

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 14ης Δεκεμβρίου 2006*

Στην υπόθεση C-170/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Γαλλία) με απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Φεβρουαρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

κατά

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts (εισηγητή), E. Juhász, K. Schiemann και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Ιανουαρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Denkavit Internationaal BV και η Denkavit France SARL, εκπροσωπούμενες από τον B. Soubeille, avocat,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues, J. C. Gracia και την C. Jurgensen,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster και τον D. J. M. de Grave,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. White, επικουρούμενη από την J. Stratford, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους J.-P. Kerpenne και R. Lyal,

— η Autorité de surveillance AELE, εκπροσωπούμενη από τους P. Bjørgan και N. Fenger,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Απριλίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 43 ΕΚ σε σχέση με τη γαλλική φορολογική νομοθεσία η οποία, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, προέβλεπε παρακρατούμενο στην πηγή φόρο σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή θυγατρική εταιρία σε αλλοδαπή μητρική, ενώ τα διανεμόμενα από ημεδαπή θυγατρική εταιρία σε ημεδαπή μητρική μερίσματα απαλλάσσονταν σχεδόν εξ ολοκλήρου από τον φόρο εταιριών.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εκκρεμούς ενώπιον του Conseil d'État διαφοράς, που αφορά τη φορολογία μερισμάτων τα οποία κατέβαλαν οι εταιρίες Denkavit France SARL (στο εξής: Denkavit France) και Agro Finances SARL (στο εξής: Agro Finances), εδρεύουσες στη Γαλλία, στη μητρική τους εταιρία, Denkavit Internationaal BV (στο εξής: Denkavit Internationaal), που εδρεύει στις Κάτω Χώρες.

Το νομικό πλαίσιο

Η εθνική νομοθεσία

- 3 Δυνάμει του άρθρου 119 bis, παράγραφος 2, του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα (στο εξής: ΓΦΚ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, τα μερίσματα που κατέβαλλε ημεδαπή εταιρία σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που δεν είχε τη φορολογική κατοικία ή έδρα του στη Γαλλία, φορολογούνταν διά παρακρατήσεως στην πηγή φόρου με συντελεστή 25%. Για τα μερίσματα που καταβάλλονταν από ημεδαπή εταιρία σε ημεδαπό μέτοχο, δεν προβλεπόταν καμία παρακράτηση φόρου στην πηγή.

- 4 Κατ' εφαρμογή των άρθρων 145 και 216 του ΓΦΚ, μητρική εταιρία με έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία, μπορούσε, στο πλαίσιο της φορολογίας του εισοδήματος εταιριών, να τύχει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σχεδόν εξ ολοκλήρου απαλλαγής από τον φόρο επί των διανεμόμενων από τη θυγατρική της μερισμάτων. Συγκεκριμένα, εξαιρέσει ενός ποσοστού 5%, τα μερίσματα αυτά αφαιρούνταν από τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας και επομένως η μητρική εταιρία απαλλασσόταν της φορολογίας. Το εν λόγω 5% εξακολουθούσε να περιλαμβάνεται στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας και φορολογούνταν με τον συντελεστή του φόρου εταιριών.

Η γαλλο-ολλανδική σύμβαση

- 5 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, της συμβάσεως μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Κυβερνήσεως του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, με αντικείμενο την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, η οποία υπογράφηκε στο Παρίσι στις 16 Μαρτίου 1973 (στο εξής: γαλλο-ολλανδική σύμβαση), προβλέπει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία η οποία εδρεύει σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη

σε κάτοικο άλλου κράτους μπορούν να φορολογούνται στο άλλο αυτό κράτος. Δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 2, της συμβάσεως αυτής, τα μερίσματα αυτά μπορούν ωστόσο να φορολογούνται, μέχρι ποσοστού 5%, εντός του κράτους στο οποίο εδρεύει η εταιρία που διανέμει τα μερίσματα, εάν η μητρική εταιρία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της θυγατρικής.

