

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)  
της 12ης Δεκεμβρίου 2006\*

Στην υπόθεση C-374/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 25ης Αυγούστου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Αυγούστου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

**Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation**

κατά

**Commissioners of Inland Revenue**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (εισηγητή), R. Schintgen και J. Klučka, προέδρους τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, M. Pešič, J. Malenovský και U. Lõhmus, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed  
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Νοεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, εκπροσωπούμενοι από τους G. Aaronson και D. Milne, QC, καθώς και τους P. Farmer και D. Cavender, barristers,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις E. O'Neill και C. Gibbs, επικουρούμενες από τον G. Barling, QC, καθώς και τους D. Ewart και J. Stratford, barristers,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και U. Forsthoff,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. C. Gracia,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. J. O'Hagan, επικουρούμενο από τους A. M. Collins, SC, και G. Clohessy, BL,

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
  
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τους H. G. Sevenster και M. De Grave,
  
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Guimaraes-Purokoski,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ, 56 ΕΚ, 57 ΕΚ και 58 ΕΚ.
  
- 2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, ορισμένων ομίλων εταιριών και, αφετέρου, των Commissioners of Inland Revenue (φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου) σχετικά με την άρνηση της εν λόγω αρχής να χορηγήσει στις αλλοδαπές εταιρίες πίστωση φόρου για τα μερίσματα που τους κατέβαλαν ημεδαπές εταιρίες.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Το άρθρο 4, 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 εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), ορίζει:

«Όταν μητρική εταιρία, υπό την ιδιότητά της ως εταιρού της θυγατρικής εταιρίας της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία:

- είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,
- είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το ποσό του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρία κατ' εφαρμογή των διατάξεων παρέκκλισης του άρθρου 5, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου.»

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 4 Δυνάμει της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογικής νομοθεσίας, όλες οι εγκατεστημένες σε αυτό το κράτος μέλος εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών στο κράτος αυτό για τα κέρδη που πραγματοποιούν κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως.

- 5 Από το 1973, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας εφαρμόζει σύστημα φορολογίας, ονομαζόμενο «μερικού συμψηφισμού», στο πλαίσιο του οποίου, προς αποφυγή της οικονομικής διπλής φορολογίας, οσάκις μια ημεδαπή εταιρία διανέμει κέρδη, παρέχεται στους μετόχους δυνατότητα μερικού συμψηφισμού του καταβληθέντος από την εταιρία αυτή φόρου εταιριών. Μέχρι τις 6 Απριλίου 1999, το σύστημα αυτό στηριζόταν αφενός στην προκαταβολή, από τη διανέμουσα εταιρία, του φόρου εταιριών και αφετέρου στο δικαίωμα πίστωσης φόρου που παρεχόταν στους δικαιούχους των μερισμάτων.

#### Η προκαταβολή του φόρου εταιριών

- 6 Κατά το άρθρο 14 του νόμου του 1988, περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988, στο εξής: ICTA), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που διανέμει μερίσματα στους μετόχους της υποχρεούται να προκαταβάλει φόρο εταιριών (advance corporation tax, στο εξής: ACT), υπολογιζόμενο επί του ποσού ή της αξίας της διανομής.
- 7 Η εταιρία έχει δικαίωμα να συμψηφίσει, μέχρι ορισμένο όριο, τον ACT που κατέβαλε λόγω διανομής κερδών, στην οποία προέβη εντός μιας χρήσεως, με τον φόρο εταιριών που οφείλει για τη χρήση αυτή (mainstream corporation tax). Αν ο φόρος εταιριών που οφείλει η εταιρία δεν αρκεί για να συμψηφιστεί εξ ολοκλήρου ο ACT, ο επιπλέον ACT μπορεί να μεταφερθεί είτε σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη χρήση είτε στις θυγατρικές εταιρίες της εταιρίας αυτής, οι οποίες μπορούν να τον συμψηφίσουν με το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλουν οι ίδιες. Ο επιπλέον ACT μπορεί να μεταφερθεί μόνο σε θυγατρικές εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο.

- 8 Οι εγκατεστημένοι στο Ηνωμένο Βασίλειο όμιλοι εταιριών μπορούν επίσης να επιλέξουν να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλων εταιριών, το οποίο επιτρέπει στις εταιρίες που ανήκουν στον όμιλο να μην καταβάλλουν ACT μέχρις ότου η μητρική εταιρία του ομίλου προβεί σε διανομή μερισμάτων. Το σύστημα αυτό, το οποίο αποτέλεσε αντικείμενο της αποφάσεως της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727), δεν εξετάζεται στην υπό κρίση υπόθεση.

Η πίστωση φόρου που παρέχεται στους μετόχους που είναι κάτοικοι ημεδαπής

- 9 Κατ' εφαρμογή του άρθρου 208 του ICTA, μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από επίσης εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία δεν οφείλει φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.
- 10 Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 231, παράγραφος 1, του ICTA, η καταβολή ACT λόγω διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία σε άλλη ημεδαπή εταιρία συνεπάγεται για τη δεύτερη εταιρία δικαίωμα μερικής πίστωσης του ACT που κατέβαλε η πρώτη. Κατά το άρθρο 238, παράγραφος 1, του ICTA, το άθροισμα καταβληθέντος μερίσματος και πίστωσης φόρου αποτελεί, για τη δικαιούχο εταιρία, «απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις» (franked investment income).
- 11 Η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία μερίσματα, των οποίων η διανομή συνεπάγεται δικαίωμα πίστωσης φόρου, μπορεί να συμψηφίσει τον καταβληθέντα από την άλλη εταιρία ACT με τον ACT που θα οφείλει η ίδια όταν διανεμίει μερίσματα στους μετόχους της, και έτσι να καταβάλει μόνον τον υπόλοιπο ACT.

- 12 Σύμφωνα με το κλιμάκιο F του ICTA, τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Ηνωμένου Βασιλείου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπές εταιρίες. Έχουν, ωστόσο, δικαίωμα μερικής πίστωσης του ACT που κατέβαλε η εταιρία. Το φυσικό πρόσωπο μπορεί είτε να συμψηφίσει το ποσό της πίστωσης με τον φόρο εισοδήματος που οφείλει για το μερίσμα είτε να εισπράξει το ποσό αυτό, αν η πίστωση υπερβαίνει τον φόρο που το εν λόγω πρόσωπο οφείλει.
- 13 Συνέπεια των διατάξεων αυτών είναι ότι τα διανεμόμενα από τις ημεδαπές εταιρίες κέρδη φορολογούνται καταρχάς στο επίπεδο των εταιριών, στο δε επίπεδο του τελικού μετόχου φορολογούνται μόνον αν ο φόρος εισοδήματος που τον βαρύνει υπερβαίνει το ποσό της πίστωσης φόρου που δικαιούται.

Η κατάσταση των μετόχων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής

- 14 Οι μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος καταρχήν μόνο για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν εντός αυτού του κράτους, περιλαμβανομένων των μερισμάτων από εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος εταιρία. Ωστόσο, κατά το άρθρο 233, παράγραφος 1, του ICTA, μια αλλοδαπή εταιρία που δεν δικαιούται πίστωση φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπόκειται στο κράτος αυτό σε φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.
- 15 Αντιθέτως, μια αλλοδαπή εταιρία που δικαιούται πλήρη ή μερική πίστωση φόρου στο εν λόγω κράτος μέλος δυνάμει συναφθείσας από το Ηνωμένο Βασίλειο συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ) υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος μέλος αυτό για τα μερίσματα που εισπράττει από ημεδαπή εταιρία.

