

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)  
της 25ης Σεπτεμβρίου 2003 \*

Στην υπόθεση C-58/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση των Special Commissioners of Income Tax (Ηνωμένο Βασίλειο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Océ van der Grinten NV**

και

**Commissioners of Inland Revenue,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), καθώς και ως προς την ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, D. A. O. Edward, A. La Pergola, P. Jann και A. Rosas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Océ van der Grinten NV, εκπροσωπούμενη από τους G. Aaronson, QC, και M. Barnes, QC,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. E. Collins, επικουρούμενο από τους L. Henderson, QC, και R. Singh, barrister,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον U. Leanza, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, εκπροσωπούμενο από τον J. Monteiro,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Océ van der Grinten NV, εκπροσωπούμενης από τους G. Aaronson και M. Barnes, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την P. Ormond, επικουρούμενη από τους L. Henderson, QC, και M. Hoskins, barrister, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον G. De Bellis, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον R. Lyal, κατά τη συνεδρίαση της 3ης Οκτωβρίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Ιανουαρίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

1 Με διάταξη της 6ης Φεβρουαρίου 2001 που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Φεβρουαρίου 2001, οι Special Commissioners of Income Tax (στο εξής: Commissioners) υπέβαλαν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6, στο εξής: οδηγία), καθώς και ως προς την ερμηνεία και το κύρος του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

2 Τα τρία αυτά ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Océ van der Grinten NV (στο εξής: Océ NV), εταιρίας ολλανδικού δικαίου με έδρα τις Κάτω Χώρες που κατέχει το 100 % του κεφαλαίου της εταιρίας αγγλικού δικαίου Océ UK Ltd, και των Commissioners of Inland Revenue (βρετανικών φορολογικών αρχών), λόγω του ότι φορολογήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο τα κέρδη που της διένειμε η θυγατρική της υπό τη μορφή μερισμάτων.

## **Το νομικό πλαίσιο**

### *Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση*

- 3 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας έχει ως εξής:

«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 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας έχει ως εξής:

«Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως των διατάξεων σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων.»

### *Το εθνικό δίκαιο*

- 5 Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του μέρους I του Income and Corporation Taxes Act 1988 (νόμου του 1988 περί του φόρου εισοδήματος και του φόρου εταιριών, στο εξής: ICTA), υπόκειται σε φόρο εταιριών («corporation tax») κάθε εταιρία εδρεύουσα στο

Ηνωμένο Βασίλειο ή κάθε εταιρία που δεν εδρεύει μεν στο Ηνωμένο Βασίλειο αλλά αναπτύσσει σ' αυτό δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (άρθρα 8 και 11 του ICTA).

6 Ο φόρος εταιριών επιβάλλεται επί των κερδών που πραγματοποιεί μια εταιρία κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους (άρθρα 6, παράγραφος 1, και 8, παράγραφοι 1 και 3, του ICTA), που είναι κατά κανόνα περίοδος δώδεκα μηνών (άρθρο 12 του ICTA).

#### *Προκαταβολή του φόρου εταιριών*

7 Βάσει του φορολογικού συστήματος που ίσχυε το 1992 και το 1993, κάθε εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο που προβαίνει σε ορισμένες διανομές, όπως η καταβολή μερίσματος στους μετόχους της, οφείλει να προκαταβάλλει τον φόρο εταιριών («advance corporation tax», στο εξής: ACT) (άρθρο 14 του ICTA), ο οποίος υπολογίζεται επί του ποσού ή της αξίας της πραγματοποιούμενης διανομής. Επομένως, αν ο συντελεστής του ACT είναι 25 % και το ποσό της διανομής είναι 4 000 λίρες στερλίνες (GBP), ο ACT ανέρχεται σε 1 000 GBP.

8 Το σύστημα άλλαξε έκτοτε με το άρθρο 31 του Finance Act 1998 που κατάργησε τον ACT από τις 6 Απριλίου 1999, οι τροποποιήσεις όμως που επήλθαν δεν ασκούν επιρροή στη διαφορά της κύριας δίκης.

9 Κάθε εταιρία οφείλει να δηλώνει, κατ' αρχήν κάθε τρίμηνο, το ποσό των διανομών που πραγματοποίησε κατά την περίοδο αυτή, καθώς και το ποσό που οφείλει για τον ACT. Ο οφειλόμενος λόγω διανομής ACT καταβάλλεται εντός δεκατεσσάρων ημερών μετά το τέλος του τριμήνου κατά το οποίο έγινε η διανομή (παράρτημα 13, παράγραφοι 1 και 3, του ICTA). Συνεπώς, ο ACT πρέπει να καταβληθεί πολύ πριν

από τον βασικό φόρο εταιριών με τον οποίο μπορεί να συμψηφιστεί, καθότι αυτός καθίσταται απαιτητός εννέα μήνες και μία ημέρα μετά τη λήξη του οικονομικού έτους.

- 10 Σύμφωνα με τα άρθρα 239 και 240 του ICTA, ο ACT που καταβάλλει μια εταιρία για διανομές που πραγματοποιήσε εντός συγκεκριμένου οικονομικού έτους πρέπει κατ' αρχήν, με την επιφύλαξη του δικαιώματος παραιτήσεως της εταιρίας, είτε να συμψηφιστεί με το ποσό που οφείλει η εταιρία για τον βασικό φόρο εταιριών και για το ίδιο οικονομικό έτος είτε να μεταβιβαστεί στις θυγατρικές της εταιρίας που μπορούν να τον συμψηφίσουν με το ποσό που οι ίδιες οφείλουν για τον βασικό φόρο εταιριών.
- 11 Μια εταιρία που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπόκειται στον φόρο εταιριών για μερίσματα ή άλλες διανομές που λαμβάνει από επίσης εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία (άρθρο 208 του ICTA). Επομένως, κάθε υποκείμενη σε ACT διανομή μερισμάτων από εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο σε άλλη εταιρία εδρεύουσα στο κράτος αυτό συνεπάγεται πίστωση φόρου υπέρ της εταιρίας που λαμβάνει τα μερίσματα.

### *Η πίστωση φόρου*

- 12 Αν μια εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο ή άλλο πρόσωπο που κατοικεί στο Ηνωμένο Βασίλειο λάβει από άλλη εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο διανομή που έχει υποβληθεί σε ACT, η εταιρία ή το πρόσωπο που έλαβε τη διανομή δικαιούται πίστωση φόρου.
- 13 Η πίστωση φόρου ισούται με το ποσό του ACT που καταβάλλει η διανέμουσα μερίσματα εταιρία για την εν λόγω διανομή (άρθρο 231, παράγραφος 1, του ICTA).

Συνεπώς, αν ο ισχύων συντελεστής ACT είναι 25 % και το ποσό του καταβληθέντος μερίσματος είναι 4 000 GBP, η πίστωση φόρου ανέρχεται σε 1 000 GBP.

