τα οποία καταβάλλουν οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην Πορτογαλία.
- 7 Συναφώς, το άρθρο 182 του CIMSISD ορίζει τα εξής:

«Καταβάλλεται κατ' αποκοπήν, μέσω παρακρατήσεως επί της αποδόσεως των τίτλων, φόρος για την εκ χαριστικής αιτίας μεταβίβαση:

(...)

- c) των μετοχών εταιριών που εδρεύουν επί πορτογαλικού εδάφους.

## Παράγραφος μόνη

Ο φόρος μεταβίβασης τίτλων που δεν αποφέρουν εισόδημα εκκαθαρίζεται και καταβάλλεται κατά τις γενικές διατάξεις.»

- 8 Κατά το άρθρο 184 του CIMSISD, που τιτλοφορείται «Συντελεστής του φόρου. Παρακράτηση στην πηγή»:

«Ο κατ' αποκοπήν φόρος ανέρχεται στο 5 % των τόκων, μερισμάτων ή οποιουδήποτε άλλου εισοδήματος προερχομένου εκ των τίτλων, στη δε παρακράτησή του προβαίνουν επί των εισοδημάτων αυτών οι υποχρεούμενοι στην καταβολή του φοροείς.

(...)»

## Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Με πράξη της 31ης Μαρτίου 1993, η Epson Portugal αποφάσισε να διαθέσει ποσό 80 000 000 πορτογαλικών εσκούδων (PTE) για τη διανομή μερισμάτων, ήτοι 1 066,66 PTE για κάθε μετοχή. Τα μερίσματα που διανεμήθηκαν στην Epson Europe ανήλθαν σε 40 795 733 PTE. Καταβλήθηκαν μετά από αφαίρεση του IRC, που υπολογίστηκε με συντελεστή 15 %, ήτοι ποσού 6 119 360 PTE, καθώς και ποσού 2 039 786 PTE, αντιστοιχούντος στον ISD, υπολογιζομένου με συντελεστή 5 %.



- 10 Η Epson Europe, θεωρώντας ότι κακώς είχε υποβληθεί σε ISD, διότι, από 1ης Ιανουαρίου 1992, η οδηγία εμπόδιζε τις εγκατεστημένες στην Πορτογαλία θυγατρικές μητρικών εταιριών άλλων κρατών μελών να παρακρατούν στην πηγή ποσό υπερβαίνον το 15 % επί των μερισμάτων τα οποία διανέμουν, άσκησε ενώπιον του Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto προσφυγή, ζητώντας την επιστροφή των ποσών του εν λόγω φόρου τα οποία είχε καταβάλει αχρεωστήτως.
- 11 Το εν λόγω δικαστήριο δέχτηκε πλήρως την προσφυγή αυτήν, με την αιτιολογία ότι το ποσό της κρατήσεως στην οποία επιτρεπόταν να προβαίνει η Πορτογαλική Δημοκρατία δυνάμει της παρεκκλίσεως του άρθρου 5, παράγραφος 4, της οδηγίας καλυπτόταν με την παρακράτηση στην πηγή του IRS, στην οποία είχε υποβληθεί η Epson Europe, και ότι η επιπλέον υποβολή της σε ISD θα στερούσε την οδηγία από κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα.
- 12 Η Fazenda Pública προσέβαλε την πρωτόδικη απόφαση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo. Αυτό διατύπωσε αμφιβολίες για το αν η οδηγία καταλαμβάνει και τον ISD και, συνεπώς, για το κατά πόσον η Πορτογαλική Δημοκρατία έσφαλε κατά τη μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική της έννομη τάξη, καθ' όσον την έλαβε υπόψη μόνον ως προς την υποβολή των διανεμομένων κερδών σε IRS και όχι ως προς την υποβολή τους σε ISD. Βάση επιβολής του ISD αποτελεί επίσης το εισόδημα, αφού και αυτός καταβάλλεται υπό μορφή παρακρατήσεως στην πηγή με συντελεστή 5 % επί του μερίσματος ή κάθε άλλου εισοδήματος εκ των τίτλων. Στην πραγματικότητα, επομένως, είναι και αυτός φόρος εισοδήματος, παράλληλος προς τον IRC, παρά την ονομασία του ως «φόρου επί των κληρονομιών και δωρεών».
- 13 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η σχέση μητρικής-θυγατρικής μεταξύ των εταιριών Epson Europe και Epson Portugal εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, εφόσον πληρούνται όλες οι προς τούτο προϋποθέσεις.