- 16 Ομοίως, ένα φυσικό πρόσωπο που δεν είναι κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου υπόκειται, καταρχήν, σε φόρο εισοδήματος σε αυτό το κράτος μέλος για τα προερχόμενα από αυτό το κράτος μερίσματα, πλην όμως, αν το εν λόγω πρόσωπο δεν δικαιούται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας ή βάσει ΣΑΔΦ, πίστωση φόρου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο εν λόγω κράτος για τα μερίσματα αυτά.
- 17 Βάσει των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει με άλλα κράτη μέλη ή με τρίτες χώρες, το Ηνωμένο Βασίλειο διατηρεί μεν, κατά κανόνα, το δικαίωμα να φορολογεί τα μερίσματα που καταβάλλουν πρόσωπα εγκατεστημένα στην ημεδαπή σε άλλα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή, ωστόσο οι εν λόγω συμβάσεις περιέχουν συχνά περιορισμούς ως προς τον φορολογικό συντελεστή που το Ηνωμένο Βασίλειο μπορεί να εφαρμόσει. Ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής διαφέρει ανάλογα με την περίπτωση και, ειδικότερα, ανάλογα με το αν η ΣΑΔΦ παρέχει στον μέτοχο πλήρη ή μερική πίστωση φόρου.
- 18 Ορισμένες ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο δεν παρέχουν δικαίωμα πίστωσης φόρου στις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος για τα μερίσματα που αυτές εισπράττουν από εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτό συμβαίνει, μεταξύ άλλων, με τις ΣΑΔΦ που έχουν συναφθεί με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και με την Ιαπωνία.
- 19 Άλλες ΣΑΔΦ παρέχουν πίστωση φόρου υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Η ΣΑΔΦ με το Βασίλειο των Κάτω Χωρών παρέχει στους μετόχους που είναι κάτοικοι αυτού του κράτους μέλους πλήρη πίστωση φόρου, αν κατέχουν λιγότερο από το 10% των δικαιωμάτων ψήφου στη διανεμούσα εταιρία, και μερική πίστωση φόρου, αν κατέχουν τουλάχιστον το 10% των δικαιωμάτων ψήφου.
- 20 Η ΣΑΔΦ με το Βασίλειο των Κάτω Χωρών περιέχει εξάλλου τη λεγόμενη ρήτρα «περιορισμού του ευεργετήματος», σύμφωνα με την οποία η προβλεπόμενη στην εν



λόγω σύμβαση πίστωση φόρου δεν παρέχεται αν η αλλοδαπή εταιρία μέτοχος ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος που έχει συνάψει με το Ηνωμένο Βασίλειο ΣΑΔΦ μη παρέχουσα πίστωση φόρου σε εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο.

- 21 Επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι οι διατάξεις αυτές της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου τροποποιήθηκαν σε μεγάλο βαθμό με τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 1998 (Finance Act 1998), ο οποίος έχει εφαρμογή σε διανομές μερισμάτων που πραγματοποιούνται μετά τις 6 Απριλίου 1999. Το νομικό πλαίσιο που περιγράφεται ανωτέρω είναι το ισχύον πριν την ημερομηνία αυτή.

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

- 22 Η υπόθεση της κύριας δίκης εκδικάζεται με τη διαδικασία «group litigation» [συνεκδίκαση ομοειδών υποθέσεων] και συνίσταται από υποθέσεις σχετικές με τον ACT, με αντικείμενο αιτήματα επιστροφής ή/και αποζημιώσεως κατά των Commissioners of Inland Revenue, τα οποία υποβλήθηκαν στο High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, μετά την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Metallgesellschaft κ.λπ.
- 23 Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικών ερωτημάτων του ίδιου αιτούντος δικαστηρίου, έκρινε, απαντώντας στο πρώτο ερώτημα που του υποβλήθηκε, ότι το άρθρο 43 της Συνθήκης ΕΚ απαγορεύει φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία δίνει στις εγκατεστημένες στο κράτος αυτό εταιρίες τη δυνατότητα υπαγωγής σε σύστημα φορολογίας που τους επιτρέπει να καταβάλλουν μερίσματα στη μητρική τους εταιρία χωρίς να υποχρεούνται να προκαταβάλλουν τον φόρο εταιριών, αν η μητρική εταιρία εδρεύει στο ίδιο κράτος, ενώ τους αρνείται τη δυνατότητα αυτή, αν η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος.

- 24 Απαντώντας στο δεύτερο ερώτημα που του υποβλήθηκε στην ίδια υπόθεση, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, οσάκις μια εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος θυγατρική εταιρία υποχρεούται να προκαταβάλει φόρο εταιριών επί των μερισμάτων που διανέμει στη μητρική της εταιρία η οποία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος ενώ, υπό παρόμοιες περιστάσεις, οι θυγατρικές εταιρίες των εγκατεστημένων στο πρώτο κράτος μητρικών εταιριών δύνανται να επιλέξουν σύστημα φορολογίας στο πλαίσιο του οποίου δεν έχουν τέτοια υποχρέωση, το άρθρο 43 της Συνθήκης επιβάλλει να παρέχεται στις ημεδαπές θυγατρικές και στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες ένα αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας, προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του οικείου ποσού ή αποζημίωση για την οικονομική ζημία που υπέστησαν προς όφελος των αρχών του οικείου κράτους μέλους κατόπιν της προκαταβολής του φόρου από τις θυγατρικές.
- 25 Στην κύρια δίκη, η σχετική με τον ACT διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου περιλαμβάνει τέσσερις διαφορετικές ομάδες υποθέσεων, από τις οποίες επελέγησαν τα κοινά ερωτήματα. Κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου, η ομάδα IV των υποθέσεων της κύριας δίκης απαρτιζόταν από 28 προσφυγές ομίλων εταιριών, στους οποίους ανήκε τουλάχιστον μια αλλοδαπή εταιρία, κατά της αρνήσεως των Commissioners of Inland Revenue να χορηγήσουν στην εν λόγω αλλοδαπή εταιρία πίστωση φόρου όταν αυτή εισπράττει μερίσματα από ημεδαπή εταιρία.
- 26 Οι τέσσερις υποθέσεις που το αιτούν δικαστήριο επέλεξε ως «αντιπροσωπευτικές» στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν προσφυγές τόσο ημεδαπών όσο και αλλοδαπών εταιριών που ανήκουν στο ίδιο όμιλο με τις ημεδαπές και εισέπραξαν μερίσματα από αυτές (στο εξής: προσφεύγουσες της κύριας δίκης). Πρόκειται για μερίσματα που καταβλήθηκαν μεταξύ 1974 και 1998 σε εταιρίες εγκατεστημένες στην Ιταλία (όμιλος Pirelli), στη Γαλλία (όμιλος Essilor) και στις Κάτω Χώρες (όμιλοι BMW και Sony).
- 27 Στην περίπτωση του ομίλου Pirelli η αλλοδαπή εταιρία κατέχει μειοψηφική συμμετοχή, τουλάχιστον 10%, στην ημεδαπή εταιρία, ενώ οι άλλες περιπτώσεις

αφορούν αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που ελέγχουν κατά 100 % την ημεδαπή θυγατρική. Όσον αφορά τις δύο εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες μητρικές εταιρίες, ανήκουν κατά 100 % η πρώτη σε εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία και η δεύτερη σε εταιρία εγκατεστημένη στην Ιαπωνία.