- 14 Όταν μια εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο λαμβάνει διανομή για την οποία δικαιούται την προβλεπόμενη στο άρθρο 241 του ICTA πίστωση φόρου, η βασική χρησιμότητα των πιστώσεων φόρου είναι ότι απαλλάσσουν την εν λόγω εταιρία από την υποχρέωση καταβολής του ACT όταν διανείμει αυτή μερίσμα αντίστοιχου ποσού στους δικούς της μετόχους.
- 15 Βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου, η μη εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που δεν αναπτύσσει εμπορική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω παραρτήματος ή πρακτορείου δεν δικαιούται πίστωση φόρου όταν λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εντούτοις, ενδέχεται να δικαιούται πίστωση φόρου, εφόσον αυτό προβλέπεται από σύμβαση περί διπλής φορολογίας.
- 16 Πρέπει να σημειωθεί ότι μια μη εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών στο κράτος αυτό. Υπόκειται, κατ' αρχήν, στον φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο (income tax) για τα εισοδήματα που πραγματοποιεί από πηγές εντός αυτού του κράτους, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που της καταβάλλουν οι ημεδαπές θυγατρικές της. Ωστόσο, όταν μια μη εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει από εταιρία εδρεύουσα στο κράτος αυτό μερίσματα για τα οποία δεν δικαιούται πίστωση φόρου, δεν υπόκειται στον φόρο εισοδήματος για το ποσό ή την αξία της διανομής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 233, παράγραφος 1, του ICTA.
- 17 Βάσει του φορολογικού συστήματος που ίσχυε στο Ηνωμένο Βασίλειο το 1992 και το 1993, το πρόσωπο που δικαιούται πίστωση φόρου λόγω διανομής και δεν είναι εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο (για παράδειγμα πρόσωπο που κατοικεί στο Ηνωμένο Βασίλειο ή πρόσωπο που κατοικεί ή εταιρία που εδρεύει σε χώρα όπου η σύμβαση περί διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με το Ηνωμένο Βασίλειο προβλέπει δικαίωμα σε πίστωση φόρου) μπορεί να ζητήσει τον συμψηφισμό της πιστώσεως φόρου με τον φόρο εισοδήματος που οφείλει στο Ηνωμένο Βασίλειο και,

στην περίπτωση που η πίστωση υπερβαίνει το ποσό του φόρου εισοδήματος, μπορεί να ζητήσει να του επιστραφεί το επιπλέον ποσό (άρθρο 231, παράγραφος 3, του ICTA).

- 18 Αν η αίτηση απορριφθεί, ο αιτών μπορεί να προσφύγει ενώπιον των Special Commissioners ή των General Commissioners και, περαιτέρω, στο High Court.

### *Η σύμβαση περί διπλής φορολογίας*

- 19 Η παρούσα υπόθεση αφορά τη σύμβαση που συνήφθη το 1980 μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο εισοδήματος και τα κεφαλαιουχικά κέρδη.
- 20 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, στοιχείο c, της εν λόγω συμβάσεως προβλέπει τα εξής:

«c) [...] μια εταιρία με έδρα τις Κάτω Χώρες η οποία λαμβάνει μερίσματα από εταιρία με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον είναι ο επικαρπωτής των μερισμάτων αυτών, έχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου ίση προς το ήμισυ της πιστώσεως φόρου την οποία θα δικαιούνταν φυσικό πρόσωπο, κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου, αν είχε λάβει τα μερίσματα αυτά, καθώς και στην καταβολή κάθε υπερβάλλοντος της εν λόγω πιστώσεως επί του οφειλομένου στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρου [...]»

- 21 Αυτό σημαίνει ότι μια μητρική εταιρία που εδρεύει στις Κάτω Χώρες και λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον είναι ο επικαρ-



πωτής των μερισμάτων αυτών, δικαιούται πίστωση φόρου ίση προς το ήμισυ της πιστώσεως φόρου που θα δικαιούνταν φυσικό πρόσωπο, κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου, αν είχε λάβει τα μερίσματα αυτά.

- 22 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, στοιχείο α, περίπτωση ii, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας, προβλέπει τα εξής:

«ii) Όταν εταιρία εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες έχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου χάριν μερίσματος [που της κατέβαλε εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο], δυνάμει του στοιχείου c της παρούσας παραγράφου, μπορεί επίσης να της επιβληθεί φόρος στο Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα μάλιστα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, επί του αθροίσματος του ποσού ή της αξίας του μερίσματος και του ποσού της οικείας πιστώσεως φόρου, με συντελεστή που να μην υπερβαίνει το 5 %.»

- 23 Το αιτούν δικαστήριο απεικονίζει την περίπτωση αυτή με το ακόλουθο αριθμητικό παράδειγμα:

μέρισμα που καταβάλλει η βρετανική εταιρία	80
πίστωση φόρου για Βρετανό ιδιώτη	20
1/2 πίστωση φόρου για την ολλανδική εταιρία	10
	90
επιβάρυνση 5 % επί (80+10)	4,5
συνολικό ποσό που λαμβάνει η ολλανδική εταιρία	85,5.

- 24 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 3, στοιχείο a, περίπτωση ii, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας, η ολλανδική μητρική εταιρία έχει δικαίωμα να της καταβληθεί κάθε υπερβάλλον του ημίσεος της πιστώσεως φόρου επί του ποσού του φόρου που εισπράχθηκε. Στο προεκτεθέν στην προηγούμενη σκέψη παράδειγμα του αιτούντος δικαστηρίου, το προς επιστροφή ποσό ανέρχεται σε 5,5.
- 25 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι, βάσει των στοιχείων που προέκυψαν από τις γραπτές παρατηρήσεις της *Océ NV*, η σύμβαση περί διπλής φορολογίας προέβλεπε αρχικά, τόσο για το Ηνωμένο Βασίλειο όσο και για τις Κάτω Χώρες, τη φορολόγηση των μερισμάτων στο κράτος του δικαιούχου των μερισμάτων και στο κράτος της διανεμούσας εταιρίας. Εντούτοις, κατά την *Océ NV*, κατόπιν της μεταφοράς της οδηγίας στην ολλανδική έννομη τάξη, οι Κάτω Χώρες δεν επιβάλλουν πλέον την επιβάρυνση του 5 % στα μερίσματα που καταβάλλουν θυγατρικές εδρεύουσες στις Κάτω Χώρες στις μητρικές τους που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατ' εφαρμογήν του νόμου της 10ης Σεπτεμβρίου 1992 (*Staatsblad* 1992, σ. 518), ενώ το Ηνωμένο Βασίλειο εξακολουθεί να επιβάλλει την εν λόγω επιβάρυνση βάσει της συμβάσεως.
- 26 Το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο c, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας προβλέπει τα εξής:
- «c) [...] οι Κάτω Χώρες επιτρέπουν έκπτωση από τον ολλανδικό φόρο για τα στοιχεία του εισοδήματος που, δυνάμει [μεταξύ άλλων του άρθρου 10, παράγραφος 3,] της παρούσας συμβάσεως, μπορούν να φορολογηθούν στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο μέτρο που τα στοιχεία αυτά περιλαμβάνονται στην προβλεπόμενη στο σημείο a της παρούσας παραγράφου βάση. Το ποσό της εκπτώσεως αυτής ισούται προς τον φόρο που καταβάλλεται στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα εν λόγω στοιχεία του εισοδήματος, αλλά δεν υπερβαίνει το ποσό της εκπτώσεως που θα επιτρεπόταν αν τα εν λόγω στοιχεία εισοδήματος ήταν τα μοναδικά στοιχεία εισοδήματος που απαλλάσσονται του φόρου στις Κάτω Χώρες δυνάμει των διατάξεων της ολλανδικής νομοθεσίας σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας.»

- 27 Συνεπώς, οι Κάτω Χώρες πρέπει να χορηγούν έκπτωση από τον κάθε ολλανδικό φόρο που οφείλει, λόγω διανομής, μητρική εταιρία εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες, ίση προς τον φόρο που πρέπει να καταβληθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 3, στοιχείο α, περίπτωση ii, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας.

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 28 Η Οcé NV είναι η μητρική εταιρία της Οcé UK Ltd, εταιρίας που συστάθηκε και εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο.

- 29 Το 1992 και το 1993, η Οcé UK Ltd κατέβαλε στη μητρική της εταιρία μερίσματα συνολικού ποσού 13 περίπου εκατομμυρίων GBP και, λόγω αυτού, όφειλε να καταβάλει τον ACT. Στην Οcé NV χορηγήθηκε πίστωση φόρου ίση προς το ήμισυ της πιστώσεως φόρου που θα δικαιούνταν φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου (ήτοι περίπου 2,174 εκατομμύρια GBP), αφαιρουμένης της επιβαρύνσεως του 5 % επί του αθροίσματος του μερίσματος και της πιστώσεως φόρου (761 000 GBP), οπότε εισέπραξε πρόσθετο ποσό ίσο περίπου προς 1,4 εκατομμύρια GBP.

