

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)  
της 6ης Μαρτίου 2007\*

Στην υπόθεση C-292/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (Γερμανία) με απόφαση της 24ης Ιουνίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιουλίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

**Wienand Meilicke,**

**Heidi Christa Weyde,**

**Marina Stöffler**

κατά

**Finanzamt Bonn-Innenstadt,**

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen και J. Klučka, προέδρους τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, J. Malenovský, U. Lohmus και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano και στη συνέχεια C. Stix-Hackl  
γραμματείς: B. Fülöp και K. Sztranc-Stawiczek, υπάλληλοι διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Σεπτεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι W. Meilicke, H. C. Weyde και M. Stöffler, εκπροσωπούμενοι από τους W. Meilicke και R. Portner, Rechtsanwälte,

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Quassowski, A. Tiemann και R. Stotz, επικουρούμενους από τον K.-T. Stopp, Rechtsanwalt,
  
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον T. Ward, barrister,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα A. Tizzano που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Νοεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τη διάταξη επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας της 7ης Απριλίου 2006 και κατόπιν της συνεδριάσεως της 30ής Μαΐου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι W. Meilicke, H. C. Weyde και M. Stöffler, εκπροσωπούμενοι από τους W. Meilicke και D. E. Rabback, Rechtsanwälte,

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma, R. Stotz και V. Rietmeyer,
  
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Boček,
  
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,
  
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη,
  
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. M. Rodríguez Cárcamo,
  
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Gracia,
  
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις R. Somssich και A. Müller,

- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον M. de Grave,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Wistrand και A. Falk,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον P. Baker, QC,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και R. Lyal,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα C. Stix-Hackl που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 5ης Οκτωβρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.
  
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των W. Meilicke, H. C. Weyde και M. Stöffler, υπό την ιδιότητά τους ως κληρονόμων του Heinz Meilicke, ο οποίος απεβίωσε στις 3 Μαΐου 1997, και, αφετέρου, του Finanzamt Bonn-Innenstadt (στο εξής: Finanzamt), ως προς τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανεμήθηκαν στον αποβιώσαντα κατά τα έτη 1995 έως 1997 από εταιρίες εγκατεστημένες στη Δανία και στις Κάτω Χώρες.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το κοινοτικό δίκαιο*

- 3 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4, με επικεφαλίδα «Κεφάλαια και πληρωμές», του τίτλου III, με επικεφαλίδα «Η ελεύθερη

κυκλοφορία των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων», του τρίτου μέρους της Συνθήκης ΕΚ που αναφέρεται στις πολιτικές της Κοινότητας, ορίζει:

«Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

4 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ προβλέπει:

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

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

[...]»

5 Το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ διαλαμβάνει:

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

*Το γερμανικό δίκαιο που ίσχυε κατά τα έτη 1995 έως 1997*

- 6 Σύμφωνα με τα άρθρα 1, 2 και 20 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) της 7ης Σεπτεμβρίου 1990 (BGBl. 1990 I, σ. 1898), όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993 (BGBl. 1993 I, σ. 1569, στο εξής EStG), τα μερίσματα που διανέμονται σε ένα πρόσωπο που κατοικεί και επομένως υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία φορολογούνται στη Γερμανία ως εισοδήματα από κεφάλαια.
  
- 7 Σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας εταιριών (Körperschaftsteuergesetz) της 11ης Μαρτίου 1991 (BGBl. 1991 I, σ. 638), όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, τα μερίσματα που διανέμονται από κεφαλαιουχικές εταιρίες που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία φορολογούνται βάσει του φόρου αυτού με ποσοστό 30 %. Το γεγονός αυτό συνεπάγεται διανομή ποσοστού 70 % των κερδών πριν από την επιβολή του φόρου και πίστωση φόρου σε ύψος 30/70, ήτοι 3/7 των διανεμομένων μερισμάτων.
  
- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφος 2, σημείο 3, του EStG, η εν λόγω πίστωση φόρου εφαρμόζεται μόνο στα διανεμόμενα μερίσματα κεφαλαιουχικών εταιριών που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία. Κατά συνέπεια, οι υποκείμενοι κατά κύριο λόγο στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία δικαιούνται την εν λόγω πίστωση φόρου όταν εισπράττουν μερίσματα γερμανικών εταιριών, αλλά δεν την δικαιούνται όταν εισπράττουν μερίσματα αλλοδαπών εταιριών.



## Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Ο αποβιώσας Heinz Meilicke, που κατοικούσε στη Γερμανία, είχε στην κατοχή του μετοχές εταιριών εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες και στη Δανία. Κατά τα έτη 1995 έως 1997, εισέπραξε από αυτές μερίσματα συνολικού ποσού 39 631,32 DEM, ήτοι 20 263,17 ευρώ.
  