28 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι προσφυγές αυτές αφορούν ερωτήματα που έχουν ήδη υποβληθεί στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., αλλά στα οποία το Δικαστήριο δεν χρειάστηκε να δώσει απάντηση λόγω της απαντήσεώς του στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα. Ενώ, στην υπόθεση εκείνη, η χορήγηση πίστωσης φόρου εξετάστηκε μόνον ως εναλλακτική επιλογή αντί της επιστροφής του ACT ή της αποκαταστάσεως της ζημίας που προκλήθηκε λόγω της καταβολής του ACT, με τις προσφυγές ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ζητείται ευθέως η χορήγηση πίστωσης φόρου.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές το High Court of Justice (Αγγλία και Ουαλλία), Chancery Division, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 43 ΕΚ ή το άρθρο 56 ΕΚ (σε συνδυασμό με τα άρθρα 57 και 58 ΕΚ) (ή οι προϊσχύσασες διατάξεις):

α) σε ένα κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο):

i) να θεσπίζει και να διατηρεί σε ισχύ νομοθεσία η οποία παρέχει πλήρη πίστωση φόρου για μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Α (στο εξής: επίμαχα μερίσματα) σε μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα και κατοικούν στο κράτος μέλος Α,

ii) να εφαρμόζει διάταξη ορισμένων διεθνών συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί με ορισμένα άλλα κράτη μέλη και με τρίτες χώρες, δυνάμει της οποίας παρέχεται δικαίωμα πλήρους πίστωσης φόρου (μείον τον οφειλόμενο φόρο όπως προβλέπεται συναφώς στις συμβάσεις αυτές) όσον αφορά τα επίμαχα μερίσματα σε μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα και κατοικούν σ' αυτά τα άλλα κράτη μέλη ή στις τρίτες χώρες,

αλλά να μην παρέχει πίστωση φόρου (πλήρη ή μερική), όταν τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο) σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Β (όπως η Γερμανία) ούτε βάσει της εθνικής νομοθεσίας ούτε βάσει διατάξεων συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, συναφθείσας μεταξύ των κρατών αυτών;

β) Σε ένα κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο), να εφαρμόζει μεν διάταξη της εφαρμοστέας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, που παρέχει δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου για τα επίμαχα μερίσματα σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Γ (όπως είναι οι Κάτω Χώρες), αλλά να μην παρέχει το δικαίωμα αυτό σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Β (όπως είναι η Γερμανία), όταν η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών Α και Β δεν περιέχει διάταξη που να προβλέπει δικαίωμα μερικής πίστωσης;

γ) Σε ένα κράτος μέλος Α (όπως το Ηνωμένο Βασίλειο) να μην παρέχει δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου για τα επίμαχα μερίσματα σε εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Γ (όπως είναι οι Κάτω Χώρες), η οποία ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος Β (όπως είναι η Γερμανία), όταν το κράτος μέλος Α εφαρμόζει διατάξεις συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας οι οποίες παρέχουν τέτοιο δικαίωμα:

i) σε εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Γ οι οποίες ελέγχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα στο κράτος μέλος Γ,

ii) σε εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Γ οι οποίες ελέγχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα σε κράτος μέλος Δ (όπως είναι η Ιταλία), όταν στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών Α και Δ υπάρχει διάταξη παρέχουσα δικαίωμα μερικής πίστωσης φόρου για τα επίμαχα μερίσματα,

iii) σε εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος Δ, ανεξάρτητα από το ποιος ελέγχει τις εταιρίες αυτές;

δ) Διαφοροποιείται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα, υπό γ', αν η εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Γ εταιρία ελέγχεται όχι από εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος Β, αλλά από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα;

2) Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα, υπό α' έως γ' είναι καταφατική, εν όλω ή εν μέρει, ποιες αρχές θέτει το κοινοτικό δίκαιο όσον αφορά τα δικαιώματα και τα μέσα ένδικης προστασίας που υφίστανται στο πλαίσιο των περιστάσεων που περιγράφονται στα ως άνω ερωτήματα; Ειδικότερα:

α) Υποχρεούται το κράτος μέλος Α να χορηγήσει:

i) πλήρη πίστωση φόρου ή να καταβάλει αντίστοιχο ποσό ή

ii) μερική πίστωση φόρου ή να καταβάλει αντίστοιχο ποσό ή

iii) πλήρη ή μερική πίστωση φόρου ή να καταβάλει αντίστοιχο ποσό, αφού αφαιρεθεί:

— τυχόν πρόσθετος φόρος εισοδήματος που πρέπει να καταβληθεί ή θα έπρεπε να καταβληθεί αν η καταβολή μερίσματος στους ενδιαφερόμενους συνεπαγόταν την παροχή δικαιώματος πίστωσης φόρου,

— οποιοσδήποτε τέτοιος φόρος υπολογιζόμενος επί άλλης βάσεως;

β) Δικαιούχος της καταβολής πρέπει να είναι:

i) η οικεία μητρική εταιρία στο κράτος μέλος Β ή στο κράτος μέλος Γ ή

ii) η οικεία θυγατρική στο κράτος μέλος Α;

γ) Συνιστά το δικαίωμα για μια τέτοια καταβολή:

i) δικαίωμα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, έτσι ώστε η επιστροφή αυτή να αποτελεί συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος το οποίο παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ ή/και 56 ΕΚ ή/και

ii) δικαίωμα αποζημίωσης, οπότε θα πρέπει να πληρούνται οι σχετικές με την αποζημίωση προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στην [απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-49/94, Brasserie du Pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029] ή/και

iii) δικαίωμα λήψεως μιας παροχής η οποία κακώς δεν χορηγήθηκε και, στην περίπτωση αυτή:

— αποτελεί το δικαίωμα αυτό συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος το οποίο παρέχουν τα άρθρα 43 ΕΚ ή/και 56 ΕΚ ή

— πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στην [προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame] ή

— πρέπει να πληρούνται κάποιες άλλες προϋποθέσεις;

δ) Επηρεάζεται η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, υπό γ', ανωτέρω αν τα σχετικά αιτήματα υποβάλλονται, στο πλαίσιο του εσωτερικού δικαίου του κράτους Α, ως αιτήματα επιστροφής ή αν προβάλλονται ή πρέπει να προβληθούν ως αιτήματα αποζημίωσης;

ε) Προκειμένου να ζητήσει επιστροφή των οφειλομένων, πρέπει η υποβάλλουσα το σχετικό αίτημα εταιρία να αποδείξει ότι η ίδια ή η μητρική της εταιρία θα ζητούσαν πίστωση φόρου (πλήρη ή μερική, κατά περίπτωση) αν γνώριζαν ότι το κοινοτικό δίκαιο παρέχει τέτοιο δικαίωμα;

στ) Διαφοροποιείται η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, υπό α', αν, σύμφωνα με την [προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ.], η οικεία θυγατρική στο κράτος μέλος Α μπορούσε να λάβει ή μπορούσε να ζητήσει επιστροφή είτε του προκαταβλητέου φόρου εταιριών επί των μερισμάτων που καταβλήθηκαν στην οικεία μητρική εταιρία στο κράτος μέλος Β ή στο κράτος μέλος Γ είτε ποσού έναντι του φόρου αυτού;

ζ) Ποιες κατευθύνσεις, εφόσον απαιτείται, θεωρεί το Δικαστήριο ότι πρέπει να δώσει, στο πλαίσιο των υπό κρίση υποθέσεων, σχετικά με το ποιες περιστάσεις πρέπει να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο προκειμένου να καθορίσει αν η παράβαση είναι αρκούντως κατάφωρη, υπό την έννοια της [προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du Pêcheur και Factortame], ειδικότερα, αν η παράβαση αυτή είναι συγγνωστή λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας περί της ερμηνείας των σχετικών διατάξεων του κοινοτικού δικαίου;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του α' σκέλους του πρώτου ερωτήματος*

30 Με το α' σκέλος του πρώτου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν διάταξη της νομοθεσίας κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία, παρέχει πλήρη πίστωση φόρου στους τελικούς μετόχους, δικαιούχους των εν λόγω μερισμάτων, που είναι εγκατεστημένοι είτε σε αυτό είτε σε άλλο κράτος μέλος με το οποίο το πρώτο κράτος μέλος έχει συνάψει ΣΑΔΦ, αλλά δεν παρέχει τέτοια πίστωση φόρου, πλήρη ή μερική, στις εταιρίες δικαιούχους των μερισμάτων, που είναι εγκατεστημένες σε ορισμένα άλλα κράτη μέλη.