- 6 Δυνάμει του άρθρου 24, Α, παράγραφοι 1 και 3, της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών μπορεί να περιλαμβάνει στη βάση επιβολής φόρου τα στοιχεία εκείνα του εισοδήματος τα οποία φορολογούνται στη Γαλλία σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή. Όσον αφορά τα στοιχεία του εισοδήματος που φορολογούνται στη Γαλλία δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 2, της συμβάσεως αυτής, το εν λόγω Βασίλειο παρέχει μείωση φόρου ίση με τον επιβαλλόμενο στη Γαλλία φόρο, χωρίς όμως η μείωση αυτή να μπορεί να υπερβεί τον φόρο που επιβάλλεται στην Ολλανδία επί των εισοδημάτων αυτών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, η Denkavit Internationaal κατείχε το 50% του κεφαλαίου της Denkavit France και το 99,9% του κεφαλαίου της εταιρίας Agro Finances, η οποία κατείχε το 50% του κεφαλαίου της Denkavit France.
- 8 Τα έτη 1987 έως 1989, η Denkavit France και η Agro Finances, οι οποίες μεταγενέστερα συγχωνεύθηκαν, κατέβαλλαν στην Denkavit Internationaal μερίσματα συνολικού ύψους 14 500 000 FRF.

- 9 Κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 119 bis, παράγραφος 2, του ΓΦΚ και του άρθρου 10, παράγραφος 2, της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως, παρακρατήθηκε στην πηγή 5% του ποσού των μερισμάτων αυτών, δηλαδή 725 000 FRE.
- 10 Κατόπιν προσφυγής που ασκήθηκε ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου της Νάντης, επεστράφη στην Denkavit Internationaal το ποσό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου. Ωστόσο, με απόφαση της 13ης Μαρτίου 2001, το διοικητικό εφετείο της Νάντης ακύρωσε την απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου της Νάντης και επέβαλε εκ νέου σε βάρος της Denkavit Internationaal το ποσό των 725 000 FRE.
- 11 Η Denkavit Internationaal και η Denkavit France άσκησαν αναίρεση κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως ενώπιον του Conseil d'État. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού υποστηρίζουν, ιδίως, ότι η επίμαχη γαλλική φορολογική νομοθεσία αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ.
- 12 Θεωρώντας ότι η παρακράτηση φόρου στην πηγή που προβλέπει η επίμαχη γαλλική νομοθεσία πλήττει όχι μόνον την ημεδαπή εταιρία που διανέμει τα μερίσματα, αλλά και τη μητρική προς την οποία καταβάλλονται τα μερίσματα αυτά, ενώ η ημεδαπή μητρική εταιρία μπορεί, στο πλαίσιο της φορολογίας του εισοδήματος εταιριών να τύχει σχεδόν εξ ολοκλήρου απαλλαγής από τον φόρο επί των διανεμόμενων από τις θυγατρικές της μερισμάτων, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ερώτημα, λαμβανομένης υπόψη της διαφορετικής αυτής μεταχειρίσεως, αν μία ημεδαπή μητρική εταιρία και μία αλλοδαπή μητρική βρίσκονται σε αντικειμενικώς ανάλογη κατάσταση σε σχέση με τον μηχανισμό του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου επί των μερισμάτων.
- 13 Το αιτούν δικαστήριο θέτει επίσης το ερώτημα των επιπτώσεων της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως προκειμένου να εκτιμηθεί η συμβατότητα του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

- 14 Αφενός, εφόσον, δυνάμει του άρθρου 24 της εν λόγω συμβάσεως, μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες και λαμβάνει μερίσματα από εταιρία που εδρεύει στη Γαλλία μπορεί, κατ' αρχήν, να προβεί σε συμψηφισμό του φόρου που της επιβλήθηκε στη Γαλλία με τον φόρο που πρέπει να καταβάλει στις Κάτω Χώρες, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ερώτημα αν ο παρακρατούμενος στην πηγή φόρος, τον οποίο επιτρέπει η γαλλο-ολλανδική σύμβαση θέτοντας όμως ανώτατο όριο και υπό τον όρο συμψηφισμού του παρακρατούμενου φόρου με τον φόρο του ολλανδού μετόχου που λαμβάνει τα μερίσματα, μπορεί να αναλυθεί απλώς ως τρόπος κατανομής της φορολογίας των μερισμάτων μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών χωρίς επίπτωση στο συνολικό φορολογικό φορτίο της ολλανδικής μητρικής εταιρίας και, κατά συνέπεια, στην ελευθερία εγκαταστάσεως της εταιρίας αυτής.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο θέτει, αφετέρου, το ζήτημα της αναγκαιότητας να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες εταιρία δεν μπορεί να ωφεληθεί από τον συμψηφισμό αυτό εκτός εάν ο φόρος που οφείλει στις Κάτω Χώρες είναι μεγαλύτερος από τη μείωση του φόρου που μπορεί να αξιώσει δυνάμει του άρθρου 24 της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως.
- 16 Θεωρώντας, υπό τις συνθήκες αυτές, ότι είναι απαραίτητη για την επίλυση της διαφοράς η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Conseil d'État αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι επιλήψιμος έναντι της αρχής της ελευθερίας εγκαταστάσεως ένας μηχανισμός προβλέπων την επιβολή φορολογικής επιβαρύνσεως σε μητρική εταιρία η οποία λαμβάνει μερίσματα και η οποία δεν εδρεύει στη Γαλλία, απαλλάσσοντας παράλληλα τις εδρεύουσες στη Γαλλία μητρικές εταιρίες;

