

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)  
της 6ης Δεκεμβρίου 2007\*

Στην υπόθεση C-298/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Münster (Γερμανία) με απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Ιουλίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

**Columbus Container Services BVBA & Co.**

κατά

**Finanzamt Bielefeld-Innenstadt,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Pešič και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi  
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Σεπτεμβρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Columbus Container Services BVBA & Co., εκπροσωπούμενη από τους A. Cordewener και J. Schönfeld, Rechtsanwälte, καθώς και από τον T. Rödder, Steuerberater,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και U. Forsthoff, καθώς και από τον W. Schön, καθηγητή νομικής,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Wimmer,
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. ten Dam καθώς και από τον D. J. M. de Grave,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes και J. P. Santos,

- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις C. White και V. Jackson, επικουρούμενες από τους P. Baker, QC, και T. Ward, barrister,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 29ης Μαρτίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.
  
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Columbus Container Services BVBA & Co. (στο εξής: Columbus) και, αφετέρου, του Finanzamt Bielefeld-Innenstadt (στο εξής: Finanzamt) σχετικά με τη φορολόγηση των κερδών τα οποία πραγματοποίησε η Columbus κατά τη διάρκεια του 1996.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η γερμανική νομοθεσία*

- 3 Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, *BGBI.* 1990 I, σ. 1902, στο εξής: EStG), κάθε Γερμανός υπήκοος υπόκειται για το σύνολο των εισοδημάτων του στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία και στη λεγόμενη αρχή του «συνολικού εισοδήματος». Δυνάμει της αρχής αυτής, η οποία ισχύει για κάθε είδος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 2, του EStG) και των εισοδημάτων από κεφάλαιο (άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 5, του EStG), τα εισοδήματα υπολογίζονται και φορολογούνται κατά τρόπο ομοιόμορφο, είτε πραγματοποιήθηκαν στη Γερμανία είτε στην αλλοδαπή.
  
- 4 Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο 1 του EStG, καθώς και το άρθρο 1 του νόμου περί φορολογίας των εταιριών (Körperschaftsteuergesetz, *BGBI.* 1991 I, σ. 637), εταιρία η οποία χαρακτηρίζεται από το γερμανικό δίκαιο ως προσωπική εταιρία δεν υπόκειται η ίδια στον φόρο. Τα κέρδη που πραγματοποιεί μια τέτοια εταιρία, είτε στη Γερμανία είτε στην αλλοδαπή, θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν από τους εταίρους που κατοικούν στη Γερμανία κατ' αναλογία της συμμετοχής τους και φορολογούνται στο πρόσωπο αυτών (άρθρο 15, παράγραφος 1, σημείο 2, εδάφιο πρώτο, του EStG) δυνάμει της αρχής της φορολογικής διαφάνειας των προσωπικών εταιριών.
  
- 5 Αυτός ο καταλογισμός των κερδών προσωπικής εταιρίας στους εταίρους της ισχύει ακόμη κι αν η ίδια η εταιρία υπόκειται στον φόρο εταιριών στο κράτος της έδρας της.

- 6 Για την αποφυγή της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων που πραγματοποιούν Γερμανοί υπήκοοι στην αλλοδαπή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει συνάψει διμερείς συμβάσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η σύμβαση η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες, στις 11 Απριλίου 1967, μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη ρύθμιση ορισμένων άλλων ζητημάτων σχετικά με τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο περιουσίας (*BGBI.* 1969 II, σ. 18, στο εξής: διμερής φορολογική σύμβαση).
  
- 7 Δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, της διμερούς φορολογικής συμβάσεως, τα κέρδη γερμανικής εταιρίας η οποία ασκεί τη δραστηριότητά της μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως, όπως μιας ετερόρρυθμης εταιρίας, στο έδαφος του Βασιλείου του Βελγίου φορολογούνται στο κράτος αυτό, στο μέτρο που θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν από την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, εφόσον η ετερόρρυθμη εταιρία υπόκειται κατά τη βελγική φορολογική νομοθεσία στον φόρο εταιριών, η διμερής φορολογική σύμβαση εξομοιώνει τη διανομή κερδών με τη διανομή μερισμάτων κατά την έννοια του άρθρου 10 της εν λόγω συμβάσεως.
  
- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1, σημείο 1, της εν λόγω συμβάσεως, τα εισοδήματα προσώπου που κατοικεί στη Γερμανία, τα οποία προέρχονται από το Βέλγιο και φορολογούνται σε αυτό το κράτος μέλος δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, απαλλάσσονται των φόρων στη Γερμανία. Δεν αμφισβητείται ότι τα εισοδήματα από επενδύσεις σε βελγική ετερόρρυθμη εταιρία υπάγονται στο προβλεπόμενο από το σημείο 1 του εν λόγω άρθρου 23, παράγραφος 1, καθεστώσ απαλλαγής.
  
- 9 Αντίθετα προς ό,τι προβλέπεται στη διμερή φορολογική σύμβαση, ο νόμος περί φορολογίας συναλλαγών εξωτερικού [*Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)*], όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο περί εναρμονίσεως και περί καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής (*Missbrauchsbekämpfungsgesetz- und Steuerbereinigungsgesetz*), της 21ης Δεκεμβρίου 1993 (*BGBI.* 1993 I,

σ. 2310, στο εξής: AStG), και ο οποίος είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει στο άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3:

«2. Αν πραγματοποιούνται εισοδήματα από επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, σε εγκατάσταση στην αλλοδαπή προσώπου απεριορίστως υποχρέου σε φόρο στη Γερμανία, τα οποία θα υπέκειντο σε φορολογία ως ενδιάμεσα εισοδήματα, αν η εγκατάσταση αυτή συνιστούσε αλλοδαπή εταιρία, η διπλή φορολόγηση δεν αποφεύγεται με απαλλαγή των εισοδημάτων αυτών από τη φορολογία, αλλά με συμψηφισμό των φόρων που επιβλήθηκαν στην αλλοδαπή επί των εισοδημάτων αυτών.

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 2, όσον αφορά την περιουσία από την οποία προέρχονται εισοδήματα από επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, με εξαίρεση εισοδήματα από επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, τρίτο εδάφιο, η διπλή φορολόγηση δεν αποφεύγεται με απαλλαγή της περιουσίας αυτής από τη φορολογία, αλλά με συμψηφισμό των φόρων που επιβλήθηκαν στην αλλοδαπή επί της περιουσίας αυτής. [...]»

10 Το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, του AStG προβλέπει:

«Ενδιάμεσα εισοδήματα από επενδύσεις είναι τα εισοδήματα της ενδιάμεσης αλλοδαπής εταιρίας τα οποία προέρχονται από την κατοχή, διαχείριση, διατήρηση ή αύξηση της αξίας μέσων πληρωμής, απαιτήσεων, αξιογράφων, συμμετοχών ή συναφών περιουσιακών στοιχείων [...]».

11 Το άρθρο 8, παράγραφοι 1 και 3, του AStG έχει ως εξής:

«1. Μια αλλοδαπή εταιρία θεωρείται ενδιάμεση εταιρία για τα εισοδήματα που υπόκεινται σε χαμηλό φορολογικό συντελεστή [...]

[...]

3. Ο φορολογικός συντελεστής θεωρείται χαμηλός κατά την έννοια της παραγράφου 1 όταν τα εισοδήματα δεν φορολογούνται, δυνάμει του φόρου επί των κερδών, με συντελεστή 30% ή μεγαλύτερο στο κράτος στο οποίο ασκείται η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων ή στο κράτος της έδρας της αλλοδαπής εταιρίας, χωρίς το γεγονός αυτό να οφείλεται σε συμψηφισμό με εισοδήματα από άλλες πηγές ή όταν ο φόρος ο οποίος πρέπει εν συνεχεία να ληφθεί υπόψη μειώνεται, σύμφωνα με τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, κατά το ποσό των φόρων με τους οποίους βαρύνεται η εταιρία από την οποία προέρχονται τα εισοδήματα [...]

### *Η βελγική νομοθεσία*

12 Σύμφωνα με το βελγικό δίκαιο, οι επιχειρήσεις οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «κέντρα συντονισμού» υπάγονται στο φορολογικό καθεστώς που θεσπίστηκε με το βασιλικό διάταγμα 187, της 30ής Δεκεμβρίου 1982 (*Moniteur belge* της 13ης Ιανουαρίου 1983). Δυνάμει του εν λόγω βασιλικού διατάγματος, η φορολογητέα βάση των κερδών που πραγματοποιεί στο Βέλγιο ένα κέντρο συντονισμού καθορίζεται κατ' αποκοπή σύμφωνα με τη μέθοδο που αποκαλείται «cost plus».