- 31 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο δεν θέτει στην κρίση του Δικαστηρίου ένα πρόβλημα διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ, αφενός, των εγκατεστημένων ή μη στην ημεδαπή τελικών μετόχων, που είναι δικαιούχοι μερισμάτων ημεδαπής εταιρίας και, αφετέρου, των αλλοδαπών εταιριών που είναι δικαιούχοι τέτοιων μερισμάτων, αλλά μάλλον ζητεί ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, ώστε να μπορεί να εκτιμήσει αν είναι συμβατή προς αυτό η διαφορετική μεταχείριση στο Ηνωμένο Βασίλειο, αφενός, μιας ημεδαπής εταιρίας η οποία δικαιούται πίστωση φόρου όταν λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία και της οποίας οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή τελικοί μέτοχοι δικαιούνται επίσης τέτοια πίστωση όταν τους καταβάλλονται μερίσματα και, αφετέρου, μιας αλλοδαπής εταιρίας η οποία, αν δεν ορίζεται διαφορετικά σε ΣΑΔΦ, δεν δικαιούται πίστωση φόρου, όταν λαμβάνει μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, το ίδιο δε ισχύει και για τους τελικούς μετόχους της, εγκατεστημένους ή μη στην ημεδαπή.
- 32 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσία, μια ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία δικαιούται πίστωση του προκαταβληθέντος από τη δεύτερη φόρου εταιριών, ενώ μια αλλοδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από ημεδαπή εταιρία δικαιούται, κατά τη διανομή, πλήρη ή μερική πίστωση φόρου μόνον αν τούτο προβλέπεται από ΣΑΔΦ συναφθείσα μεταξύ του κράτους εγκατάστασής της και του Ηνωμένου Βασιλείου.
- 33 Είναι αληθές ότι οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, επισημαίνουν επιπλέον ότι οι τελικοί μέτοχοι που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία και δεν δικαιούνται πίστωση φόρου βρίσκονται σε μειονεκτικότερη θέση σε σχέση με τους τελικούς μετόχους που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία και δικαιούνται τέτοια πίστωση βάσει της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσίας ή βάσει ΣΑΔΦ, αν είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή. Επιβάλλεται, ωστόσο, η διαπίστωση ότι οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης επισημαίνουν τη λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση των μετόχων αλλοδαπών εταιριών απλώς και μόνον για να καταγγείλουν περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης και της κυκλοφορίας κεφαλαίων, ο οποίος πλήττει τις ίδιες τις εταιρίες.

- 34 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υποστηρίζουν, συγκεκριμένα, ότι η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, διότι ενδέχεται να αποθαρρύνει τις αλλοδαπές εταιρίες από το να ιδρύσουν θυγατρικές στο εν λόγω κράτος μέλος, να επενδύσουν στο κεφάλαιο ημεδαπών εταιριών ή να συγκεντρώσουν κεφάλαια στο εν λόγω κράτος. Η νομοθεσία αυτή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει ουσιαστικής διαφοράς μεταξύ της καταστάσεως ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών που εισπράττουν μερίσματα ημεδαπής εταιρίας, ούτε βάσει των σκοπών της διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος ή της αποφυγής της διπλής φορολογίας των διανεμομένων κερδών.
- 35 Κατά τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης, προκειμένου οι μέτοχοι τόσο των αλλοδαπών όσο και των ημεδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία να βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, το Ηνωμένο Βασίλειο θα έπρεπε να χορηγεί πίστωση φόρου στις αλλοδαπές εταιρίες.
- 36 Πρέπει καταρχάς να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooyen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 37, και την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 28).
- 37 Όσον αφορά το αν η επίμαχη εθνική νομοθεσία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ, περί ελευθερίας εγκατάστασης, ή του άρθρου 56 ΕΚ, περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, επισημαίνεται ότι το υποβληθέν ερώτημα αφορά ρυθμίσεις της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας μερισμάτων, σύμφωνα με τις οποίες, ανεξαρτήτως του εύρους της συμμετοχής που κατέχει ο δικαιούχος μέτοχος, η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία δικαιούται πίστωση φόρου, ενώ η χορήγηση πίστωσης φόρου σε αλλοδαπή εταιρία που λαμβάνει τέτοια μερίσματα εξαρτάται από τις διατάξεις ΣΑΔΦ που το Ηνωμένο

Βασίλειο έχει τυχόν συνάψει με το κράτος εγκατάστασής της. Προκύπτει ότι ορισμένες ΣΑΔΦ, όπως αυτή με το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, εξαρτούν το ύψος της πίστωσης φόρου από το μέγεθος της συμμετοχής του δικαιούχου μετόχου στη διανεμόμενη εταιρία.

38 Επομένως, οι επίμαχες διατάξεις μπορεί να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 ΕΚ όσο και του άρθρου 56 ΕΚ.

39 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τρεις από τις υποθέσεις που επιλέχθηκαν ως «αντιπροσωπευτικές» στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς αφορούν εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες ανήκουν κατά 100 % σε αλλοδαπές εταιρίες. Ωστόσο, όταν πρόκειται για συμμετοχή που παρέχει στον μέτοχο αποφασιστική επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και του επιτρέπει να καθορίζει τις δραστηριότητές της, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελευθερίας εγκατάστασης (αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψεις 21 και 22, της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψεις 37 και 66 έως 68, καθώς και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 31).

40 Αντιθέτως, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 28 και 30 των προτάσεών του, το Δικαστήριο δεν διαθέτει αρκετά στοιχεία ώστε να διαπιστώσει τη φύση της συμμετοχής στην τέταρτη «αντιπροσωπευτική» υπόθεση, ούτε τη φύση της συμμετοχής των άλλων εταιριών που είναι διάδικοι στην κύρια δίκη. Δεν αποκλείεται, επομένως, η δίκη αυτή να αφορά και την επίπτωση που έχουν οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας στα μερίσματα που καταβάλλει μια ημεδαπή εταιρία σε αλλοδαπές εταιρίες, οι οποίες, λόγω του μεγέθους της συμμετοχής τους, δεν ασκούν αποφασιστική επιρροή στις αποφάσεις της διανεμόμενης εταιρίας και δεν μπορούν να καθορίζουν τις δραστηριότητές της. Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις πρέπει να εξεταστούν και υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

- 41 Όσον αφορά, καταρχάς, την εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκατάστασης, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσία, εφόσον δεν παρέχει, πλην ορισμένων περιπτώσεων που προβλέπονται σε ΣΑΔΦ, πίστωση φόρου σε αλλοδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, ούτε στους τελικούς μετόχους αυτής, εγκατεστημένους ή μη στην ημεδαπή, περιορίζει την ελευθερία της εν λόγω αλλοδαπής εταιρίας να συστήσει θυγατρικές σε αυτό το κράτος μέλος. Σε σχέση με τις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, η αλλοδαπή εταιρία βρίσκεται σε μειονεκτική θέση με την έννοια ότι, λόγω της μη χορηγήσεως πίστωσης φόρου στους μετόχους της, αυτή πρέπει να αυξήσει το ποσό του μερίσματος προκειμένου οι μέτοχοί της να λάβουν το ποσό που θα ελάμβαναν αν ήταν μέτοχοι ημεδαπής εταιρίας.
- 42 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι η ελευθερία εγκατάστασης, την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους κοινοτικούς υπηκόους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκατάστασης για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, καθώς και την προπαρατεθείσα Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 41).
- 43 Για τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί ότι η έδρα τους υπό την έννοια του άρθρου 48 ΕΚ χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, για τον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους. Αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης μπορεί ελεύθερα να εφαρμόσει διαφορετική μεταχείριση για τον μοναδικό λόγο ότι η έδρα μιας εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 43 ΕΚ δεν θα είχε πλέον καμία έννοια (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις

της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13, και της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13, και τις προπαρατεθείσες Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 42, και Marks & Spencer, σκέψη 37). Σκοπός της ελευθερίας εγκατάστασης είναι να διασφαλιστεί η ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών στο κράτος μέλος υποδοχής, διά της απαγορεύσεως κάθε δυσμενούς διακρίσεως βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών (βλ. κατά την έννοια αυτή τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 14, και Saint-Gobain ZN, σκέψη 35).