- 2) Είναι αυτός καθαυτός επιλήψιμος ένας τέτοιος μηχανισμός έναντι της αρχής της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή, όταν μια φορολογική σύμβαση μεταξύ της Γαλλίας και άλλου κράτους μέλους, η οποία επιτρέπει την ως άνω παρακράτηση στην πηγή, προβλέπει τη δυνατότητα συνυπολογισμού της προκύπτουσας κατ' εφαρμογή του επικρινόμενου μηχανισμού επιβαρύνσεως έναντι του φόρου που οφείλεται εντός αυτού του άλλου κράτους, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η εν λόγω σύμβαση προς εκτίμηση της συμφωνίας του επίμαχου μηχανισμού προς την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως;
- 3) Σε περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο δεύτερο σκέλος του ερωτήματος 2, αρκεί η ύπαρξη της προαναφερθείσας συμβάσεως για να θεωρηθεί ο επικρινόμενος μηχανισμός απλώς ως τρόπος κατανομής της φορολογίας μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων χωρών, που δεν έχει επίπτωση για τις επιχειρήσεις, ή πρέπει να θεωρηθεί, λόγω του γεγονότος ότι η μη εδρεύουσα στη Γαλλία μητρική εταιρία ενδέχεται να αδυνατεί να προβεί στον προβλεπόμενο από τη σύμβαση συνυπολογισμό, ότι ο μηχανισμός αυτός αντιβαίνει προς την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 17 Εισαγωγικά, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά πραγματικά περιστατικά που έλαβαν χώρα πριν την έκδοση 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). Επομένως, οι απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα θα βασιστούν αποκλειστικά στις σχετικές διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 18 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει εθνική νομοθετική ρύθμιση με την οποία φορολογούνται μερίσματα που καταβάλλουν ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες στη μητρική τους εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, ενώ απαλλάσσονται σχεδόν εξ ολοκλήρου οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες. Το πρώτο ερώτημα πρέπει επομένως να νοηθεί ότι αφορά επίσης το άρθρο 48 ΕΚ.
- 19 Πρέπει κατ' αρχάς 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 (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21· της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 19, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 28) και να απέχουν από κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας (αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, και της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 19, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 37).
- 20 Πάντως, η ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους υπηκόους των κρατών μελών 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 εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, και Keller Holding, προπαρατεθείσα, σκέψη 29).

- 21 Η κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως εκτείνεται και στους περιορισμούς για τη δημιουργία πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από υπηκόους κράτους μέλους εγκατεστημένους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13, και Royal Bank of Scotland, προπαρατεθείσα, σκέψη 22).
- 22 Για τις εταιρίες, επιβάλλεται η επισήμανση ότι η έδρα τους υπό την έννοια του άρθρου 48 ΕΚ λειτουργεί ως κριτήριο, όπως η ιθαγένεια των φυσικών προσώπων, για τον καθορισμό της συνδέσεώς τους με την έννομη τάξη ενός κράτους μέλους (βλ. απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 42 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα καθιστούσε το άρθρο 43 ΕΚ κενό περιεχομένου (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 18 της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13 Metallgesellschaft κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 42, και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 37). Η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει έτσι ως κύριο σκοπό να εξασφαλίζει εντός του κράτους υποδοχής της θυγατρικής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύοντας κάθε διάκριση, έστω και ελάχιστη, που βασιίζεται στην έδρα των εταιριών (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 14, και Saint-Gobain ZN, σκέψη 35).
- 23 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο φορολογικό δίκαιο, η κατοικία των φορολογουμένων μπορεί να συνιστά παράγοντα ικανό να δικαιολογήσει εθνικούς κανόνες συνεπαγόμενους τη διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής (απόφαση Marks & Spencer, προπαρατεθείσα, σκέψη 37).