- 30 Εκτιμώντας ότι η επιβάρυνση του 5 % αποτελούσε, κατά παράβαση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που της κατέβαλε η θυγατρική της, η Οcé NV άσκησε προσφυγή κατά της φορολογίας αυτής ενώπιον των Commissioners. Με απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2000, οι Commissioners έκριναν ότι η επιβάρυνση του 5 % συνιστούσε φόρο κατά το βρετανικό δίκαιο και ότι ήταν αναγκαία η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο. Οι φορολογικές αρχές άσκησαν έφεση ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Revenue), αμφισβητώντας μόνον τον χαρακτηρισμό της επιβαρύνσεως του 5 % ως φόρου του βρετανικού δικαίου.

- 31 Με την από 2 Νοεμβρίου 2000 απόφασή του, το High Court έκρινε ότι ο χαρακτήρισμός της επιβαρύνσεως στο βρετανικό δίκαιο δεν ασκεί επιρροή, καθότι το αν η επιβάρυνση του 5 % εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, αποτελεί ζήτημα του κοινοτικού δικαίου. Ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον των Commissioners ενόψει της υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι Special Commissioners of Income Tax υπέβαλαν στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Υπό τις συνθήκες που περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής, συνιστά η επιβάρυνση του 5 % του άρθρου 10, παράγραφος 3, στοιχείο a, περίπτωση ii, της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνήψαν το Ηνωμένο Βασίλειο και οι Κάτω Χώρες το 1980 (“επιβάρυνση του 5 %”) παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει θυγατρική εταιρία στη μητρική της εταιρία, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990;
- 2) Αν η επιβάρυνση του 5 % συνιστά πράγματι παρακράτηση φόρου στην πηγή, μπορεί να θεωρηθεί έγκυρη βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας;
- 3) Αν η επιβάρυνση του 5 % θεωρηθεί έγκυρη μόνο βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, είναι το άρθρο 7, παράγραφος 2, ανίσχυρο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας ή ελλείψεως διαβουλεύσεως του Συμβουλίου με την ΟΚΕ και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, οπότε το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να στηρίξει στο άρθρο αυτό το δικαίωμά του να επιβάλλει την επιβάρυνση του 5 %;»

**Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος**

- 33 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ένας φόρος όπως η επίδικη στην κύρια δίκη επιβάρυνση του 5 %, την οποία προβλέπει η σύμβαση περί διπλής φορολογίας, συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει θυγατρική εταιρία στη μητρική της, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

*Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο*

- 34 Η Οcé NV, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή συμφωνούν ότι η επιβάρυνση του 5 % συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει θυγατρική εταιρία στη μητρική της, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, απαγορευόμενη κατ' αρχήν από το άρθρο αυτό.
- 35 Η Οcé NV παραπέμπει στο σημείο 26 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Alber στην υπόθεση Αθιναϊκή Ζυθοποιία (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-294/99, Συλλογή 2001, σ. I-6797), με τις οποίες έκρινε ότι, κατά την ευρεία ερμηνεία που ζητείται από το Δικαστήριο, ο όρος της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή περιλαμβάνει κάθε φορολογική διάταξη η οποία έχει ως συνέπεια τη φορολόγηση της διανομής κερδών από ημεδαπή θυγατρική εταιρία σε αλλοδαπή μητρική εταιρία. Συνεπώς, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί ως απαγορεύον όλες τις φορολογικές διατάξεις που συνδέουν τη διανομή κερδών με ειδικές επιβαρύνσεις που δεν θα υφίσταντο σε περίπτωση μη διανομής των κερδών.

- 36 Η Οσέ NV υπενθυμίζει ότι η επιβάρυνση του 5 % επιβλήθηκε στο άθροισμα του ποσού των μερισμάτων που δήλωσε η Οσέ UK Ltd και του ημίσεος των πιστώσεων φόρου. Τα μερίσματα που δήλωσε η Οσέ UK Ltd συνιστούν σαφώς κέρδη διανεμηθέντα από θυγατρική σε μητρική εταιρία υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, οπότε η επιβάρυνση του 5 % αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των διανεμηθέντων από θυγατρική σε μητρική εταιρία κερδών, καθότι πλήττει τα μερίσματα.
- 37 Πάντως, κατά την Οσέ NV, η επιβάρυνση πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως παρακράτηση φόρου στην πηγή, καθόσον επιβάλλεται στο ήμισυ της πιστώσεως φόρου. Τα επιχειρήματά της επ' αυτού είναι τα ακόλουθα.
- 38 Κατ' αρχάς, η Οσέ NV θεωρεί ότι η έννοια «κέρδη» δεν περιορίζεται στα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετρητά και μπορεί επίσης να περιλαμβάνει κάθε άλλη μορφή εισοδήματος από μετοχές. Η πίστωση φόρου αντιπροσωπεύει σημαντικό χρηματικό πλεονέκτημα που συνοδεύει τη διανομή των κερδών. Στην περίπτωση που μια αλλοδαπή εταιρία δικαιούται το ήμισυ της πιστώσεως φόρου βάσει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας, η μερική αυτή πίστωση φόρου επιστρέφεται σε μετρητά, υπό την επιφύλαξη της επιβαρύνσεως του 5 %. Επομένως, η πίστωση φόρου πρέπει να θεωρηθεί ως τμήμα των κερδών που διανέμει η θυγατρική. Εξάλλου, το ήμισυ της πιστώσεως φόρου θεωρείται ως τμήμα του φορολογητέου εισοδήματος όσον αφορά την επιβολή του ολλανδικού φόρου εισοδήματος.
- 39 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι, με την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, Epsom Europe (Συλλογή 2000, σ. I-4243), το Δικαστήριο καθιέρωσε ευρεία ερμηνεία της έννοιας της παρακρατήσεως στην πηγή επί των διανεμόμενων κερδών, την οποία επιβεβαίωσε ο γενικός εισαγγελέας Alber στην προπαρατεθείσα υπόθεση Αθηναϊκή Ζυθοποιία. Ούτως, από τη σκέψη 23 της αποφάσεως Epsom Europe προκύπτει ότι συνιστά φόρο παρακρατούμενο στην πηγή ο φόρος που γεννάται λόγω της καταβολής μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, έχει ως βάση υπολογισμού την απόδοσή τους, υποκείμενος δε σ' αυτόν είναι ο κάτοχος των οικείων τίτλων.