- 44 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία δικαιούται στο κράτος αυτό μερική πίστωση του ACT που κατέβαλε η δεύτερη, ενώ μια αλλοδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από ημεδαπή εταιρία δεν δικαιούται τέτοια πίστωση, εκτός αν υπάρχει σχετική πρόβλεψη σε ΣΑΔΦ που έχει τυχόν συναφθεί μεταξύ του κράτους εγκατάστασής της και του Ηνωμένου Βασιλείου.
- 45 Ομοίως, οσάκις μια ημεδαπή εταιρία διανέμει εν συνεχεία μερίσματα στους τελικούς μετόχους της και υποχρεούται, ως εκ τούτου, να καταβάλει ACT, οι μέτοχοι αυτοί, αν είναι εγκατεστημένοι στο Ηνωμένο Βασίλειο ή εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ΣΑΔΦ προβλέπουσας τέτοιο δικαίωμα, δικαιούνται πίστωση φόρου την οποία είτε μπορούν να εκπέσουν από τον φόρο εισοδήματος που οφείλουν είτε να την εισπράξουν, αν το ποσό της πίστωσης υπερβαίνει τον φόρο αυτό. Αντιθέτως, όταν μια αλλοδαπή εταιρία καταβάλλει μερίσματα σε τελικούς μετόχους, αυτοί δεν δικαιούνται τέτοια πίστωση φόρου.
- 46 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν η διαφορετική φορολογική μεταχείριση συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις, πρέπει πάντως να εξεταστεί αν η κατάσταση των ενδιαφερομένων εταιριών είναι, υπό το πρίσμα της επίμαχης διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας, αντικειμενικά συγκρίσιμη. Συγκεκριμένα, αποτελεί πάγια νομολογία ότι η δυσμενής διάκριση συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30, και της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 26).

- 47 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και τη Γερμανική και τη Γαλλική Κυβέρνηση, την Ιρλανδία, την Ιταλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, προκειμένου περί διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας παρέχουσας πίστωση φόρου στους μετόχους που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των ημεδαπών δικαιούχων εταιριών και των αλλοδαπών αντιστοίχων δεν είναι συγκρίσιμες, διότι η αλλοδαπή εταιρία δεν υπόκειται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα μερίσματα αυτά. Οι εν λόγω κυβερνήσεις τονίζουν ότι η αλλοδαπή εταιρία δεν υπέχει ούτε υποχρέωση καταβολής ACT κατά τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους της.
- 48 Αντιθέτως, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υποστηρίζουν, όσον αφορά τη φορολογία των μερισμάτων ημεδαπής εταιρίας, ότι η κατάσταση των δικαιούχων εταιριών, ημεδαπών και αλλοδαπών, είναι συγκρίσιμη. Ενώ δέχονται ότι η δικαιούχος αλλοδαπή εταιρία δεν υπόκειται, για τα μερίσματα αυτά, σε φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο ή ότι υπόκειται μεν στον φόρο, δυνάμει ΣΑΔΦ, αλλά δικαιούται πίστωση για τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία, τονίζουν ωστόσο ότι οι ημεδαπές δικαιούχοι εταιρίες επίσης απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών επί των μερισμάτων αυτών στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 49 Πρέπει να υπομνηστεί, συναφώς, ότι τα μερίσματα που διανέμει μια εταιρία στους μετόχους της ενδέχεται να πληγούν, αφενός, από αλληπάλληλη φορολογία, όταν φορολογούνται πρώτα στο όνομα της διανέμουσας εταιρίας ως πραγματοποιηθέντα κέρδη και εν συνεχεία στο όνομα της μητρικής εταιρίας ως μερίσματα, και, αφετέρου, από οικονομική διπλή φορολογία, όταν φορολογούνται πρώτα στο όνομα της διανέμουσας εταιρίας και, εν συνεχεία, ως εισόδημα του τελικού μετόχου.
- 50 Απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να οργανώσει, τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο, το σύστημά του φορολογίας διανεμομένων κερδών και να καθορίσει, στο πλαίσιο αυτό, τη φορολογική βάση, καθώς και τον εφαρμοστέο συντελεστή για τη διανέμουσα εταιρία και/ή για τον δικαιούχο μέτοχο, εφόσον υπόκεινται σε φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος.

- 51 Δυνάμει του άρθρου 293 ΕΚ, τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας. Εντούτοις, εκτός από τη σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10), κανένα μέτρο ενοποίησης ή εναρμόνισης προς αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν έχει θεσπισθεί σε κοινοτικό πλαίσιο, τα δε κράτη μέλη δεν έχουν συνάψει, βάσει του άρθρου 293 ΕΚ, καμία σχετική πολυμερή σύμβαση (βλ., αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψη 23, της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D., Συλλογή 2005, σ. I-5821, σκέψη 50, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N, Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψη 43).
- 52 Σε αυτό το πλαίσιο, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ελλείπει κοινοτικών μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξάλειψουν τη διπλή φορολογία (προπαρατεθείσες αποφάσεις Gilly, σκέψεις 24 και 30, Saint-Gobain ZN, σκέψη 57, καθώς και N, σκέψη 44).
- 53 Μόνον όσον αφορά τις εγκατεστημένες στα κράτη μέλη εταιρίες που μετέχουν στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος με ποσοστό τουλάχιστον 25 %, το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 αυτής, ως ίσχυε αρχικώς κατά τον χρόνο των περιστατικών της κύριας δίκης, υποχρεώνει τα κράτη μέλη είτε να απαλλάσσουν τα μερίσματα που λαμβάνει μια μητρική εταιρία από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος είτε να επιτρέπουν στην εταιρία αυτή να εκπίπτει από το ποσό του φόρου της το αναλογούν στα μερίσματα αυτά μέρος του φόρου της θυγατρικής εταιρίας και, ενδεχομένως, τον φόρο που παρακρατήθηκε στην πηγή από το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική.
- 54 Ωστόσο, το γεγονός ότι, όσον αφορά τις συμμετοχές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να καθορίζουν αν και σε ποιο βαθμό θα αποφεύγεται η αλληπάλληλη φορολογία και η οικονομική διπλή

φορολογία των διανεμομένων κερδών και να δημιουργούν προς τούτο, είτε μονομερώς είτε μέσω ΣΑΔΦ που συνάπτουν με άλλα κράτη μέλη, μηχανισμούς για την αποφυγή ή τον περιορισμό της αλλεπάλληλης φορολογίας, καθώς και της οικονομικής διπλής φορολογίας, δεν σημαίνει ότι μπορούν να εφαρμόζουν ρυθμίσεις αντίθετες προς τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