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Η Columbus είναι ετερόρρυθμη εταιρία βελγικού δικαίου η οποία, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, είχε την έδρα της στην Αμβέρσα (Βέλγιο). Αποτελεί κέντρο συντονισμού κατά την έννοια του βασιλικού διατάγματος 187.
- 14 Τα εταιρικά μερίδια της Columbus κατέχουν, αφενός, οκτώ μέλη της ίδιας οικογένειας που κατοικούν στη Γερμανία, έκαστο των οποίων έχει μερίδιο συμμετοχής 10 % και, αφετέρου, όσον αφορά το υπόλοιπο 20 %, μία γερμανική προσωπική εταιρία της οποίας τα μερίδια ανήκουν, επίσης, στα μέλη της ίδιας οικογένειας. Κατά τη γενική συνέλευση της Columbus, όλοι οι κάτοχοι εταιρικών μεριδίων εκπροσωπούνται από το ίδιο πρόσωπο.
- 15 Η Columbus συμμετέχει σε ένα σημαντικό παγκοσμίως οικονομικό όμιλο. Ο εταιρικός σκοπός της συνίσταται στον συντονισμό των δραστηριοτήτων του εν λόγω ομίλου. Περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τη συγκεντρωτική διαχείριση των οικονομικών συναλλαγών και των λογιστικών βιβλίων, τη χρηματοδότηση των θυγατρικών εταιριών ή υποκαταστημάτων, την ηλεκτρονική επεξεργασία δεδομένων, καθώς και δραστηριότητες διαφήμισης και μάρκετινγκ.
- 16 Η οικονομική δραστηριότητα της Columbus επικεντρώνεται κυρίως στη διαχείριση επενδύσεων κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, του AStG. Από τη διαχείριση αυτή η Columbus πραγματοποίησε, στη διάρκεια του 1996, κέρδη προερχόμενα από «αποτελέσματα εκμετάλλευσης» ύψους 8 044 619 DEM (4 113 148 ευρώ) και «λοιπά εισοδήματα» ύψους 53 477 DEM (27 342 ευρώ).



- 17 Για το 1996 η Columbus φορολογήθηκε από τη βελγική φορολογική αρχή με τον εφαρμοστέο στα κέντρα συντονισμού συντελεστή, ο δε φόρος αυτός ήταν, εν προκειμένω, μικρότερος από το 30 % του πραγματοποιηθέντος κέρδους.
- 18 Σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, η Columbus είναι προσωπική εταιρία.
- 19 Κατ' εφαρμογή του γερμανικού φορολογικού δικαίου και, ειδικότερα, του άρθρου 20, παράγραφος 2, του AStG, το Finanzamt, με την από 8 Ιουνίου 1998 πράξη, θεώρησε τα διάφορα εισοδήματα της Columbus ως απαλλασσόμενα του φόρου στο πρόσωπο των εταίρων, αλλά υποκείμενα στην επιφύλαξη περί προοδευτικής φορολογικής κλίμακας. Αντίθετα, το Finanzamt φορολόγησε τους εταίρους για τα κέρδη που προήλθαν από τα «αποτελέσματα εκμετάλλευσης» της Columbus, συμψηφίζοντας πάντως το ποσό του φόρου που είχε επιβληθεί επί των κερδών αυτών στο Βέλγιο.
- 20 Με πράξη της 16ης Ιουνίου 1998, το Finanzamt προσδιόρισε επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 3, του AStG, την αντικειμενική αξία των περιουσιακών στοιχείων της Columbus κατά την 1η Ιανουαρίου 1996, προς τον σκοπό υπολογισμού του φόρου περιουσίας των εταίρων.
- 21 Η Columbus υπέβαλε ένσταση κατά των ανωτέρω πράξεων ενώπιον του Finanzamt, με εξαίρεση τη σχετική με τα διάφορα εισοδήματα, και, κατόπιν απορρίψεως της εν λόγω ενστάσεως, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Münster.
- 22 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Columbus επικαλείται, μεταξύ άλλων, την αντίθεση του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG προς τις διατάξεις του άρθρου 43 EK. Σύμφωνα με την εταιρία, η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής του άρθρου 23, παράγραφος 1, σημείο 1, της διμερούς φορολογικής συμβάσεως, με τη μέθοδο του συμψηφισμού του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3,