- 24 Η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής δεν μπορεί επομένως να χαρακτηριστεί, από μόνη της, ως δυσμενής διάκριση υπό την έννοια της Συνθήκης ΕΚ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, *Wielockx*, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 19).
- 25 Ωστόσο, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηριστεί ως δυσμενής διάκριση κατά την έννοια της Συνθήκης όταν δεν υφίσταται καμιά διαφορά της αντικειμενικής τους καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις *Schumacker*, προπαρατεθείσα, σκέψεις 36 έως 38, και *Royal Bank of Scotland*, προπαρατεθείσα, σκέψη 27).
- 26 Ειδικότερα, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία έχει ως αποτέλεσμα, ανεξαρτήτως της επιπτώσεως της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως, τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που διανέμει ημεδαπή θυγατρική εταιρία προς τη μητρική της εταιρία, αναλόγως του αν η τελευταία είναι ημεδαπή ή αλλοδαπή.
- 27 Συγκεκριμένα, ενώ οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες έχουν τη δυνατότητα να τύχουν σχεδόν εξ ολοκλήρου απαλλαγής για τα μερίσματα που έλαβαν, τουναντίον στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες παρακρατείται φόρος στην πηγή ύψους 25 % επί του ποσού των διανεμόμενων μερισμάτων.
- 28 Συνεπώς, τα μερίσματα που καταβάλλονται στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες, σε αντίθεση με αυτά που καταβάλλονται στις ημεδαπές μητρικές, φορολογούνται αλληπάλληλα βάσει της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας, καθόσον, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας με τις σκέψεις 16 έως 18 των προτάσεών του, τα μερίσματα αυτά φορολογούνται, πρώτον, επί των εταιρικών κερδών στα εισοδήματα της θυγατρικής εταιρίας και, δεύτερον, επιβάλλοντας στην αλλοδαπή μητρική εταιρία παρακράτηση φόρου επί των εν λόγω μερισμάτων.

- 29 Η διαφορετική αυτή φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων μεταξύ μητρικών αναλόγως του τόπου όπου εδρεύουν συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος αντιβαίνει κατ' αρχήν στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.
- 30 Το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό μέτρο καθιστά, πράγματι, λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως εκ μέρους εταιριών εγκατεστημένων εντός άλλων κρατών μελών, οι οποίες θα μπορούσαν, κατά συνέπεια, να παραιτηθούν από την απόκτηση, δημιουργία ή διατήρηση θυγατρικής εταιρίας εντός του κράτους μέλους που θεσπίζει το μέτρο αυτό (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 32, και Keller Holding, προπαρατεθείσα, σκέψη 35).
- 31 Ωστόσο, η Κυβέρνηση της Γαλλίας προβάλλει ότι η δυνατότητα να τύχουν σχεδόν εξ ολοκλήρου απαλλαγής από τη φορολογία των μερισμάτων υπάρχει και για τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία. Πάντως, σε σχέση με ένα μέτρο παρακρατήσεως φόρου στην πηγή όπως αυτό της υποθέσεως της κύριας δίκης, η κατάσταση των αλλοδαπών μητρικών εταιριών που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία δεν είναι ανάλογη με την κατάσταση των ημεδαπών μητρικών εταιριών που διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία.
- 32 Η Κυβέρνηση της Γαλλίας προσθέτει ότι, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, η απαλλαγή από τον φόρο επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από ημεδαπές θυγατρικές σε αλλοδαπές μητρικές που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία επιτρέπει στις τελευταίες να αποφύγουν οποιαδήποτε φορολογία των εισοδημάτων αυτών, είτε στη Γαλλία είτε στις Κάτω Χώρες, και αναιρεί την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών.