- 55 Επομένως, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει σύστημα αποφυγής ή περιορισμού της αλλεπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων που καταβάλλουν ημεδαπές εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής, πρέπει να επιφυλάσσει την ίδια μεταχείριση στα μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής (βλ., κατά την έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, *Lenz*, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψεις 27 έως 49, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, *Manninen*, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 29 έως 55).
- 56 Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο τέτοιων συστημάτων, η κατάσταση των κατοίκων ενός κράτους μέλους που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος είναι συγκρίσιμη προς αυτή των μετόχων που είναι κάτοικοι αυτού του κράτους και λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, κατά το μέτρο που τόσο τα ημεδαπής όσο και τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα ενδέχεται να πληγούν, αφενός, από αλλεπάλληλη φορολογία, όταν οι μέτοχοι είναι εταιρίες, και αφετέρου από οικονομική διπλή φορολογία, στην περίπτωση των τελικών μετόχων (βλ., κατά την έννοια αυτή, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Lenz*, σκέψεις 31 και 32, και *Manninen*, σκέψεις 35 και 36).
- 57 Ωστόσο, καίτοι η κατάσταση των εν λόγω μετόχων πρέπει αν θεωρηθεί συγκρίσιμη όσον αφορά την υπαγωγή τους στη φορολογική νομοθεσία του κράτους μέλους εγκατάστασής τους, δεν ισχύει απαραίτητως το ίδιο, όσον αφορά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη η διανέμουσα εταιρία, για την κατάσταση των δικαιούχων μετόχων που είναι εγκατεστημένοι σε αυτό το κράτος μέλος και των δικαιούχων μετόχων που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο.



- 58 Συγκεκριμένα, αν η διανέμουσα εταιρία και ο δικαιούχος μέτοχος δεν είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος μέλος, το κράτος μέλος αυτό, δηλαδή το κράτος μέλος προέλευσης των κερδών, δεν βρίσκεται στην ίδια κατάσταση, όσον αφορά την πρόληψη ή τον μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας και της οικονομικής διπλής φορολογίας, με το κράτος μέλος εγκατάστασης του δικαιούχου μετόχου.
- 59 Επιβάλλεται, συναφώς, η διαπίστωση, αφενός, ότι το να υποχρεωθεί το κράτος εγκατάστασης της διανέουσας εταιρίας να διασφαλίσει ότι τα κέρδη που διανέμονται σε εγκατεστημένο στην αλλοδαπή μέτοχο δεν πλήττονται από αλλεπάλληλη φορολογία ή από οικονομική διπλή φορολογία, είτε απαλλάσσοντας τα κέρδη της διανέουσας εταιρίας από τον φόρο είτε χορηγώντας στον εν λόγω μέτοχο φορολογικό πλεονέκτημα για τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία επί των κερδών αυτών, θα ισοδυναμούσε με αποποίηση, εκ μέρους του κράτους αυτού, της αρμοδιότητάς του να φορολογεί το εισόδημα που πραγματοποιείται από οικονομική δραστηριότητα στην επικράτειά του.
- 60 Αφετέρου, προκειμένου περί μηχανισμού αποφυγής ή μετριασμού της οικονομικής διπλής φορολογίας διά της χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος στον τελικό μέτοχο, πρέπει να επισημανθεί ότι το κράτος μέλος εγκατάστασης του μετόχου είναι συνήθως το πλέον κατάλληλο να εκτιμήσει τη φοροδοτική ικανότητά του (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schumacker, σκέψεις 33 και 34, και D., σκέψη 27). Ομοίως, όσον αφορά τις συμμετοχές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435, το άρθρο 4, παράγραφος 1, αυτής υποχρεώνει το κράτος μέλος εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική, και όχι το κράτος εγκατάστασης της θυγατρικής, να αποφεύγει την αλλεπάλληλη φορολογία, είτε απαλλάσσοντας τα εν λόγω κέρδη από τον φόρο είτε φορολογώντας τα, αλλά επιτρέποντας παράλληλα στη μητρική εταιρία να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το αναλογούν στα κέρδη αυτά μέρος του φόρου της θυγατρικής εταιρίας και, ενδεχομένως, το ποσό που παρακρατήθηκε στην πηγή από το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική.
- 61 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, πρέπει να τονιστεί ότι τα μερίσματα που καταβάλει εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία απαλλάσσονται από τον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε καταβάλλονται σε ημεδαπή είτε σε αλλοδαπή εταιρία.

- 62 Επομένως, δεν υπάρχει διαφορετική μεταχείριση από την άποψη αυτή.
- 63 Διαφορετική μεταχείριση υπάρχει, ωστόσο, μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών δικαιούχων εταιριών όσον αφορά τη δυνατότητα των εταιριών αυτών να διανέμουν μερίσματα στους τελικούς μετόχους τους σε ένα νομικό πλαίσιο το οποίο παρέχει στους εν λόγω μετόχους μερική πίστωση του φόρου εταιριών, τον οποίον κατέβαλε η εταιρία που πραγματοποίησε τα διανεμηθέντα κέρδη. Δεν αμφισβητείται ότι τέτοια δυνατότητα έχουν μόνον οι ημεδαπές εταιρίες.
- 64 Ωστόσο, όταν μια ημεδαπή εταιρία διανέμει μερίσματα στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή τελικούς μετόχους της, το κράτος μέλος εγκατάστασης του μετόχου παρέχει, υπό την ιδιότητά του αυτή, μερική πίστωση του φόρου εταιριών, τον οποίον προκατέβαλε η εταιρία που πραγματοποίησε τα διανεμηθέντα κέρδη.
- 65 Όσον αφορά, επομένως, τους μηχανισμούς αποφυγής ή μετριασμού της αλληπάλ-ληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, η θέση ενός κράτους μέλους εντός του οποίου είναι εγκατεστημένοι τόσο η διανεμούσα εταιρία όσο και οι τελικοί μέτοχοι δεν είναι συγκρίσιμη προς αυτή ενός κράτους μέλους εντός του οποίου είναι εγκατεστημένη εταιρία που διανέμει μερίσματα σε αλλοδαπή εταιρία, η οποία τα καταβάλλει εν συνεχεία στους τελικούς μετόχους της, διότι το κράτος αυτό ενεργεί, καταρχήν, μόνον υπό την ιδιότητα του κράτους προέλευσης των διανεμηθέντων κερδών.
- 66 Μόνον όταν, στην τελευταία αυτή περίπτωση, μια εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος καταβάλλει μερίσματα σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, της οποίας οι μέτοχοι είναι εγκατεστημένοι στο πρώτο κράτος, υποχρεούται το κράτος αυτό, υπό την ιδιότητα του κράτους εγκατάστασης των εν λόγω μετόχων, σύμφωνα με τη αρχή που τέθηκε με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Lenz και

Manninen στη σκέψη 55 της παρούσας, να μεριμνά ώστε τα μερίσματα που λαμβάνουν οι μέτοχοι αυτοί της αλλοδαπής εταιρίας να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με αυτά που λαμβάνει ο εγκατεστημένος στην ημεδαπή μέτοχος της ημεδαπής εταιρίας.

67 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, η υποχρέωση που υπέχει στην περίπτωση αυτή το κράτος μέλος που ενεργεί υπό την ιδιότητα του κράτους εγκατάστασης του τελικού μετόχου δεν αποτελεί αντικείμενο των ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

68 Ωστόσο, αν το κράτος μέλος, ενεργώντας είτε μονομερώς είτε στο πλαίσιο συμβάσεως, επιβάλλει φόρο εισοδήματος, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, όχι μόνον στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή, αλλά και στους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή, η κατάσταση των δεύτερων τείνει να ταυτιστεί με αυτή των εγκατεστημένων στην ημεδαπή.