του AStG έχει ως συνέπεια οι οικείες διασυνοριακές εγκαταστάσεις να καθίστανται λιγότερο ελκυστικές. Αυτή η κατάργηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου ετύγχαναν οι εν λόγω εγκαταστάσεις, παραβιάζει αδικαιολόγητα την ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ.

- 23 Η Columbus ισχυρίζεται, επιπλέον, ότι, όσον αφορά τη διμερή φορολογική σύμβαση, ελλείπει κάθε δικαιολογητικός λόγος για τη μη τήρηση των διατάξεών της.
- 24 Το Finanzgericht Münster δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι κανόνες του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG να προσβάλλουν την ελευθερία εγκαταστάσεως. Έχει, επίσης, αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητα των εν λόγω κανόνων με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, η πρόσθετη φορολογία στην οποία υπόκεινται, βάσει του νόμου αυτού, τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή ενδέχεται να αποτρέψει τους Γερμανούς υπηκόους από το να επενδύσουν σε άλλο κράτος μέλος, πλην της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, χωρίς ο περιορισμός αυτός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων να μπορεί να δικαιολογηθεί.
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Münster αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνουν προς τις διατάξεις του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ, νυν κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 43 ΕΚ, και των άρθρων 73 Β έως 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ, νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρων 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ οι ρυθμίσεις του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3 του [I'AStG], σύμφωνα με τις οποίες τα εισοδήματα από επενδύσεις σε μόνιμη επιχειρησιακή εγκατάσταση στην αλλοδαπή προσώπου απεριορίστως υποχρέου σε φόρο στη Γερμανία, τα οποία θα υπέκειντο σε φορολογία ως ενδιάμεσα εισοδήματα αν η μόνιμη εγκατάσταση συνιστούσε αλλοδαπή εταιρία, απαλλάσσονται από τη διπλή φορολογία, κατά παράβαση της [διμερούς φορολογικής] συμβάσεως, όχι με εξαίρεσή τους από την ημεδαπή φορολογία, αλλά με συμψηφισμό του φόρου εισοδήματος που επιβλήθηκε επί των κερδών στην αλλοδαπή;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 26 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας τα εισοδήματα ημεδαπού που προέρχονται από επενδύσεις σε εγκατάσταση η οποία έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους δεν απαλλάσσονται από τον ημεδαπό φόρο εισοδήματος, παρά την ύπαρξη συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, συναφθείσας με το κράτος μέλος της έδρας της εν λόγω εγκαταστάσεως, αλλά υπόκεινται στον ημεδαπό φόρο, με τον οποίο συμψηφίζεται ο επιβληθείς στο άλλο κράτος μέλος φόρος.
- 27 Πρέπει εκ προοιμίου να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείπει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57, της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Συλλογή 2006, σ. I-9461, σκέψη 54, και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 52).
- 28 Εντούτοις, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στη αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ. αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 28, και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 36).

*Επί της υπάρξεως περιορισμού στην ελευθερία εγκαταστάσεως*

- 29 Κατά πάγια νομολογία, στο ουσιαστικό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως εμπίπτουν οι διατάξεις εθνικής νομοθεσίας που έχουν εφαρμογή επί της συμμετοχής υπηκόου του οικείου κράτους μέλους στο κεφάλαιο εταιρείας εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους, εφόσον η συμμετοχή αυτή του παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρείας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Ογ ΑΑ, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 20, και της 23ης Οκτωβρίου 2007, C-112/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2007, σ. I-8995, σκέψη 13).
- 30 Έτσι, σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, η εκ μέρους ενός ή περισσοτέρων φυσικών προσώπων που κατοικούν σε κράτος μέλος απόκτηση του συνόλου των μεριδίων εταιρίας έχουσας την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον η συμμετοχή αυτή παρέχει στα εν λόγω πρόσωπα τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, διέπεται από τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης (βλ. αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψεις 21 και 22, καθώς και της 5ης Νοεμβρίου 2002, C-208/00, Überseering, Συλλογή 2002, σ. I-9919, σκέψη 77).
- 31 Εν προκειμένω, από τη σκέψη 14 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι όλα τα μερίδια της Columbus ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα, στα μέλη της ίδιας οικογένειας. Τα μέλη αυτά επιδιώκουν κοινά συμφέροντα, λαμβάνουν από κοινού, μέσω του ιδίου εκπροσώπου στη γενική συνέλευση της εταιρίας, τις σχετικές με αυτή αποφάσεις και καθορίζουν τις δραστηριότητές της.
- 32 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης έχουν εφαρμογή σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης.