- 40 Υπό το φως της νομολογίας αυτής, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εγκαταλείπει τη θέση που είχε υποστηρίξει μέχρι τότε αλλά και κατά τις διαπραγματεύσεις της οδηγίας, κατά την οποία η επιβάρυνση του 5 % δεν αποτελούσε παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια της οδηγίας, καθότι, στην κυριολεξία, υφίσταται παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμόμενων κερδών μόνον εφόσον το ποσό των κερδών αυτών μειώνεται κατά το ποσό της επιβαρύνσεως. Ισχυρίζεται ότι γενεσιουργός αιτία της επιβαρύνσεως του 5 % είναι η χορήγηση πιστώσεως φόρου, η οποία χορηγείται μόνον εφόσον καταβάλλεται μείρισμα· βάση της επιβαρύνσεως είναι το άθροισμα του ποσού ή της αξίας του μερίσματος και της πιστώσεως φόρου· ο δε υποκείμενος στην εν λόγω επιβάρυνση είναι ο κάτοχος των μετοχών. Συνεπώς, θεωρεί, όπως και η Océ NV, ότι η επιβάρυνση συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 41 Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι ο χαρακτηρισμός ενός φόρου ως παρακρατήσεως στην πηγή επί των κερδών εξαρτάται από τα αποτελέσματά του και όχι από την ορολογία που χρησιμοποιείται για τον χαρακτηρισμό του στο εθνικό δίκαιο.
- 42 Υποστηρίζει ότι η επιβάρυνση του 5 % πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος επί των διανεμόμενων κερδών. Συγκεκριμένα, η ημεδαπή θυγατρική πραγματοποίησε κέρδη και διένειμε στη μητρική εταιρία τουλάχιστον μέρος του ποσού των κερδών αυτών μετά τη φορολόγησή τους. Βάσει της συμβάσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο παραιτήθηκε μερικώς από το δικαίωμά του να φορολογήσει τα κέρδη της θυγατρικής. Χορήγησε στη μητρική εταιρία πίστωση φόρου ως προς μέρος των κερδών της και, στο μέτρο που δεν είχε άλλη φορολογική υποχρέωση στο Ηνωμένο Βασίλειο, της κατέβαλε το ποσό της πιστώσεως. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η πληρωμή αυτή στηρίζεται, στην πραγματικότητα, σε μέρος των κερδών της θυγατρικής που εισπράττεται κατ' αρχάς ως φόρος βάσει του εθνικού δικαίου, στη συνέχεια εκχωρείται στις φορολογικές αρχές σύμφωνα με τη σύμβαση και μεταφέρεται στη μητρική εταιρία. Το μείρισμα και το συνδεδεμένο με αυτό ποσό της πιστώσεως φόρου αντιπροσωπεύουν κατ' αυτόν τον τρόπο διανεμηθέντα κέρδη και η επιβάρυνση του 5 % επί του αθροίσματος των ποσών αυτών συνιστά, ως εκ τούτου, φόρο επί των διανεμηθέντων κερδών.
- 43 Συναφώς, είναι σημαντικό το ότι ο εισπραχθείς στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρος συνεπάγεται δικαίωμα, βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 2, στοιχείο c, της συμ-

βάσεως, εκπτώσεως του ποσού αυτού από τον φόρο που οφείλει η μητρική εταιρία στις Κάτω Χώρες, καθόσον το μέρισμα και η πίστωση φόρου περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου στις Κάτω Χώρες.

- 44 Τέλος, κατά την Επιτροπή, η εν λόγω επιβάρυνση επί των διανεμομένων κερδών πρέπει να θεωρηθεί ως παρακράτηση στην πηγή, υπό την έννοια ότι παρακρατείται πριν από την καταβολή του υπολοίπου των διανεμομένων κερδών στη μητρική εταιρία. Γενεσιουργός αιτία της επιβαρύνσεως του 5 % είναι η καταβολή μερισμάτων και δεν ακολουθεί επιστροφή του ποσού αυτού.

#### *Απάντηση του Δικαστηρίου*

- 45 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι η οδηγία, όπως προκύπτει μεταξύ άλλων από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπεί στην εξάλειψη, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενούς μεταχειρίσεως της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ίδιου κράτους μέλους και στη διευκόλυνση τοιοτοτρόπως της διασυνοριακής συνεργασίας. Προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει 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, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Erpson Europe, σκέψη 20, και Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψη 25).
- 46 Για να εκτιμηθεί αν η υπαγωγή των διανεμομένων κερδών δυνάμει της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει, αφενός, να γίνει αναφορά στο γράμμα της διατάξεως αυτής και να διαπιστωθεί ότι η περιεχόμενη σ' αυτήν έκφραση «παρακράτηση στην πηγή» δεν περιορίζεται σε ορισμένα είδη συγκεκριμένων εθνικών επιβαρύνσεων (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Erpson Europe, σκέψη 22, και Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψη 26). Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρι-



σμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψη 27, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 47 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που πραγματοποιούνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Erpson Europe, σκέψη 23, και Αθηναϊκή Ζυθοποιία, σκέψεις 28 και 29).
- 48 Η επίδικη στην κύρια δίκη επιβάρυνση έχει την ιδιαιτερότητα ότι επιβάλλεται επί του αθροίσματος των μερισμάτων που κατέβαλε η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική στην εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες μητρική της και της μερικής πιστώσεως φόρου στην οποία γεννά δικαίωμα η διανομή αυτή. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα, πρέπει, όπως προτείνει ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 19 των προτάσεών του, να εξεταστεί η επιβάρυνση του 5 % χωριστά, ανάλογα με το αν επιβάλλεται στο μερίσμα αυτό καθεαυτό ή στην πίστωση φόρου στην οποία γεννά δικαίωμα η διανομή του εν λόγω μερισματος, μολονότι το σύνολο των διαδίκων που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο συμφωνούν ότι η επιβάρυνση του 5 % συνιστά, στο σύνολό της, παρακράτηση φόρου στην πηγή.
- 49 Όσον αφορά το τμήμα της επιβαρύνσεως του 5 % που επιβάλλεται στο μερίσμα, πρέπει να σημειωθεί ότι πλήττει άμεσα τα μερίσματα στο κράτος στο οποίο διανέμονται, εφόσον αυτά περιλαμβάνονται στη βάση του.
- 50 Γενεσιουργός του αιτία είναι η καταβολή των εν λόγω μερισμάτων και πρέπει, συναφώς, να υπογραμμιστεί ότι η επίδικη στην κύρια δίκη επιβάρυνση προβλέπεται

μόνον εφόσον υφίσταται δικαίωμα σε πίστωση φόρου, οπότε, ελλείπει πιστώσεως φόρου χορηγούμενης βάσει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας, τα μερίσματα καταβάλλονται στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα, δεν αμφισβητείται ότι η πίστωση φόρου χορηγείται βάσει της συμβάσεως σε συνδυασμό με την καταβολή μερισμάτων από θυγατρική εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο σε μητρική εταιρία εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες. Ελλείπει τέτοιας διανομής, δεν επιβάλλεται προφανώς επιβάρυνση επί του αθροίσματος των διανεμομένων μερισμάτων και της πιστώσεως φόρου στην οποία γεννά δικαίωμα η εν λόγω διανομή.

- 51 Τέλος, το τμήμα της επιβαρύνσεως του 5 % που επιβάλλεται στα μερίσματα είναι ανάλογο της αξίας ή του ποσού τους, ενώ υποκείμενος στον φόρο είναι η μητρική εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα. Αυτό το τμήμα της επιβαρύνσεως πλήττει το εισόδημα που η εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία αντλεί από τη συμμετοχή της στο κεφάλαιο της θυγατρικής της που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, καθότι συνεπάγεται μείωση της αξίας της συμμετοχής αυτής.
- 52 Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της παρακρατήσεως στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, όσον αφορά το τμήμα της επιβαρύνσεως που πλήττει τα μερίσματα, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η μητρική εταιρία-μέτοχος λαμβάνει σε τελική ανάλυση συνολικό ποσό ανώτερο από αυτό των μερισμάτων που της καταβάλλει η θυγατρική της, στο μέτρο που τα μερίσματα αυτά περιλαμβάνονται πράγματι στη βάση επιβολής του φόρου και υπόκεινται, ως εκ τούτου, στην εν λόγω επιβάρυνση, καθότι αυτό αποτελεί απλώς και μόνον τρόπο υπολογισμού της πιστώσεως φόρου. Το γεγονός ότι λαμβάνει, μετά την καταβολή της επιβαρύνσεως, τελικό ποσό ανώτερο από τα μερίσματα οφείλεται τόσο στο επίπεδο της επιβαρύνσεως όσο και στο γεγονός ότι πλήττει το άθροισμα των μερισμάτων και της μερικής πιστώσεως φόρου. Αρκεί να καθορισθεί ο συντελεστής της επιβαρύνσεως αυτής σε υψηλότερο επίπεδο για να είναι το τελικό ποσό που λαμβάνει η μητρική εταιρία- μέτοχος κατώτερο από το ποσό των μερισμάτων.
- 53 Δεν συνάδει όμως προς την αρχή της ενιαίας ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου το ότι η έννοια της παρακρατήσεως στην πηγή βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, τα χαρακτηριστικά της οποίας μνημονεύθηκαν στην υπομνησθείσα στη

σκέψη 47 της παρούσας υποθέσεως νομολογία, μπορεί να εξαρτάται από τον συντελεστή της επίδικης επιβαρύνσεως.