- 33 Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.
- 34 Είναι αληθές ότι, όσον αφορά τα μέτρα που προβλέπει κράτος μέλος για την πρόληψη ή τη μείωση της αλληπάλληλης ή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμόμενων από ημεδαπή εταιρία κερδών, οι ημεδαποί δικαιούχοι μέτοχοι δεν βρίσκονται υποχρεωτικά σε ανάλογη κατάσταση με αυτή των δικαιούχων μετόχων που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψεις 57 έως 65).
- 35 Ωστόσο, από τη στιγμή που ένα κράτος μέλος επιβάλλει φόρο, μονομερώς ή με σύμβαση, όχι μόνο στο εισόδημα των ημεδαπών μετόχων, αλλά και στο εισόδημα των αλλοδαπών μετόχων, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω αλλοδαπών μετόχων προσεγγίζει την κατάσταση των ημεδαπών μετόχων (απόφαση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, προπαρατεθείσα, σκέψη 68).
- 36 Εν προκειμένω, όσον αφορά τη φορολόγηση στη Γαλλία των μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπές θυγατρικές, οι δικαιούχοι μητρικές εταιρίες βρίσκονται σε ανάλογη κατάσταση είτε λαμβάνουν τα μερίσματα αυτά ως ημεδαπές μητρικές εταιρίες είτε ως αλλοδαπές μητρικές που διαθέτουν, όμως, μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία, ή ακόμη ως αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία. Πράγματι, σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις το κράτος μέλος αυτό φορολογεί τα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία.

- 37 Συναφώς, πρέπει να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή από τον φόρο των μερισμάτων προς όφελος των ημεδαπών μητρικών εταιριών έχει ως στόχο τη μη επιβολή αλληπάλληλης φορολογίας επί των κερδών των θυγατρικών εταιριών που διανέμονται προς τις μητρικές εταιρίες τους υπό τη μορφή μερισμάτων. Πάντως, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας με τη σκέψη 22 των προτάσεών του, εφόσον η Γαλλική Δημοκρατία επέλεξε να προφυλάξει τους κατοίκους της από τη φορολογία αυτή, πρέπει να επεκτείνει το μέτρο αυτό και στους αλλοδαπούς, στον βαθμό που η ανάλογη φορολογία η οποία πλήττει τους αλλοδαπούς προέρχεται από την άσκηση της φορολογικής της αρμοδιότητας επ' αυτών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, προπαρατεθείσα, σκέψη 70).
- 38 Στο πλαίσιο αυτό, ο μηχανισμός παρακρατήσεως φόρου στην πηγή που εφαρμόζεται επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από ημεδαπές θυγατρικές μόνον προς τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να αποτραπεί η φοροδιαφυγή των εταιριών αυτών από οποιαδήποτε φορολογία επί των μερισμάτων αυτών, στη Γαλλία και στις Κάτω Χώρες, εφόσον ούτε στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες επιβάλλεται μεταγενέστερη φορολογία επί των μερισμάτων αυτών.
- 39 Η επίδικη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, μη εξασφαλίζουσα στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες την πλεονεκτικότερη εθνική φορολογική μεταχείριση την οποία παρέχει στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, συνιστά δυσμενές μέτρο ασυμβίβαστο με τη Συνθήκη, στον βαθμό που προβλέπει επαχθέστερη φορολογία των καταβαλλόμενων από ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες σε ολλανδικές μητρικές μερισμάτων από τη φορολογία των ίδιων μερισμάτων που καταβάλλονται σε γαλλικές μητρικές εταιρίες.
- 40 Εφόσον επομένως η Γαλλική Κυβέρνηση δεν προέβαλε άλλους λόγους που να δικαιολογούν τη φορολογία αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επίδικες στην κύρια υπόθεση εθνικές διατάξεις συνιστούν μέτρα που εισάγουν διακρίσεις, αναλόγως του τόπου όπου εδρεύουν οι μητρικές εταιρίες, στη Γαλλία ή σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία είναι αντίθετα με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

- 41 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία, στον βαθμό που φορολογεί τα μερίσματα αλλοδαπής μητρικής εταιρίας ενώ απαλλάσσει σχεδόν εξ ολοκλήρου τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, συνιστά εισάγοντα διάκριση περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