69 Όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως, αυτό συμβαίνει, όσον αφορά τις επιμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις, όταν σε ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο προβλέπεται ότι μια εγκατεστημένη στο αντι-συμβαλλόμενο κράτος εταιρία μέτοχος δικαιούται πλήρη ή μερική πίστωση φόρου για τα μερίσματα που λαμβάνει από εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο.

70 Ωστόσο, αν το κράτος μέλος εγκατάστασης της εταιρίας που πραγματοποίησε τα διανεμόμενα κέρδη αποφασίσει να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα όχι μόνον ως προς τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή κέρδη, αλλά και ως προς το ημεδαπής προέλευσης εισόδημα των αλλοδαπών δικαιούχων εταιριών, πρόκειται για τη μόνη περίπτωση που η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής εκ μέρους του κράτους αυτού ενδέχεται να προκαλέσει κίνδυνο αλληπάλληλης φορολογίας, ανεξαρτήτως του αν θα επιβάλλει φόρο κάποιο άλλο κράτος μέλος. Σε τέτοια περίπτωση, προκειμένου οι αλλοδαπές δικαιούχοι εταιρίες να μην υποστούν

περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, αντίθετο, καταρχήν, στο άρθρο 43 ΕΚ, το κράτος εγκατάστασης της διανεμούσας εταιρίας πρέπει να μεριμνήσει ώστε, στο πλαίσιο του μηχανισμού που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλληπάλληλης φορολογίας, οι αλλοδαπές εταιρίες μέτοχοι να έχουν την ίδια μεταχείριση με τις αντίστοιχες ημεδαπές.

- 71 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει, σε καθεμία περίπτωση, αν τηρείται η υποχρέωση αυτή, λαμβάνοντας ενδεχομένως υπόψη τις διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ του εν λόγω κράτους μέλους και του κράτους εγκατάστασης της εταιρίας μετόχου (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψεις 51 έως 55).
- 72 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι δεν εισάγει δυσμενή διάκριση αντίθετη στο άρθρο 43 ΕΚ η νομοθεσία κράτους μέλους, η οποία, στο πλαίσιο διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία και ελλείψει ΣΑΔΦ, παρέχει μόνο στις ημεδαπές εταιρίες δικαιούχους μερική πίστωση του φόρου εταιριών τον οποίον έχει προκαταβάλει η εταιρία που πραγματοποίησε τα κέρδη και, παράλληλα, παρέχει τέτοια πίστωση φόρου μόνο στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή τελικούς μετόχους.
- 73 Δεδομένου ότι οι επισημάνσεις που διατυπώθηκαν στις προηγούμενες σκέψεις ισχύουν και για τις αλλοδαπές εταιρίες μετόχους που λαμβάνουν μερίσματα από συμμετοχή που δεν τους παρέχει αποφασιστική επιρροή στις αποφάσεις της διανεμούσας εταιρίας και δεν τους επιτρέπει να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, μια τέτοια νομοθεσία δεν περιορίζει ούτε την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 CE.
- 74 Επομένως, στο α' σκέλος του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία, να παρέχει ένα κράτος μέλος, στις ημεδαπές εταιρίες

δικαιούχους των μερισμάτων, μερική πίστωση του φόρου εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία επί των μερισμάτων, αλλά να μην παρέχει τέτοια πίστωση στις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχους εταιρίες, οι οποίες δεν είναι υπόχρεες φόρου στο πρώτο κράτος για τα μερίσματα αυτά.

Επί των σκελών β' έως δ' του πρώτου ερωτήματος

- 75 Με τα σκέλη β' έως δ' του πρώτου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος να εφαρμόζει ΣΑΔΦ που έχει συνάψει με άλλα κράτη μέλη, δυνάμει των οποίων, κατά τη διανομή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία, οι δικαιούχοι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε ορισμένα άλλα κράτη μέλη δεν δικαιούνται πίστωση φόρου, ενώ οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες δικαιούνται μερική πίστωση φόρου.
- 76 Στο πλαίσιο αυτό, ερωτά επίσης αν επιτρέπεται ένα κράτος μέλος να εφαρμόζει διάταξη ΣΑΔΦ, που ονομάζεται «ρήτρα περιορισμού δικαιώματος», σύμφωνα με την οποία δεν παρέχεται πίστωση φόρου σε εταιρία εγκατεστημένη στο αντι-συμβαλλόμενο κράτος μέλος, αν αυτή ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος με το οποίο το πρώτο κράτος μέλος έχει συνάψει ΣΑΔΦ η οποία δεν προβλέπει, κατά τη διανομή μερισμάτων, πίστωση φόρου υπέρ της αλλοδαπής δικαιούχου εταιρίας, καθώς και αν έχει συναφώς σημασία το ότι η αλλοδαπή δικαιούχος εταιρία ελέγχεται από εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος ή σε τρίτο κράτος.
- 77 Για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 37 έως 40 της παρούσας αποφάσεως, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις πρέπει να εξεταστούν υπό το πρίσμα τόσο της ελευθερίας εγκατάστασης όσο και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

- 78 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης φρονούν ότι αντιβαίνει στους κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας το να παρέχει ένα κράτος μέλος φορολογικό πλεονέκτημα στους υπηκόους ενός κράτους μέλους και να το αρνείται στους υπηκόους άλλου κράτους μέλους. Επικαλούνται τη σκέψη 26 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας και υποστηρίζουν ότι η παροχή τέτοιου πλεονεκτήματος δεν μπορεί να εξαρτάται από την εκ μέρους του άλλου συμβαλλόμενου κράτους μέλους αμοιβαία χορήγηση πλεονεκτημάτων.
- 79 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης τονίζουν ότι το να επεκταθούν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα υπαγόμενα στο πεδίο εφαρμογής άλλης ΣΑΔΦ τα πλεονεκτήματα που παρέχει ΣΑΔΦ συναφθείσα με ορισμένο κράτος μέλος δεν επηρεάζει το σύστημα των διμερών φορολογικών συμβάσεων. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, του δικαιώματος των κρατών μελών να κατανέμουν τη φορολογική αρμοδιότητά τους, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος σε περισσότερα κράτη μέλη και, αφετέρου, της ασκήσεως εκ μέρους των κρατών μελών της κατανομήσας με τον τρόπο αυτόν αρμοδιότητας. Ενώ η διαφορετική μεταχείριση θα ήταν δικαιολογημένη αν προέκυπτε από διαφορές μεταξύ των φορολογικών συμβάσεων ως προς την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, οι οποίες αντικατοπτρίζουν τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των οικείων κρατών μελών, το κράτος μέλος δεν μπορεί, προκειμένου να αποφύγει ή να μετριάσει τη οικονομική διπλή φορολογία, να ασκεί την αρμοδιότητά του κατά τρόπο επιλεκτικό και αυθαίρετο.
- 80 Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, η Ιρλανδία, η Ιταλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή αμφισβητούν την άποψη ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να χορηγήσει σε κάτοικο άλλου κράτους μέλους προστασία κατά της οικονομικής διπλής φορολογίας μόνον αν παράσχει την ίδια προστασία στους κατοίκους όλων των κρατών μελών. Αν γινόταν δεκτή η άποψη αυτή, η ισορροπία και η αμοιβαιότητα που διέπουν τις υφιστάμενες ΣΑΔΦ θα ανατρέπονταν, οι φορολογούμενοι θα μπορούσαν ευχερέστερα να παρακάμψουν τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που στοχεύουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και θα επηρεαζόταν η ασφάλεια δικαίου των φορολογουμένων.
- 81 Πρέπει να υπομνηστεί, συναφώς, ότι, ελλείψει κοινοτικών μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων

φορολόγησης των εισοδημάτων, προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων, να καθορίζουν τα κριτήρια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Gilly, σκέψεις 24 και 30, Saint-Gobain ZN, σκέψη 57, D. σκέψη 52, και Bouanich, σκέψη 49).