- 54 Συνεπώς, καθόσον πλήττει τα μερίσματα που διανέμει η ημεδαπή θυγατρική στην αλλοδαπή μητρική εταιρία, η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 % πρέπει να θεωρηθεί ως παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, η οποία κατ' αρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 55 Όσον αφορά το τμήμα της επιβαρύνσεως του 5 % που επιβάλλεται στην πίστωση φόρου στην οποία γεννά δικαίωμα η διανομή των μερισμάτων, αυτό δεν έχει τα χαρακτηριστικά παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, η οποία κατ' αρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, καθότι δεν πλήττει τα κέρδη που διανέμει η θυγατρική.
- 56 Συγκεκριμένα, η πίστωση φόρου είναι ένα φορολογικό μέσο που αποβλέπει στην, από οικονομικής απόψεως, αποφυγή της διπλής φορολογίας, αφενός στη θυγατρική και αφετέρου στη μητρική εταιρία που δικαιούται τα μερίσματα, των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων. Επομένως, δεν αποτελεί απόδοση τίτλων.
- 57 Επιπλέον, όπως τονίζει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 30, 33 και 34 των προτάσεών του, τα αποτελέσματα της επιβαρύνσεως για την πίστωση φόρου δεν είναι αντίθετα προς την προβλεπόμενη από την οδηγία απαγόρευση παρακρατήσεως φόρου στην πηγή. Συγκεκριμένα, η μερική μείωση της πιστώσεως φόρου, λόγω της επιβαρύνσεως του 5 % που την πλήττει, δεν θίγει τη φορολογική ουδετερότητα της διασυνοριακής διανομής των μερισμάτων, καθόσον δεν επιβάλλεται στη διανομή των μερισμάτων και δεν μειώνει την αξία τους για τη μητρική εταιρία στην οποία καταβάλλονται.

- 58 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται εξάλλου από το γεγονός ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της επίδικης στην κύρια δίκη συμβάσεως περί διπλής φορολογίας, η επιβάρυνση του 5 % στο Ηνωμένο Βασίλειο αντισταθμίζεται από την υποχρέωση του ολλανδικού δημόσιου ταμείου να επιτρέψει τον συμφηφισμό του με τον φόρο που οφείλει η μητρική εταιρία κατ' εφαρμογή του άρθρου 22, παράγραφος 2, στοιχείο c, της συμβάσεως.
- 59 Ως εκ τούτου, καθόσον επιβάλλεται στην πίστωση φόρου στην οποία γεννά δικαίωμα η διανομή του μερίσματος από την ημεδαπή θυγατρική στην αλλοδαπή μητρική εταιρία, η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 % δεν πρέπει να θεωρηθεί ως παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, απαγορευόμενη κατ' αρχήν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 60 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένας φόρος όπως η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 %, καθόσον πλήττει τα μερίσματα που διανέμει η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική στην εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία, συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η θυγατρική στη μητρική της εταιρία υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Αντιθέτως, κατά το μέτρο που πλήττει την πίστωση φόρου στην οποία η διανομή των μερισμάτων γεννά δικαίωμα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η ίδια επιβάρυνση δεν αποτελεί παρακράτηση φόρου στην πηγή απαγορευόμενη από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

### **Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος**

- 61 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι

επιτρέπει φορολογία όπως η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 %, μολονότι η επιβάρυνση αυτή αποτελεί παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

- 62 Δεδομένης της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, το δεύτερο ερώτημα αφορά την επιβάρυνση του 5 % μόνον κατά το μέτρο που πλήττει τα μερίσματα.

*Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο*

- 63 Κατά την Οcé NV, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως επιτρέπον εθνικές νομοθεσίες ή συμβάσεις περί διπλής φορολογίας στο σύνολό τους για τον λόγο ότι αφορούν γενικώς την εξάλειψη ή την ελάφρυνση της διπλής φορολογίας. Όπως υποστήριξε ο γενικός εισαγγελέας Alber στο σημείο 41 των προτάσεών του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Αθηναϊκή Ζυθοποιία, μόνον οι διατάξεις με τις οποίες σκοπείται συγκεκριμένα η εξάλειψη ή η ελάφρυνση της διπλής φορολογίας και όχι οι διατάξεις οι οποίες απορρέουν από τη στάθμιση συμφερόντων των οικείων κρατών όσον αφορά την κατανομή των οικείων φορολογικών εσόδων, αλλά δεν εμποδίζουν άμεσα τη διπλή φορολογία, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

- 64 Συνεπώς, κατά την Οcé NV, οι διατάξεις της επίδικης στην κύρια δίκη συμβάσεως που αφορούν τη χορήγηση μερικής πιστώσεως φόρου ανήκουν στις διατάξεις την εφαρμογή των οποίων προβλέπει το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, πράγμα που δεν ισχύει για τις διατάξεις που θεσπίζουν παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό τη μορφή της επιβαρύνσεως του 5 %. Συγκεκριμένα, κατά την Οcé NV, η επιβάρυνση

του 5 % επί του αθροίσματος των μερισμάτων και της πιστώσεως φόρου δεν αποτελεί μέτρο προοριζόμενο να εξαλείψει ή να ελαφρύνει τη διπλή φορολογία των μερισμάτων. Αντιθέτως, έχει ως μοναδικό αποτέλεσμα την κατανομή μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και των Κάτω Χωρών των εσόδων από τη διπλή φορολογία των μερισμάτων.

- 65 Η Οσέ NV προσθέτει ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως επιτρέπον την εφαρμογή εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που αφορούν καθ' οιονδήποτε τρόπο τη χορήγηση πιστώσεων φόρου.
- 66 Συναφώς, απορρίπτεται το επιχείρημα που προέβαλαν οι φορολογικές αρχές κατά την κύρια δίκη ότι η επιβάρυνση του 5 % πρέπει να θεωρηθεί ως επιτρεπόμενη από το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, καθότι επιβάλλεται σε συνδυασμό με τη χορήγηση πιστώσεως φόρου. Μια τέτοια ερμηνεία οδηγεί εκ νέου στην άποψη ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει εξαίρεση από την αρχή της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή που καθιερώνει το άρθρο 5, παράγραφος 1, και δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 67 Συγκεκριμένα, η οδηγία προβλέπει, στην πέμπτη αιτιολογική της σκέψη, ορισμένες εξαιρέσεις από το άρθρο 5, παράγραφος 1, οι οποίες όμως μνημονεύονται ρητά στο ίδιο το άρθρο 5 και εισάγονται με την έκφραση «κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1». Αντιθέτως, ουδόλως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας πρόθεση καθιέρωσης, με το άρθρο 7, παράγραφος 2, εξαίρεσεως από την αρχή του άρθρου 5, παράγραφος 1, και δεν προβάλλεται συναφώς ουδεμία δικαιολογία.
- 68 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, την οποία υποστηρίζουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, ακόμη και αν η επιβάρυνση του 5 % συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή, μπορεί ωστόσο να επιτραπεί δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