- 10 Με έγγραφο της 30ής Οκτωβρίου 2000, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ζήτησαν από το Finanzamt πίστωση φόρου ίση με τα 3/7 των μερισμάτων αυτών προκειμένου να τα εκπέσουν από τον φόρο εισοδήματος που επιβλήθηκε επ' ονόματι του Heinz Meilicke.
  
- 11 Το Finanzamt απέρριψε την αίτηση αυτή, με την αιτιολογία ότι μόνον ο φόρος εταιριών εταιρίας που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία μπορεί να συμψηφισθεί με τον φόρο εισοδήματος.
  
- 12 Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης άσκησαν κατά της απόφασης αυτής προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln.

- 13 Υπό τις περιστάσεις αυτές το Finanzgericht Köln ανέστειλε τη διαδικασία και αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει το άρθρο 36, παράγραφος 2, σημείο 3, του EStG κατά το οποίο στον φόρο εισοδήματος συμψηφίζεται ο φόρος εταιριών εταιρίας ή ενώσεως προσώπων που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση σε ύψος 3/7 των εσόδων υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1 ή 2, του EStG, προς το άρθρο 56, παράγραφος 1, EK και το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, EK;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

#### *Επί της ουσίας*

- 14 Όπως επεσήμαναν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, το Finanzgericht Köln υπέβαλε την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης πριν εκδοθεί η απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477).
- 15 Με τη σκέψη 54 της απόφασης αυτής το Δικαστήριο θεώρησε ότι κατά τον υπολογισμό πίστωσης φόρου που χορηγείται σε μέτοχο ο οποίος υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία και εισέπραξε μερίσματα από εταιρία

εγκατεστημένη στη Σουηδία πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που κατέβαλε πράγματι η εγκατεστημένη σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος εταιρία, όπως προκύπτει από τους γενικούς κανόνες που διέπουν τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης καθώς και του φορολογικού συντελεστή του φόρου εταιριών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος.

- 16 Από τον φάκελο που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια των οικείων ετών, ο συντελεστής του φόρου εταιριών ήταν 34 % στη Δανία και 35 % στις Κάτω Χώρες. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, με τις παρατηρήσεις τους ενώπιον του Δικαστηρίου, υποστήριξαν ότι η αίτηση που υπέβαλαν στη γερμανική φορολογική αρχή θα έπρεπε να θεωρηθεί ως διεκδίκηση πίστωσης φόρου ύψους όχι 3/7 των εισοδημάτων υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 ή 2, του EStG, αλλά 34/66 των εν λόγω εισοδημάτων για τα μερίσματα δανικής προελεύσεως και 35/65 για τα μερίσματα ολλανδικής προελεύσεως.
- 17 Η Γερμανική Κυβέρνηση, υποστηρίζοντας ότι η προπαρατεθείσα απόφαση Manninen δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στη διαφορά της κύριας δίκης, ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο του συστήματος πλήρους συμψηφισμού που προβλέπεται από τη γερμανική νομοθεσία για τις διανομές μερισμάτων εθνικής προελεύσεως, το κλάσμα των 3/7 των μερισμάτων που προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία δεν αποτελεί κατ' αποκοπή συμψηφισμό, αλλά συνδέεται με το ύψος του συντελεστή φόρου εταιριών ποσοστού 30 % σε περίπτωση διανομής μερισμάτων. Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν είναι επομένως δυνατό να δοθεί πίστωση φόρου ύψους 3/7 των διανεμόμενων μερισμάτων, μη συνδεδεμένη με τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στα διανεμόμενα κέρδη, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φόρου εταιριών του κράτους μέλους, στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία.
- 18 Με τα δεδομένα αυτά, το αιτούν δικαστήριο, με το προδικαστικό του ερώτημα, ζητεί να μάθει, στην ουσία, εάν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση βάσει της οποίας, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από

κεφαλαιουχική εταιρία, μέτοχος που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος δικαιούται πίστωση φόρου, η οποία υπολογίζεται σε συνάρτηση με τον φορολογικό συντελεστή των διανεμομένων κερδών, όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά όχι όταν η εν λόγω εταιρία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

19 Κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (αποφάσεις της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 19, και Manninen, όπ.π., σκέψη 19).

20 Όμως, φορολογική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, αποτελεί περιορισμό υπό την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ.

21 Πράγματι, η πίστωση φόρου που προβλέπεται από την επίδικη στην κύρια δίκη γερμανική φορολογική ρύθμιση στοχεύει, όπως και η πίστωση φόρου που προβλέπει η περιγραφόμενη στην απόφαση Manninen φινλανδική φορολογική ρύθμιση, στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των κερδών των γερμανικών εταιριών που διανέμονται στους μετόχους συμψηφίζοντας τον φόρο που οφείλει η εταιρία η οποία διανέμει μερίσματα ως φόρο εταιριών με τον φόρο που οφείλει ο

μέτοχος ως φόρο εισοδήματος από κεφάλαιο. Από ένα τέτοιο σύστημα προκύπτει ότι, εν τέλει, τα μερίσματα δεν φορολογούνται πλέον στο επίπεδο του μετόχου παρά μόνο στο μέτρο που δεν έχουν ήδη φορολογηθεί ως διανεμόμενα κέρδη στο επίπεδο της εταιρίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 20).