- 33 Το άρθρο 43 ΕΚ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Επομένως, έστω και αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, καθώς και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-36/02, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-9609, σκέψη 42).
- 34 Επίσης κατά πάγια νομολογία, ως τέτοιοι περιορισμοί πρέπει να θεωρούνται όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ. αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 37, και της 5ης Οκτωβρίου 2004, C-442/02, CaixaBank France, Συλλογή 2004, σ. I-8961, σκέψη 11).
- 35 Όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως, τα εισοδήματα που προέρχονται από τα κέρδη γερμανικής εταιρίας η οποία ασκεί τη δραστηριότητά της μέσω βελγικής ετερόρρυθμης εταιρίας απαλλάσσονται, σύμφωνα με τη διμερή φορολογική σύμβαση, των φόρων στο πρόσωπο των υποκειμένων στον φόρο που κατοικούν στη Γερμανία. Εντούτοις, όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, μια εταιρία αυτής της μορφής φορολογείται, σύμφωνα με τη βελγική φορολογική νομοθεσία, με συντελεστή μικρότερο του 30 % επί των πραγματοποιηθέντων στο Βέλγιο κερδών, οι επίδικες στην κύρια δίκη διατάξεις του AStG προβλέπουν ότι, παρά την ύπαρξη της εν λόγω συμβάσεως, τα εισοδήματα αυτά δεν απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος στο πρόσωπο των υποκειμένων στον φόρο που κατοικούν στη Γερμανία, αλλά υπόκεινται στο γερμανικό φορολογικό καθεστώς, οπότε ο επιβληθείς στο Βέλγιο φόρος συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο στη Γερμανία φόρο.
- 36 Συγκεκριμένα, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, τα εισοδήματα που προέρχονται από εταιρία η οποία υπόκειται στην αλλοδαπή σε φορολογικό συντελεστή χαρακτηριζόμενο από το άρθρο 8, παράγραφοι 1 και 3, του AStG ως «χαμηλό» δεν τυγχάνουν της προβλεπόμενης από τη διμερή φορολογική σύμβαση απαλλαγής, αλλά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της μεθόδου του συμψηφισμού του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG.