- 69 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται συναφώς ότι το άρθρο αυτό έχει συνταχθεί με την ευρύτερη δυνατή διατύπωση («η παρούσα οδηγία δεν θίγει») και συνεπάγεται ότι μια διάταξη με τα μνημονευόμενα στο άρθρο 7, παράγραφος 2, χαρακτηριστικά πρέπει να εξακολουθήσει να εφαρμόζεται, ανεξαρτήτως των όσων προβλέπει η οδηγία προς την αντίθετη κατεύθυνση.
- 70 Δεν ασκεί επιρροή το ότι το άρθρο 10, παράγραφος 3, στοιχείο a, περίπτωση ii, το οποίο προβλέπει την επιβάρυνση του 5 %, δεν αποβλέπει αυτό καθ' εαυτό στην ελάφρυνση της διπλής φορολογίας. Συγκεκριμένα, η επιβάρυνση του 5 % δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη μεμονωμένα· αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των διατάξεων που αφορούν τη χορήγηση πιστώσεως φόρου στην Océ NV στο πλαίσιο της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας. Στην ίδια κατεύθυνση, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επιβάρυνση του 5 % εντάσσεται, όσον αφορά τους διμερείς κανόνες, σε ένα σύνολο διατάξεων σκοπός των οποίων είναι η ελάφρυνση της διπλής φορολογίας των μερισμάτων.
- 71 Για την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το άρθρο 10, θεωρούμενο ως αδιάσπαστο σύνολο, αποτελεί διάταξη που αφορά τη χορήγηση πιστώσεων φόρου και αποβλέπει στην ελάφρυνση της διπλής φορολογίας των μερισμάτων, εμπιπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας. Η Επιτροπή αναφέρεται μόνο στο άρθρο 10, παράγραφος 3, της συμβάσεως.
- 72 Προς στήριξη της απόψεώς τους ισχυρίζονται ότι πρέπει να εξεταστεί η κατάσταση των ολλανδικών μητρικών εταιριών αν δεν υπήρχε το άρθρο 10 (ή η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού) της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή δεν θα υπήρχε ελάφρυνση της διπλής φορολογίας για μέτοχο, όπως η Océ NV, που δεν κατοικεί στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πράγματι, τα κέρδη της Océ NV θα υπέκειντο πλήρως στον φόρο εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο και δεν θα υπήρχε ουδεμία παρακράτηση στην πηγή κατά την καταβολή των μερισμάτων στην Océ NV, αλλά τα μερίσματα θα φορολογούνταν κατ' αρχήν πλήρως στις Κάτω Χώρες. Το Ηνωμένο Βασίλειο (σε αντίθεση με τις Κάτω Χώρες) μειώνει σημαντικά τη διπλή φορολογία,

καθότι, με το άρθρο 10, παράγραφος 3, στοιχείο c, της συμβάσεως, καθιερώνει δικαίωμα σε πίστωση φόρου ίσης προς το ήμισυ της πιστώσεως φόρου που θα χορηγούνταν σε φυσικό πρόσωπο κάτοικο του Ηνωμένου Βασιλείου, αφού αφαιρεθεί η επιβάρυνση του 5 %. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται, ως εκ τούτου, ότι, χάριν της συμβάσεως, η Οσέ NV δεν λαμβάνει μόνον αυτό καθ' εαυτό το σύνολο του μερίσματος, αλλά και πρόσθετο ποσό που, στην πράξη, αποτελεί επιστροφή μέρους του φόρου εταιριών που οφείλει η θυγατρική στο Ηνωμένο Βασίλειο.

- 73 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επισημαίνει ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι προβλέπει την εφαρμογή όλων των διατάξεων συμβάσεως περί διπλής φορολογίας ή κάθε διατάξεως που αφορά τη χορήγηση πιστώσεως φόρου. Αφορά μόνον τις διατάξεις που έχουν ως άμεση συνέπεια την εξάλειψη ή την ελάφρυνση της διπλής φορολογίας, σύμφωνα με όσα υποστήριξε ο γενικός εισαγγελέας Alber στα σημεία 40 και 41 των προτάσεών του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Αθηναϊκή Ζυθοποιία. Συνεπώς, η παρακράτηση στην πηγή που, υπό άλλες συνθήκες, θα απαγορευόταν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας εξακολουθεί να ισχύει μόνον εφόσον αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα διατάξεως που έχει ως άμεση συνέπεια την εξάλειψη ή την ελάφρυνση της διπλής φορολογίας, όπως το άρθρο 10 της επίδικης στην κύρια δίκη συμβάσεως.
- 74 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι, στην πραγματικότητα, η Οσέ NV διαμαρτύρεται για τον λόγο ότι το άρθρο 10, παράγραφος 3, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας δεν μειώνει τη διπλή φορολογία των μερισμάτων τόσο όσο εκείνη θα επιθυμούσε. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται, συναφώς, ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν θέτει ως προϋπόθεση την ελάφρυνση της διπλής φορολογίας κατά ορισμένο ελάχιστο ποσό.
- 75 Προσθέτει τέλος ότι, αν γίνει δεκτή η ερμηνεία της Οσέ NV, οπότε το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν μπορεί να καλύψει την παρακράτηση φόρου στην πηγή στο πλαίσιο της χορηγήσεως πιστώσεως φόρου, το άρθρο αυτό θα στερούνταν πλήρως του νοήματος και της ουσίας του.



- 76 Η Ιταλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι η Océ NV δεν μπορεί να διαμαρτυρηθεί για το ότι η συμβατική διάταξη που της χορηγεί πίστωση φόρου προβλέπει επίσης μείωση της εν λόγω πιστώσεως φόρου με επιβάρυνση της τάξεως του 5 %. Αυτό δεν θα ίσχυε αν ο συντελεστής της επιβαρύνσεως αυτής ήταν τέτοιος που να εξουδετερώνει το αποτέλεσμα της πιστώσεως φόρου, πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω.
- 77 Κατά την Επιτροπή, σκοπός του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας είναι να εξαιρείται από την απαγόρευση παρακρατήσεως στην πηγή φόρος ο οποίος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού χορηγήσεως πιστώσεως φόρου που αποβλέπει στην ελάφρυνση της διπλής φορολογίας. Επισημαίνει συναφώς ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, εισήχθη στην οδηγία κατόπιν σχετικού αιτήματος του Ηνωμένου Βασιλείου και ενώ πλησίαζαν στο τέλος τους οι συζητήσεις για την έκδοση της οδηγίας στους κόλπους του Συμβουλίου, προκειμένου ακριβώς να εξασφαλιστεί ότι θα εξακολουθούσαν να εφαρμόζονται διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 10, παράγραφος 3, της συμβάσεως περί διπλής φορολογίας. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι οι θέσεις που ελήφθησαν κατά τις συζητήσεις του Συμβουλίου δεν έχουν αποφασιστική σημασία για την ερμηνεία των διατάξεων που θεσπίστηκαν, θεωρεί όμως ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να διαπιστώνονται οι προθέσεις του νομοθέτη.
- 78 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίστηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η θέση της στην παρούσα υπόθεση αντιστοιχεί στις αρχικές προθέσεις του Συμβουλίου, καθότι, αρχικά, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας εισήχθη κατόπιν δικού της αιτήματος.
- 79 Η Επιτροπή προσθέτει ότι δεν μπορεί να αντιταχθεί ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, δεν κάνει ρητή μνεία για την παρακράτηση φόρου στην πηγή. Αν το άρθρο 7, παράγραφος 2, δεν κάλυπτε τη συνδεόμενη με τη χορήγηση πιστώσεως φόρου παρακράτηση στην πηγή, το άρθρο αυτό δεν θα είχε κανένα νόημα, καθότι δεν θα υπήρχε τίποτε άλλο που να μπορεί να το θίξει η οδηγία.