- 14 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, καθόσον θέτει κατά παρέκκλιση τα όρια του 15 % και του 10 % για την Πορτογαλία, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα όρια αυτά αφορούν μόνο την υποβολή σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (στην Πορτογαλία); Ή καταλαμβάνει κάθε φορολόγηση του εισοδήματος εκ μετοχών, βαρύνουσα τα μερίσματα, ασχέτως της νομοθετικής πηγής που την προβλέπει;»

- 15 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας — κατά το μέτρο που περιορίζει σε 15 % και σε 10 % το ύψος της παρακρατήσεως στην πηγή επί των κερδών τα οποία διανέμουν σε μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών οι εγκατεστημένες στην Πορτογαλία θυγατρικές τους — πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παρέκκλιση αυτή καταλαμβάνει μόνον τον IRC ή αν η διάταξη αυτή αφορά κάθε επιβάρυνση, ασχέτως φύσεως και ονομασίας, που έχει τη μορφή παρακρατήσεως στην πηγή επί των μερισμάτων τα οποία διανέμουν οι εν λόγω θυγατρικές.
- 16 Η Eprson Europe και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι ο ISD εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και πρέπει, επομένως, να αποκλεισθεί. Το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας — της οποίας το γράμμα αναφέρεται σε κάθε «παρακράτηση στην πηγή» και όχι μόνο στους φόρους επί του εισοδήματος ή απευθείας επί των κερδών — αφορά κάθε επιβάρυνση που πραγματοποιείται υπό μορφή παρακρατήσεως στην πηγή επί των μερισμάτων τα οποία διανέμει μια εγκατεστημένη στην Πορτογαλία θυγατρική στη μητρική της εταιρία άλλου κράτους μέλους. Εν όψει των χαρακτηριστικών αυτών, ο ISD αποτελεί, στην πραγματικότητα, φόρο εισοδήματος και όχι φόρο μεταβιβάσεως περιουσίας. Και ναι μεν ο ISD δικαιολογήθηκε ιστορικά από την αδυναμία φορολόγησεως της εκ χαριστικής αιτίας μεταβιβάσεως των τίτλων, ο θεσπισθείς όμως αυτός καθ' υποκατάσταση φόρος είναι περιττός στην εποχή μας και πλήττει τη συνοχή του ίδιου του πορτογαλικού φορολογικού συστήματος.

- 17 Η Επιτροπή προσθέτει ότι σκοπός της οδηγίας είναι να αποφεύγεται, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η διπλή φορολόγηση στο πλαίσιο της σχέσεως μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρίας, όταν αυτές είναι εγκατεστημένες σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, πράγμα που επιτρέπει στις επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς και διευκολύνει τη συνένωση εταιριών διαφορετικών κρατών μελών. Η επιβάρυνση όμως των μερισμάτων με τον ISD απειλεί την επίτευξη του σκοπού αυτού και αναιρεί κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας.
- 18 Αντιθέτως, η Fazenda Pública και η Πορτογαλική Κυβέρνηση θεωρούν ότι το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στον ISD. Αυτός αποτελεί ειδικό φόρο, του οποίου η είσπραξη στηρίζεται σε ένα συντελεστή κεφαλαιοποίησης των μερισμάτων. Ο φόρος δεν επιβάλλεται στο εισόδημα αλλά στην αξία του τίτλου. Το ύψος του υπολογίζεται βάσει ενός συντελεστή κεφαλαιοποίησης, πράγμα που δεν ισοδυναμεί προς φορολόγηση της αποδόσεως των τίτλων. Ο επίδικος στην κύρια δίκη φόρος αποτελεί, επομένως, φόρο επί της μεταβιβάσεως περιουσίας εκ χαριστικής αιτίας, το δε γεγονός ότι υπολογίζεται βάσει των εισοδημάτων δεν του αφαιρεί τον χαρακτήρα γνησίου φόρου επί των κληρονομών και δωρεών.
- 19 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση διατείνεται επίσης ότι, όπως προκύπτει από τις διαπραγματεύσεις που οδήγησαν στην έκδοση της οδηγίας, ο επίδικος στην κύρια δίκη φόρος θεωρήθηκε αποκλειόμενος από το πεδίο εφαρμογής της. Επικαλείται προς τούτο διάφορα έγγραφα, από τα οποία προκύπτει ότι, κατά τη διαδικασία επεξεργασίας της οδηγίας, η Πορτογαλική Κυβέρνηση είχε εκδηλώσει τη βούλησή της να εξαιρέσει τον ISD από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, πράγμα το οποίο αποδέχθηκε το Συμβούλιο.
- 20 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία, καθώς προκύπτει μεταξύ άλλων από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπό έχει να εξαλείψει, με τη θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενή μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ίδιου κράτους μέλους και να διευκολύνει έτσι τη συνένωση εταιριών σε κοινοτική