Επί του δεύτερου και τρίτου ερωτήματος

- 42 Με το δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα μπορεί να είναι διαφορετική όταν, δυνάμει της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως, η εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία μπορεί να συμψηφίσει τον οφειλόμενο στο κράτος αυτό φόρο με τον φόρο που κατέβαλε στη Γαλλία και, ως εκ τούτου, η παρακράτηση του φόρου στην πηγή αποτελεί απλώς κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των οικείων κρατών μελών, η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί επιλήψιμη σύμφωνα με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, όταν μάλιστα η εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία δεν έχει τη δυνατότητα να προβεί στον συμψηφισμό που προβλέπει η εν λόγω σύμβαση.
- 43 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, ελλείψει κοινοτικών μέτρων εναρμονίσεως ή συναφθεισών συμβάσεων μεταξύ όλων των κρατών μελών δυνάμει του άρθρου 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων και της περιοσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολόγηση. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων, να καθορίζουν τα κριτήρια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Saint-Gobain ZN, προπαρατεθείσα, σκέψη 57, και της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 49).

- 44 Ωστόσο, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατ' αυτό τον τρόπο, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαλλαγούν της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων, τηρουμένης της αρχής που υπενθυμίζεται με τη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως (απόφαση Saint-Gobain ZN, προπαρατεθείσα, σκέψη 58). Ειδικότερα, η κατανομή αυτή της φορολογικής αρμοδιότητας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εισάγουν διάκριση αντίθετη προς τους κοινοτικούς κανόνες (απόφαση Bouanich, προπαρατεθείσα, σκέψη 50).
- 45 Εν προκειμένω, εφόσον το φορολογικό καθεστώς που καθιερώνεται με τη γαλλο-ολλανδική σύμβαση αποτελεί τμήμα του ισχύοντος στην υπόθεση της κύριας δίκης νομικού πλαισίου, όπως άλλωστε παρουσιάστηκε και από το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο οφείλει να το λάβει υπόψη προκειμένου να δώσει μια χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 21· Bouanich, προπαρατεθείσα, σκέψη 51, και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 71).
- 46 Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση που καθιερώνεται με τη γαλλο-ολλανδική σύμβαση, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι μία αλλοδαπή μητρική εταιρία, όπως η Denkavit Internationaal, επιτρέπεται, κατ' αρχήν, δυνάμει της συμβάσεως αυτής, να συμψηφίσει τον οφειλόμενο στις Κάτω Χώρες φόρο με το παρακρατούμενο στην πηγή 5% επί των γαλλικής προελεύσεως μερισμάτων. Ο συμψηφισμός αυτός δεν μπορεί ωστόσο να υπερβεί το ποσό του υπό κανονικές συνθήκες οφειλόμενου επί των μερισμάτων αυτών ολλανδικού φόρου. Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών απαλλάσσει τις ολλανδικές μητρικές εταιρίες από τον φόρο επί των αλλοδαπής προελεύσεως μερισμάτων, επομένως δε και των γαλλικής προελεύσεως, οπότε δεν χορηγείται καμία μείωση φόρου βάσει της γαλλικής παρακρατήσεως στην πηγή.
- 47 Επιβάλλεται επομένως η διαπίστωση ότι η συνδυασμένη εφαρμογή της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως και της εφαρμοστέας ολλανδικής νομοθεσίας δεν καθιστά δυνατή την εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων του περιορισμού της ελεύθερης εγκαταστάσεως που επισημαίνεται στο πλαίσιο της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα.