- 22 Αφού η πίστωση φόρου εφαρμόζεται μόνο στα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες στη Γερμανία, η εν λόγω ρύθμιση αδικεί τους υποκειμένους, κατά κύριο λόγο, στον φόρο εισοδήματος σε αυτό το κράτος μέλος, οι οποίοι εισπράττουν μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη. Πράγματι, τα πρόσωπα αυτά φορολογούνται χωρίς να δικαιούνται τον συμψηφισμό του φόρου εισοδήματος από κεφάλαια με τον φόρο εταιριών που οφείλεται από τις εταιρίες αυτές στο κράτος εγκατάστασής τους (βλ., υπό αυτή την έννοια, απόφαση Manninen, όπ.π. σκέψη 20).
- 23 Επομένως, η επίδικη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση μπορεί να αποτρέψει τους υποκειμένους, κατά κύριο λόγο, στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες.
- 24 Αντιστρόφως, η ρύθμιση αυτή μπορεί να συνεπάγεται για τις εταιρίες αυτές περιοριστικά αποτελέσματα, υπό την έννοια ότι αποτελεί, εις βάρος των εν λόγω εταιριών, τροχοπέδη για τη συγκέντρωση κεφαλαίων στη Γερμανία. Πράγματι, στο μέτρο που τα μερίσματα μη γερμανικής προελεύσεως φορολογούνται δυσμενέστερα από τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες στη Γερμανία, οι μετοχές εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που κατοικούν στη Γερμανία από τις μετοχές εταιριών που έχουν την έδρα τους σε αυτό το κράτος μέλος (βλ. απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000,

C-35/98, Verkooyen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 35· απόφαση Manninen, όπ.π., σκέψη 23, και απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 64).

- 25 Η Γερμανική Κυβέρνηση, επικαλούμενη τις αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249) και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305), υποστηρίζει ότι η επίδικη στην κύρια δίκη ρύθμιση δικαιολογείται από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.
- 26 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, αφενός, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο σ' αυτή την αιτιολογία πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (απόφαση Manninen, όπ.π., σκέψη 42).
- 27 Αφετέρου, το επιχείρημα που στηρίζεται στην ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκει η συγκεκριμένη φορολογική ρύθμιση (απόφαση Manninen, όπ.π., σκέψη 43).
- 28 Ακόμα και αν η γερμανική φορολογική ρύθμιση στηρίζεται στον σύνδεσμο μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμιστικής φορολογικής επιβάρυνσης, προβλέποντας ότι η πίστωση φόρου που χορηγείται στον μέτοχο ο οποίος υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία υπολογίζεται αναλόγως του

φόρου εταιριών που οφείλει η εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος εταιρία για τα κέρδη που διανέμει, μια τέτοια ρύθμιση δεν είναι αναγκαία για τη διατήρηση της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Manninen, όπ.π., σκέψη 45).

29 Πράγματι, ο επιδιωκόμενος από τη γερμανική φορολογική ρύθμιση σκοπός έγκειται στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των κερδών των εταιριών που διανέμονται υπό τη μορφή μερισμάτων. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, η συνοχή του εν λόγω φορολογικού συστήματος εξασφαλίζεται εφόσον διατηρείται η σχέση μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που χορηγείται στον μέτοχο και του οφειλομένου ως φόρου εταιριών φόρου. Ως εκ τούτου, σε περίπτωση όπως της κύριας δίκης, η χορήγηση, σε μέτοχο που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία και κατέχει μετοχές εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, πίστωσης φόρου που υπολογίζεται αναλόγως του φόρου τον οποίο οφείλει η εταιρία ως φόρο εταιριών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος δεν θα έθιγε τη συνοχή του γερμανικού φορολογικού συστήματος και θα συνιστούσε μέτρο λιγότερο περιοριστικό για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από το μέτρο που προβλέπει η γερμανική φορολογική ρύθμιση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Manninen, όπ.π., σκέψη 46).

30 Βεβαίως, η χορήγηση πίστωσης φόρου στο πλαίσιο του φόρου εταιριών που οφείλεται σε άλλο κράτος μέλος θα συνεπαγόταν, για την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μείωση των φορολογικών εσόδων της σε σχέση με τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί για τη δικαιολόγηση μέτρου το οποίο κατ' αρχήν αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία (προπαρτεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 59, και Manninen, σκέψη 49).