κλίμακα. Έτσι, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει, προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης, την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στο κράτος της θυγατρικής κατά τη διανομή των κερδών (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5063, σκέψη 22).

- 21 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, για μια μεταβατική περίοδο, η Πορτογαλική Δημοκρατία έτυχε παρεκκλίσεως του κανόνα του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, καθ' όσον της ελετράπη, δυνάμει της παραγράφου 4 της διατάξεως αυτής, να διατηρήσει, εντός ορισμένων ορίων, τη φορολόγηση των κερδών τα οποία διανέμουν οι εγκατεστημένες στην Πορτογαλία θυγατρικές εταιρίες σε μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1999, ήτοι παρακράτηση στην πηγή 15 % για τα έτη 1992 έως 1996 και 10 % για τα έτη 1997 έως 1999. Όπως προκύπτει από την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, η εν λόγω μεταβατικής ισχύος παρέκκλιση θεσπίστηκε για δημοσιονομικούς λόγους. Σχετικά με την Πορτογαλική Δημοκρατία, καμμία άλλη παρέκκλιση δεν μνημονεύεται στην οδηγία.
- 22 Για να εκτιμηθεί αν η υπαγωγή των διανεμομένων κερδών σε ISD εμπίπτει ή όχι στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει να γίνει πρωτίτως αναφορά στο γράμμα της διατάξεως αυτής. Η περιεχόμενη σ' αυτήν έκφραση «παρακράτηση στην πηγή» δεν περιορίζεται σε ορισμένα είδη συγκεκριμένων εθνικών επιβαρύνσεων. Ειδικότερα, το άρθρο 2, στοιχείο γ', της οδηγίας κατονομάζει, προκειμένου να προσδιορίσει ποιες εταιρίες των κρατών μελών θεωρούνται υπαγόμενες στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, τους εθνικούς φόρους στους οποίους οι εταιρίες αυτές υπόκεινται κατά κανόνα: μεταξύ αυτών κατονομάζει την υπαγωγή, στην Πορτογαλία, στον «imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», ήτοι στον ICR. Εξ αυτού όμως δεν συνάγεται ότι άλλες επιβαρύνσεις παρομοίου αποτελέσματος επιτρέπονται, όταν μάλιστα, το άρθρο 2, εν τέλει, αναφέρει ρητά «οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς».
- 23 Πράγματι, όπως προκύπτει από την διάταξη παραπομπής και τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου, ο ISD συνιστά φόρο παρακρατούμενο στην πηγή, γενεσιουργός πράξη του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των

τίτλων, βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους, υποκείμενος δε στον φόρο είναι ο κάτοχος αυτών των τίτλων. Επομένως, ο ISD έχει το ίδιο αποτέλεσμα με τη φορολόγηση του εισοδήματος. Δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω ότι ο φόρος αποκαλείται «φόρος επί των κληρονομιών και δωρεών» και εισπράττεται παράλληλα προς τον IRC.