## Απάντηση του Δικαστηρίου

- 80 Όπως υπενθυμίστηκε με τη σκέψη 45 της παρούσας υποθέσεως, σκοπός της οδηγίας είναι να εξαλειφθεί, με τη θέσπιση ενός κοινού συστήματος φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών, η δυσμενής μεταχείριση των μητρικών και θυγατρικών εταιριών που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη και να διευκολυνθούν τοιςυτοτρόπως οι συνεργασίες εταιριών σε κοινοτική κλίμακα.
- 81 Προς τούτου, αφενός, όπως ορίζει η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, όταν μια μητρική εταιρία, ως εταίρος της θυγατρικής της, λαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας πρέπει ή να μην φορολογήσει τα κέρδη αυτά ή να τα φορολογήσει επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή να εκπέσει, από το ποσό του φόρου της, το τμήμα του φόρου που κατέβαλε η θυγατρική εταιρία και που αναλογεί στα κέρδη αυτά.
- 82 Αφετέρου, όπως προκύπτει από την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, προκειμένου να εξασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα, πρέπει να απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα διανεμηθέντα κέρδη μιας θυγατρικής εταιρίας προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις. Επισημαίνεται, εντούτοις, ότι επιβάλλεται να επιτραπεί στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στην Ελληνική Δημοκρατία, λόγω της ιδιαιτερότητας του οικείου συστήματος φόρου επί των εταιριών, και στην Πορτογαλική Δημοκρατία για δημοσιονομικούς λόγους, να συνεχίσουν να εισπράττουν προσωρινά παρακράτηση στην πηγή.
- 83 Βάσει αυτών, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας θέτει την αρχή της απαγορεύσεως των παρακρατήσεων στην πηγή επί των κερδών που διανέμει μια θυγατρική εταιρία, εδρεύουσα σε κράτος μέλος, στη μητρική της εταιρία που είναι εγκαταστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Οι προσωρινές παρεκκλίσεις υπέρ του γερμανικού, του ελληνικού και του πορτογαλικού φορολογικού συστήματος, τις οποίες αναγγέλλει η πέμπτη αιτιολογική σκέψη, προβλέπονται ρητά στο άρθρο 5, παράγραφοι 2 έως 4, της οδηγίας. Καμία παρόμοια διάταξη δεν καθιερώνει ρητή παρέκκλιση υπέρ του βρετανικού φορολογικού συστήματος.

- 84 Υποστηρίχθηκε, εντούτοις, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας συντάχθηκε, πράγμα το οποίο δεν αμφισβητήθηκε, λαμβανομένου υπόψη του βρετανικού συστήματος στο οποίο η διανομή των μερισμάτων συνοδεύεται από δικαίωμα χορηγήσεως μερικής πιστώσεως φόρου, εφόσον αυτό προβλέπεται από τη σύμβαση περί διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ του κράτους μέλους της μητρικής εταιρίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, γνωρίζοντας ότι το άθροισμα του διανεμομένου μερίσματος και της μερικής πιστώσεως φόρου υπόκειται σε επιβάρυνση της τάξεως του 5 % στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η επιχειρηματολογία αυτή προϋποθέτει ότι η εν λόγω επιβάρυνση συνιστά έστω εν μέρει παρακράτηση στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 85 Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή συνάγουν ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δίνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλίνουν από την απαγόρευση παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η θυγατρική καθώς και να φορολογούν τη διανομή των κερδών στη μητρική εταιρία, εφόσον η διάταξη που προβλέπει τη φορολογία αυτή αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα ενός συνόλου εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που αποβλέπουν στην ελάφρυνση της διπλής φορολογίας των μερισμάτων (όπως είναι, κατ' αρχήν, μια διμερής σύμβαση περί διπλής φορολογίας) και προβλέπουν τη χορήγηση πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους των μερισμάτων.
- 86 Πρέπει συναφώς να υπομνησθεί ότι οι παρεκκλίσεις από γενική αρχή ερμηνεύονται στενά. Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 27 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Denkavit* κ.λπ., όσον αφορά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας, ότι, εφόσον η διάταξη αυτή συνιστά παρέκκλιση από την εν λόγω αρχή, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά και η δυνατότητα που δίδεται στα κράτη μέλη δεν επιδέχεται ερμηνεία βαινούσα πέραν των όσων προβλέπει η διάταξη αυτή.
- 87 Πρέπει να σημειωθεί ότι, στο πλαίσιο της επίδικης στην κύρια δίκη συμβάσεως, η επιβάρυνση του 5 % θεσπίστηκε σε άμεση σχέση με τη χορήγηση πιστώσεως φόρου, η οποία καθιερώθηκε προκειμένου να μειωθεί η διπλή φορολογία των μερισμάτων που

καταβάλλει η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική εταιρία στη μητρική της εταιρία που είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επιβάρυνση αυτή, η οποία συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, κατά το μέτρο που πλήττει τα μερίσματα, δεν έχει, όπως υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, τέτοιο συντελεστή που να εξουδετερώνει τα αποτελέσματα της μείωσης της διπλής φορολογίας των μερισμάτων. Εν πάση περιπτώσει, κάθε φόρος επί των μερισμάτων που καταβάλλεται στο Ηνωμένο Βασίλειο εξακολουθεί να εκπίπτει από τον οφειλόμενο στις Κάτω Χώρες φόρο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 22, παράγραφος 2, στοιχείο c, της επίδικης στην κύρια δίκη συμβάσεως.

- 88 Υπό τις συνθήκες αυτές, η επίδικη στην κύρια δίκη παρακράτηση στην πηγή μπορεί να θεωρηθεί ως εμπόπτουσα σε ένα σύνολο συμβατικών διατάξεων σχετικών με τη χορήγηση πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους των μερισμάτων και αποβλέπουσα τοιουτοτρόπως στην ελάφρυνση της διπλής φορολογίας.
- 89 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει φορολογία όπως η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 %, ακόμη και αν η επιβάρυνση αυτή, κατά το μέτρο που εφαρμόζεται στα μερίσματα που καταβάλλει η θυγατρική στη μητρική της εταιρία, συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

### **Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος**

- 90 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας είναι ανίσχυρο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας ή λόγω μη διαβουλεύσεως με την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, οπότε δεν εξασφαλίζει στο Ηνωμένο Βασίλειο το δικαίωμα να εισπράττει την επιβάρυνση του 5 %.

*Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο*

- 91 Η Οcé NV θεωρεί ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ανίσχυρο τόσο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας όσο και λόγω της απουσίας διαβουλεύσεως με την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.
- 92 Η Οcé NV υποστηρίζει ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν αιτιολογείται επαρκώς, κατά παράβαση του άρθρου 253 ΕΚ. Η οδηγία πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας όσον αφορά το άρθρο 7, παράγραφος 2, στο μέτρο που καμία αιτιολογική σκέψη του προοιμίου δεν αναφέρεται σ' αυτήν την περίπτωση παρεκκλίσεως, σε αντίθεση με τις λοιπές αποκλίνουσες διατάξεις της οδηγίας. Η πέμπτη αιτιολογική σκέψη αναφέρεται στην αρχή κατά την οποία, για να εξασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα, πρέπει να απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, τα κέρδη που διανέμει θυγατρική εταιρεία στη μητρική της. Η Οcé NV φρονεί ότι κάθε εξαίρεση από την αρχή αυτή πρέπει να εξηγείται. Όσον αφορά τις ρητές εξαιρέσεις του άρθρου 5, η πέμπτη αιτιολογική σκέψη προβλέπει την ύπαρξη προσωρινών παρεκκλίσεων υπέρ ορισμένων κρατών μελών. Αντιθέτως, ουδεμία αιτιολογία δόθηκε για την εξαίρεση του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας που δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτή.
- 93 Η Οcé NV προσθέτει ότι, στην αρχική του μορφή, το κείμενο που υποβλήθηκε στο Κοινοβούλιο και στην Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή περιείχε την αρχική πρόταση της Επιτροπής (ΕΕ 1969, C 39, σ. 7) και δεν προέβλεπε τίποτε αντίστοιχο προς το ισχύον άρθρο 7. Επομένως, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και η Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή εκφράστηκαν μόνον ως προς την αρχική και όχι ως προς την τελική μορφή. Η υποχρέωση διαβουλεύσεως όμως, μεταξύ άλλων, με το Ευρω-

παϊκό Κοινοβούλιο είναι ιδιαίτερα σημαντική. Ούτως, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το Συμβούλιο πρέπει να αναπέμπει την πρόταση στο Κοινοβούλιο στις περιπτώσεις που το τελικώς θεσπισθέν κείμενο, θεωρούμενο στο σύνολό του, διαφέρει ουσιωδώς από αυτό επί του οποίου ζητήθηκε η γνώμη του Κοινοβουλίου. Εν προκειμένω, η Οσέ NV θεωρεί ότι οι διαφορές μεταξύ των δύο κειμένων είναι σημαντικές, καθότι μια διάταξη παρέχουσα στα κράτη μέλη, στα οποία ισχύει σύστημα πιστώσεως φόρου, τη δυνατότητα να επιβάλλουν παρακράτηση στην πηγή επί των διασυνοριακών διανομών κερδών, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει πίστωση φόρου, συνιστά ουσιώδη απόκλιση σε σχέση με το αρχικό κείμενο. Επομένως, έπρεπε να γίνει δεύτερη διαβούλευση με τα δύο αυτά όργανα όσον αφορά τις αλλαγές που οδήγησαν στη θέσπιση του άρθρου 7, παράγραφος 2.