- 82 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης παραπονούνται για τη διαφορετική μεταχείριση που υφίστανται οι μη εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες λόγω του ότι οι ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το κράτος μέλος αυτό με ορισμένα άλλα κράτη μέλη προβλέπουν πίστωση φόρου για τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στα κράτη αυτά, ενώ οι ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο με άλλα κράτη μέλη δεν περιέχουν τέτοια πρόβλεψη.
- 83 Για να διαπιστωθεί αν μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση συνιστά δυσμενή διάκριση, πρέπει να ερευνηθεί αν, υπό το πρίσμα των επίμαχων διατάξεων, οι οικείες αλλοδαπές εταιρίες βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικά συγκρίσιμη.
- 84 Όπως υπενθυμίζει το Δικαστήριο με τη σκέψη 54 της προπαρατεθείσας απόφασεως D., στο πεδίο εφαρμογής μιας διμερούς φορολογικής συμβάσεως υπάγονται μόνον τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία αυτή αναφέρει.
- 85 Προκειμένου τα διανεμόμενα μερίσματα να μην φορολογηθούν τόσο στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας όσο και σε αυτό της δικαιούχου, κάθε μία από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο ρυθμίζει την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ αυτού του κράτους μέλους και του άλλου συμβαλλόμενου κράτους. Σε ορισμένες από αυτές τις ΣΑΔΦ δεν προβλέπεται φορολόγηση στο Ηνωμένο Βασίλειο των μερισμάτων που λαμβάνει μια αλλοδαπή δικαιούχος εταιρία από ημεδαπή, ενώ σε άλλες προβλέπεται. Στη δεύτερη περίπτωση, οι ΣΑΔΦ προβλέπουν, η κάθε μία υπό τις προϋποθέσεις που αυτή ορίζει, την παροχή πίστωσης φόρου στη δικαιούχο αλλοδαπή εταιρία.

- 86 Όπως παρατηρεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, υποστηριζόμενη επ' αυτού από την πλειονότητα των άλλων κυβερνήσεων που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι ΣΑΔΦ παρέχουν πίστωση φόρου στις αλλοδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία διαφέρουν ανάλογα όχι μόνο με τις ιδιαιτερότητες των αντίστοιχων εθνικών φορολογικών συστημάτων, αλλά και ανάλογα με το πότε έγιναν οι διαπραγματεύσεις και το εύρος των ζητημάτων επί των οποίων τα κράτη μέλη κατέληξαν σε συμφωνία.
- 87 Το Ηνωμένο Βασίλειο, οσάκις παρέχει πίστωση φόρου σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος, οι οποίες λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, διατηρεί επίσης το δικαίωμά του να φορολογεί τις εν λόγω εταιρίες για τα μερίσματα αυτά. Ο φορολογικός συντελεστής που το Ηνωμένο Βασίλειο μπορεί να εφαρμόσει στις περιπτώσεις αυτές διαφέρει ανάλογα με τις περιστάσεις, ιδίως ανάλογα με το αν η ΣΑΔΦ προβλέπει πλήρη ή μερική πίστωση φόρου. Υφίσταται επομένως άμεσος σύνδεσμός μεταξύ του δικαιώματος σε πίστωση φόρου και του φορολογικού συντελεστή που προβλέπει μια τέτοια ΣΑΔΦ (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten*, Συλλογή 2003, σ. I-9809, σκέψη 87).
- 88 Επομένως, η παροχή πίστωσης φόρου σε αλλοδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από ημεδαπή, κατά τα οριζόμενα σε ορισμένες ΣΑΔΦ που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο, συνιστά πλεονέκτημα που δεν μπορεί να εξεταστεί χωριστά από την υπόλοιπη σύμβαση, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της και συμβάλλει στη γενική της ισορροπία (βλ., κατά την έννοια αυτή την προπαρατεθείσα απόφαση D., σκέψη 62).
- 89 Το ίδιο ισχύει και για τις διατάξεις ΣΑΔΦ κατά τις οποίες η παροχή τέτοιας πίστωσης φόρου εξαρτάται από την προϋπόθεση η αλλοδαπή εταιρία να μην ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα με την οποία το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει ΣΑΔΦ η οποία δεν προβλέπει πίστωση φόρου.



- 90 Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές, καίτοι αναφέρονται σε εταιρίες μη εγκατεστημένες στα συμβαλλόμενα κράτη μέλη, έχουν εφαρμογή μόνον σε πρόσωπα εγκατεστημένα στα εν λόγω κράτη και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των ΣΑΔΦ, συμβάλλοντας στη συνολική ισορροπία τους.
- 91 Το ότι αυτά τα αμοιβαία δικαιώματα και υποχρεώσεις έχουν εφαρμογή μόνο σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε ένα από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μέλη αποτελεί εγγενή συνέπεια των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Εντεύθεν συνάγεται ότι, όσον αφορά τη φορολόγηση των μερισμάτων που καταβάλλει μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία, μια εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος με το οποίο το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει ΣΑΔΦ μη προβλέπουσα πίστωση φόρου δεν βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος που έχει συνάψει σύμβαση μη περιέχουσα τέτοια πρόβλεψη (βλ., κατά την έννοια αυτή την προπαρατεθείσα απόφαση D., σκέψη 61).
- 92 Επομένως, οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκατάστασης δεν απαγορεύουν το να μην παρέχεται δικαίωμα πίστωσης φόρου, το οποίο προβλέπει ΣΑΔΦ συναφθείσα μεταξύ δύο κρατών μελών υπέρ των εγκατεστημένων στο δεύτερο κράτος μέλος εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος, και στις εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος μέλος εταιρίες, με το οποίο το πρώτο κράτος μέλος έχει συνάψει ΣΑΔΦ μη προβλέπουσα τέτοιο δικαίωμα.
- 93 Εφόσον μια τέτοια κατάσταση δεν προκαλεί δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος των αλλοδαπών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία, το συμπέρασμα που διατυπώθηκε στη προηγούμενη σκέψη ισχύει και για τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.
- 94 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα σκέλη β' έως δ' του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος να μην επεκτείνει το δικαίωμα πίστωσης φόρου, το οποίο προβλέπεται σε

ΣΑΔΦ συναφθείσα με άλλο κράτος μέλος υπέρ των εγκατεστημένων στο κράτος αυτό εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος εταιρία, σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος μέλος με το οποίο το πρώτο κράτος έχει συνάψει ΣΑΔΦ μη προβλέπουσα τέτοιο δικαίωμα για τις εγκατεστημένες στο τρίτο κράτος εταιρίες.

*Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 95 Δεδομένης της απαντήσεως του Δικαστηρίου στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

- 96 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

- 1) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία, να παρέχει ένα κράτος μέλος, στις

ημεδαπές εταιρίες δικαιούχους των μερισμάτων, μερική πίστωση του φόρου εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία επί των μερισμάτων, αλλά να μην παρέχει τέτοια πίστωση στις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχους εταιρίες, οι οποίες δεν είναι υπόχρεες φόρου στο πρώτο κράτος για τα μερίσματα αυτά.

- 2) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος να μην επεκτείνει το δικαίωμα πίστωσης φόρου, το οποίο προβλέπεται σε ΣΑΔΦ συναφθείσα με άλλο κράτος μέλος υπέρ των εγκατεστημένων στο κράτος αυτό εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος εταιρία, σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτο κράτος μέλος με το οποίο το πρώτο κράτος έχει συνάψει ΣΑΔΦ μη προβλέπουσα τέτοιο δικαίωμα για τις εγκατεστημένες στο τρίτο κράτος εταιρίες.

(υπογραφές)