- 48 Συγκεκριμένα, κατ' εφαρμογή της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως και της εφαρμοστέας ολλανδικής νομοθεσίας, σε μητρική εταιρία εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες, η οποία λαμβάνει μερίσματα από θυγατρική εδρεύουσα στη Γαλλία, παρακρατείται φόρος στην πηγή, με ανώτατο όριο βεβαίως που καθορίζεται από την εν λόγω σύμβαση σε 5% επί του ποσού των οικείων μερισμάτων, ενώ μητρική εταιρία εδρεύουσα στη Γαλλία, όπως τονίστηκε με τη σκέψη 4 της παρούσας αποφάσεως, απαλλάσσεται σχεδόν εξ ολοκλήρου.
- 49 Ασχέτως του εύρους της, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση που απορρέει από την εφαρμογή της συμβάσεως και της νομοθεσίας αυτής αποτελεί δυσμενή διάκριση εις βάρος των μητρικών εταιριών λόγω της έδρας τους, η οποία είναι ασυμβίβαστη με την ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία εγγυάται η Συνθήκη.
- 50 Πράγματι, το άρθρο 43 ΕΚ απαγορεύει ακόμη και τους μικρές εκτάσεως και ήσσονος σημασίας περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 21· της 15ης Φεβρουαρίου 2000, C-34/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2000, σ. I-995, σκέψη 49, και της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 43).
- 51 Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση προβάλλει ότι, σύμφωνα με τις αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου και όπως προκύπτει από τη γαλλο-ολλανδική σύμβαση, στο κράτος κατοικίας του φορολογούμενου εναπόκειται να διορθώσει τις συνέπειες της διπλής φορολογίας και όχι στο κράτος προελεύσεως των φορολογούμενων εισοδημάτων.
- 52 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή, καθόσον είναι εν προκειμένω αλυσιτελής.

- 53 Συγκεκριμένα, η Γαλλική Δημοκρατία δεν μπορεί να επικαλεσθεί τη γαλλο-ολλανδική σύμβαση για να αποφύγει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 26).
- 54 Πάντως, η συνδυασμένη εφαρμογή της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως και της εφαρμοστέας ολλανδικής νομοθεσίας δεν αποτρέπει την αλληπάλληλη φορολογία που επιβάλλεται, αντιθέτως προς ό,τι ισχύει για ημεδαπή μητρική εταιρία, σε αλλοδαπή μητρική εταιρία και, επομένως, δεν καθιστά δυνατή την εξουδετέρωση των συνεπειών του περιορισμού της ελεύθερης εγκαταστάσεως που επισημαίνεται στο πλαίσιο της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, όπως κρίθηκε με τις σκέψεις 46 έως 48 της παρούσας αποφάσεως.
- 55 Συγκεκριμένα, ενώ στις ημεδαπές μητρικές εταιρίες επιβάλλεται φορολογικό καθεστώς που καθιστά δυνατή την αποφυγή της αλληπάλληλης φορολογίας, όπως τονίστηκε με τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες, αντιθέτως, επιβάλλεται αλληπάλληλη φορολογία επί των μερισμάτων που διανέμονται από τις εδρεύουσες στη Γαλλία θυγατρικές τους.
- 56 Επομένως, στο δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει, μόνο για τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες, παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπές θυγατρικές, όταν μάλιστα φορολογική σύμβαση μεταξύ του εν λόγω κράτους μέλους και άλλου κράτους μέλους, με την οποία επιτρέπεται η παρακράτηση αυτή στην πηγή, προβλέπει τη δυνατότητα συμψηφισμού του οφειλόμενου στο άλλο αυτό κράτος φόρου με την επιβάρυνση που επιβάλλεται κατ' εφαρμογή της εν λόγω εθνικής νομοθεσίας, οσάκις η μητρική εταιρία δεν έχει τη δυνατότητα, στο άλλο αυτό κράτος μέλος, να προβεί στον προβλεπόμενο από την εν λόγω σύμβαση συμψηφισμό.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 57 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία, στον βαθμό που φορολογεί τα μερίσματα αλλοδαπής μητρικής εταιρίας ενώ απαλλάσσει σχεδόν εξ ολοκλήρου τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, συνιστά εισάγοντα διάκριση περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
- 2) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ απαγορεύουν εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει, μόνο για τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες, παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπές θυγατρικές, όταν μάλιστα φορολογική σύμβαση μεταξύ του εν λόγω κράτους μέλους και άλλου κράτους μέλους, με την οποία επιτρέπεται η παρακράτηση αυτή στην πηγή, προβλέπει τη δυνατότητα συμψηφισμού του οφειλόμενου στο άλλο αυτό κράτος φόρου με την επιβάρυνση που επιβάλλεται κατ' εφαρμογή της εν λόγω εθνικής νομοθεσίας, οσάκις η μητρική εταιρία δεν έχει τη δυνατότητα, στο άλλο αυτό κράτος μέλος, να προβεί στον προβλεπόμενο από την εν λόγω σύμβαση συμψηφισμό.

(υπογραφές)