- 94 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το Συμβούλιο και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν πάσχει ουδέν τυπικό ή διαδικαστικό ελάττωμα ικανό να επηρεάσει το κύρος του.
- 95 Ισχυρίζονται ότι η ύπαρξη γενικής αιτιολογίας της οδηγίας, ως προς το σύνολό της και ως προς τα κύρια στοιχεία της, είναι επαρκής. Δεν είναι αναγκαίο να υπάρχει ειδική αιτιολογία για καθεμία από τις παραγράφους και τα εδάφια μιας οδηγίας, ειδικότερα όταν η επίδικη διάταξη απλώς και μόνο ρυθμίζει ή διευκρινίζει μια λεπτομέρεια κατά τρόπο σύμφωνο με τον σκοπό της οδηγίας. Συγκεκριμένα, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν αποτελεί, κατ' ουσίαν, παρά την από τεχνικής απόψεως ρύθμιση μιας λεπτομέρειας, σύμφωνα με τη γενική οικονομία της οδηγίας, και αποβλέπει στο να διευκολύνει την αλληλεπίδραση μεταξύ της οδηγίας και ορισμένων συμβάσεων περί διπλής φορολογίας που επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό.
- 96 Για τον ίδιο λόγο, η εισαγωγή του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν αποτελεί ουσιώδη τροποποίηση της προτάσεως που είχε υποβληθεί στο Κοινοβούλιο στο πλαίσιο της διαβουλεύσεως. Η εν λόγω τροποποίηση δεν θίγει ούτε τον πυρήνα του διατακτικού της οδηγίας ούτε την ουσία της αυτή καθ' εαυτή. Η ίδια λογική ισχύει όσον αφορά τη διαβούλευση με την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή.

*Απάντηση του Δικαστηρίου*

- 97 Όσον αφορά την προβαλλόμενη έλλειψη αιτιολογίας του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η έκταση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως εξαρτάται από τη φύση της οικείας πράξεως και ότι, όταν πρόκειται για πράξεις γενικής εφαρμογής, η αιτιολογία μπορεί να περιορίζεται στο να αναφέρει, αφενός, την όλη κατάσταση που οδήγησε στην έκδοσή της και, αφετέρου, τους γενικούς στόχους που επιδιώκει (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 1998, C-150/94, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1998, σ. I-7235, σκέψη 25, και C-284/94, Ισπανία κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1998, σ. I-7309, σκέψη 28, καθώς και την απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2000, C-168/98, Λουξεμβούργο κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, Συλλογή 1998, σ. I-9131, σκέψη 62).
- 98 Περαιτέρω, το Δικαστήριο έκρινε επανειλημμένως ότι, αν η αμφισβητούμενη πράξη αποκαλύπτει το ουσιώδες του επιδιωκόμενου από το κοινοτικό όργανο σκοπού, θα ήταν υπερβολικό να απαιτηθεί ειδική αιτιολογία για καθεμία από τις τεχνικές επιλογές που οδήγησαν σ' αυτή (προπαρατεθείσες αποφάσεις Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου, σκέψη 26, Ισπανία κατά Συμβουλίου, σκέψη 30, και Λουξεμβούργο κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, σκέψη 62).
- 99 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 57 των προτάσεών του, από την αιτιολογία της οδηγίας προκύπτει σαφώς ο γενικός σκοπός που επιδιώκει, ήτοι η φορολογική ουδετερότητα των πράξεων διασυνοριακής διανομής των κερδών. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η αιτιολογία αυτή αρκεί για να καλύψει επίσης την επιφύλαξη υπέρ της εφαρμογής των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό, ήτοι το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

- 100 Όσον αφορά την απουσία διαβουλεύσεως με το Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η υποχρέωση διαβουλεύσεως με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο κατά τη νομοθετική διαδικασία, στις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη περιπτώσεις, συνεπάγεται την υποχρέωση νέας διαβουλεύσεως οσάκις το τελικώς εγκριθέν κείμενο, εξεταζόμενο στο σύνολό του, αποκλίνει ουσιωδώς από εκείνο επί του οποίου το Κοινοβούλιο έχει ήδη γνωμοδοτήσει (βλ., υπ' αυτή την έννοια, τις αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 1997, C-392/95, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1997, σ. I-3213, σκέψη 15, και της 11ης Νοεμβρίου 1997, C-408/95, Eurotunnel κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6315, σκέψη 46).
- 101 Πρέπει να εξεταστεί αν η εισαγωγή του άρθρου 7, παράγραφος 2, στο κείμενο της οδηγίας συνιστά ουσιώδη τροποποίηση σε σχέση με το κείμενο που υποβλήθηκε προς διαβούλευση στο Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή.
- 102 Στο μέτρο που το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας επιτρέπει μόνον την εφαρμογή ειδικών εθνικών ή συμβατικών φορολογικών συστημάτων, εφόσον αυτά είναι σύμφωνα με τον σκοπό της οδηγίας, όπως αυτός ορίζεται στην τρίτη αιτιολογική της σκέψη και υπενθυμίζεται στη σκέψη 45 της παρούσας απόφασης, η εισαγωγή του άρθρου 7, παράγραφος 2, στο κείμενο της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ως τεχνική προσαρμογή και δεν συνιστά ουσιώδη τροποποίηση που να χρήζει δεύτερης διαβουλεύσεως με το Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή.
- 103 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι από την εξέταση του τρίτου ερωτήματος δεν προέκυψαν τυπικά ή διαδικαστικά ελαττώματα ικανά να επηρεάσουν το κύρος του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.



## Επί των δικαστικών εξόδων

104 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου 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 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 των ερωτημάτων που του υπέβαλαν με διάταξη της 6ης Φεβρουαρίου 2001 οι Special Commissioners of Income Tax (Ηνωμένο Βασίλειο), αποφαινεται:

- 1) Φόρος όπως η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 %, καθόσον πλήττει τα μερίσματα που διανέμει η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική στην εδρεύουσα σε

άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία, συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η θυγατρική στη μητρική της εταιρία υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών. Αντιθέτως, κατά το μέτρο που πλήττει την πίστωση φόρου στην οποία η διανομή των μερισμάτων γεννά δικαίωμα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η ίδια επιβάρυνση δεν αποτελεί παρακράτηση φόρου στην πηγή απαγορευόμενη από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας

- 2) Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει φορολογία όπως η προβλεπόμενη από την επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση περί διπλής φορολογίας επιβάρυνση του 5 %, ακόμη και αν η επιβάρυνση αυτή, κατά το μέτρο που εφαρμόζεται στα μερίσματα που καταβάλλει η θυγατρική στη μητρική της εταιρία, συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 3) Από την εξέταση του τρίτου ερωτήματος δεν προέκυψαν τυπικά ή διαδικαστικά ελαττώματα ικανά να επηρεάσουν το κύρος του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας.

Wathelet

Edward

La Pergola

Jann

Rosas

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 25 Σεπτεμβρίου 2003.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

M. Wathelet