- 24 Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο σκοπός της οδηγίας, που — όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως — είναι η ενθάρρυνση της συνεργασίας των εταιριών διαφόρων κρατών μελών, θα επλήττετο αν αυτά μπορούσαν ηθελημένα να στερούν τις εταιρίες άλλων κρατών μελών των ευεργετικών διατάξεων της οδηγίας, υποβάλλοντές τες σε επιβαρύνσεις που έχουν όμοιο αποτέλεσμα με φόρο εισοδήματος, έστω και αν η ονομασία τους τις παραπέμπει στην κατηγορία των φόρων περιουσίας.
- 25 Κατά συνέπεια, ο ISD, καθ' όσον αφορά τη φορολόγηση των μερισμάτων τα οποία διανέμουν οι εγκατεστημένες στην Πορτογαλία θυγατρικές σε μητρικές τους εταιρίες άλλων κρατών μελών, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Επομένως, η Πορτογαλική Δημοκρατία, ναι μεν δύναται να διατηρήσει αυτόν τον φόρο, ενδεχομένως σε συνδυασμό προς τον IRC, αλλά μόνον εντός των ορίων τα οποία ορίζει με προσωρινή ισχύ το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας, ήτοι με συντελεστή παρακρατήσεως μη δυνάμενο να υπερβεί το 15 % για τα έτη 1992 έως 1996 και το 10 % για τα έτη 1997 έως 1999. Αν τα όρια αυτά δεν τηρούνταν, η Πορτογαλική Δημοκρατία θα ετύγχανε πρόσθετης παρεκκλίσεως μη προβλεπομένης από την οδηγία.
- 26 Ως προς το επιχείρημα της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, ότι — όπως προκύπτει από διάφορα έγγραφα και από δήλωση του Συμβουλίου — ο ISD αποκλείστηκε από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, διαπιστώνεται ότι η επιχειρηματολογία αυτή δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στο γράμμα της οδηγίας. Κατά πάγια, άλλωστε, νομολογία, οι δηλώσεις που διατυπώνονται κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες που καταλήγουν στην έκδοση οδηγίας δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την ερμηνεία της, όταν το περιεχόμενό τους ουδόλως απαντά στο

κείμενο της επίμαχης διατάξεως και, συνεπώς, στερούνται νομικής ισχύος (βλ. αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-292/89, Antonissen, Συλλογή 1992, σ. I-745, σκέψη 18, και της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime, Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 51).

- 27 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας, κατά το μέτρο που περιορίζει σε 15 % και σε 10 % το ύψος της παρακρατήσεως στην πηγή επί των κερδών τα οποία διανέμουν σε μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών οι εγκατεστημένες στην Πορτογαλία θυγατρικές τους, έχει την έννοια ότι η παρέκκλιση αυτή δεν καταλαμβάνει μόνον τον IRC, αλλά αφορά και κάθε επιβάρυνση, ασχέτως φύσεως και ονομασίας, που έχει τη μορφή παρακρατήσεως στην πηγή επί των μερισμάτων τα οποία διανέμουν οι εν λόγω θυγατρικές.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 28 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, οι οποίες υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 διάταξη της 23ης Σεπτεμβρίου 1998 το Supremo Tribunal Administrativo, αποφαινεται:

**Το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, κατά το μέτρο που περιορίζει σε 15 % και σε 10 % το ύψος της παρακρατήσεως στην πηγή επί των κερδών τα οποία διανέμουν σε μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών οι εγκατεστημένες στην Πορτογαλία θυγατρικές τους, έχει την έννοια ότι η παρέκκλιση αυτή δεν καταλαμβάνει μόνον τον φόρο επί των εταιριών, αλλά αφορά και κάθε επιβάρυνση, ασχέτως φύσεως και ονομασίας, που έχει τη μορφή παρακρατήσεως στην πηγή επί των μερισμάτων τα οποία διανέμουν οι εν λόγω θυγατρικές.**

Edward

Sevón

Kapteyn

Jann

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιουνίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

D. A. O. Edward