- 31 Κατόπιν των προεκτεθέντων, η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε είναι ότι τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κεφαλαιουχική εταιρία, μέτοχος που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος δικαιούται πίστωση φόρου, που υπολογίζεται σε σχέση με τον φορολογικό συντελεστή των διανεμομένων κερδών στο πλαίσιο του φόρου εταιριών, όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος, ενώ δεν τη δικαιούται όταν η εν λόγω εταιρία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

*Επί των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας απόφασης*

- 32 Η Γερμανική Κυβέρνηση, με τις παρατηρήσεις της, επικαλέστηκε τη δυνατότητα του Δικαστηρίου να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας απόφασης, σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι εθνική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, αντιβαίνει στα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.
- 33 Η εν λόγω κυβέρνηση, προς στήριξη του αιτήματός της, αφενός, επέστησε την προσοχή του Δικαστηρίου στις βαριές οικονομικές συνέπειες που θα είχε μια απόφαση με παρόμοιο περιεχόμενο. Αφετέρου, προέβαλε τον ισχυρισμό ότι, πριν την έκδοση της προπαρατεθείσας απόφασης Verkoijen, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θεώρησε ότι η επίδικη ρύθμιση ήταν σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο.



- 34 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία η ερμηνεία που το Δικαστήριο δίδει σε κανόνα του κοινοτικού δικαίου, ασκώντας την αρμοδιότητα που του έχει αναγνωριστεί με το άρθρο 234 ΕΚ, δια φωτίζει και διευκρινίζει την έννοια και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ. Επομένως, ο κανόνας που έχει ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμα και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον, εξάλλου, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων η σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφορά (βλ. ιδίως αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-347/00, Barreira Pérez, Συλλογή 2002, σ. I-8191, σκέψη 44, και της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης, Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 41).
- 35 Μόνον κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει προκειμένου να τεθούν υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 23ης Μαΐου 2000, C-104/98, Buchner κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-3625, σκέψη 39, καθώς και Linneweber και Ακριτίδης, όπ.π., σκέψη 42).
- 36 Κατά πάγια νομολογία, ο περιορισμός αυτός μπορεί να γίνει μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της αιτηθείσας ερμηνείας (αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra, Συλλογή 1988, σ. 355, σκέψη 13, και 24/86, Blaizot, Συλλογή 1986, σ. 379, σκέψη 28· της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90, Legros κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-4625, σκέψη 30· της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 142, και της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co., Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 57).

- 37 Πράγματι, χρειάζεται οπωσδήποτε ένα μοναδικό χρονικό σημείο καθορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αιτηθείσας ερμηνείας που το Δικαστήριο δίνει σε μια διάταξη του κοινοτικού δικαίου. Συναφώς, η αρχή σύμφωνα με την οποία περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφαινεται επί της αιτηθείσας ερμηνείας εγγυάται την ίση μεταχείριση των κρατών μελών και των λοιπών διαδικών απέναντι στο κοινοτικό δίκαιο και πληροί με τον τρόπο αυτό τα επιτασσόμενα από την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 38 Η αιτηθείσα με την υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ερμηνεία αφορά τη φορολογική μεταχείριση που ένα κράτος μέλος οφείλει να προβλέπει, στο πλαίσιο ενός εθνικού συστήματος που αποσκοπεί στην πρόληψη ή τον μετριασμό της διπλής οικονομικής φορολόγησης, για τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Συναφώς, από τη σκέψη 62 της προπαρατεθείσας απόφασης Verkooyen προκύπτει ότι το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει νομοθετική διάταξη κράτους μέλους που εξαρτά την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, στον οποίο υπόκεινται τα μερίσματα που διανέμονται σε μετόχους φυσικά πρόσωπα, από την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω μερίσματα διανέμονται από εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο εν λόγω κράτος μέλος.
- 39 Έτσι, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Δικαστήριο δεν περιόρισε τα διαχρονικά αποτελέσματα της εν λόγω απόφασης.
- 40 Εξάλλου, οι τεθείσες με την προπαρατεθείσα απόφαση Verkooyen αρχές, οι οποίες έτσι διευκρίνισαν τα επιτασσόμενα από την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στον τομέα των μερισμάτων που διανέμονται σε πρόσωπα που κατοικούν σε κράτος μέλος από εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, επιβεβαιώθηκαν από την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz (Συλλογή 2004, σ. I-7063) και την προπαρατεθείσα απόφαση Manninen (βλ. επίσης προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 215).

- 41 Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας απόφασης.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 42 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κεφαλαιουχική εταιρία, μέτοχος που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος δικαιούται πίστωση φόρου, που υπολογίζεται σε σχέση με τον φορολογικό συντελεστή των διανεμομένων κερδών στο πλαίσιο του φόρου εταιριών, όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος, ενώ δεν τη δικαιούται όταν η εν λόγω εταιρία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.**

(υπογραφές)