- 37 Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε η Columbus κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού, κατά τη χρήση 1996, οδήγησε σε αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης των εταιρών της εταιρίας κατά 53 %.
- 38 Εντούτοις, πρέπει να υπομνησθεί ότι, έστω κι αν η εφαρμογή, στο πλαίσιο της φορολογήσεως των εταιρών της Columbus, της επίδικης στην κύρια δίκη μεθόδου του συμψηφισμού του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG καθιστά την άσκηση των δραστηριοτήτων της εν λόγω εταιρίας περισσότερο επαχθή απ' ό,τι αν η φορολόγηση αυτή επραγματοποιείτο σύμφωνα με την προβλεπόμενη από τη διμερή φορολογική σύμβαση μέθοδο της απαλλαγής, μια τέτοια διαπίστωση δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι οι ανωτέρω διατάξεις συνιστούν περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 43 ΕΚ.
- 39 Συγκεκριμένα, καθόσον η ελευθερία εγκαταστάσεως απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Saint-Gobain ZN, προαναφερθείσα, σκέψη 35, και απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 40), δεν αμφισβητείται ότι η επίδικη στην κύρια δίκη γερμανική φορολογική νομοθεσία, η οποία από την άποψη αυτή παρουσιάζει ομοιότητες με την εφαρμοστέα στο πλαίσιο της υποθέσεως που οδήγησε στην έκδοση της αποφάσεως της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, *Kerckhaert και Morres* (Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 17) βελγική φορολογική νομοθεσία, δεν διακρίνει μεταξύ της φορολογήσεως των εισοδημάτων που προέρχονται από κέρδη προσωπικών εταιριών εγκατεστημένων στη Γερμανία και της φορολογήσεως των εισοδημάτων που προέρχονται από κέρδη προσωπικών εταιριών εγκατεστημένων εντός κράτους μέλους το οποίο πλήττει τα πραγματοποιούμενα στο εσωτερικό του από τις εταιρίες αυτές κέρδη με φορολογικό συντελεστή μικρότερο του 30%. Εφαρμόζοντας στις αλλοδαπές αυτές εταιρίες τη μέθοδο του συμψηφισμού, η επίδικη νομοθεσία ουσιαστικά πλήττει, στη Γερμανία, τα κέρδη που πραγματοποιούν οι εταιρίες αυτές με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή όπως τα κέρδη που πραγματοποιούν οι εγκατεστημένες στη Γερμανία προσωπικές εταιρίες.
- 40 Καθόσον εταιρίες όπως η Columbus δεν υφίστανται φορολογικό μειονέκτημα σε σχέση με τις εγκατεστημένες στη Γερμανία προσωπικές εταιρίες, δεν θα πρέπει να συναχθεί δυσμενής διάκριση λόγω διαφορετικής μεταχείρισης μεταξύ των δυο αυτών κατηγοριών εταιριών.

- 41 Κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση υφίσταται, επίσης, όταν ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται επί διαφορετικών καταστάσεων (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).
- 42 Ωστόσο, υπό το πρίσμα της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας του, ο φορολογούμενος που εισπράττει κέρδη δεν βρίσκεται οπωσδήποτε σε διαφορετική κατάσταση εκ του γεγονότος και μόνον ότι τα εισπράττει από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο, ασκώντας τη φορολογική του αρμοδιότητα, φορολογεί τα κέρδη αυτά με συντελεστή χαμηλότερο από το 30 % των πραγματοποιηθέντων κερδών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Kerckhaert και Morres, προαναφερθείσα, σκέψη 19).
- 43 Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσε να επιφέρει η εφαρμογή ενός συστήματος φορολογίας κερδών, όπως το προβλεπόμενο από τον AStG, απορρέουν από την εκ παραλλήλου άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας από δύο κράτη μέλη (βλ. απόφαση Kerckhaert και Morres, προαναφερθείσα, σκέψη 20).
- 44 Πρέπει να υπομνηστεί συναφώς ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 293 ΕΚ συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας αποσκοπούν στην εξάλειψη ή στην άμβλυση των αρνητικών επιπτώσεων που επιφέρει στην εσωτερική αγορά η συνύπαρξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων, για την οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη σκέψη (απόφαση Kerckhaert και Morres, προαναφερθείσα, σκέψη 21).
- 45 Ωστόσο, το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του και σε μια κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν επιβάλλει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής

φορολογίας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Συγκεκριμένα, εξαιρουμένης 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), της συμβάσεως της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 225, σ. 10), και της οδηγίας 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ L 157, σ. 38), δεν έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, καμία διάταξη ενοποίησης ή εναρμόνισης σκοπούσα στην εξάλειψη των καταστάσεων διπλής φορολογίας (βλ. απόφαση Kerckhaert και Morres, προαναφερθείσα, σκέψη 22).

- 46 Μολονότι τα κράτη μέλη, στο πλαίσιο των αναφερομένων στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως αρμοδιοτήτων τους, έχουν συνάψει διάφορες διμερείς συμβάσεις οι οποίες αποσκοπούν στην εξάλειψη ή στην άμβλυνση των εν λόγω επιπτώσεων, πάντως το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα, στο πλαίσιο του άρθρου 234 ΕΚ, να αποφαινεται επί της ενδεχόμενης παραβιάσεως εκ μέρους συμβαλλόμενου κράτους μέλους των διατάξεων των συμβάσεων αυτών.
- 47 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 46 των προτάσεών του, το Δικαστήριο δεν μπορεί να εξετάσει τη σχέση μεταξύ εθνικού μέτρου, όπως του επίδικου στην κύρια δίκη, και των διατάξεων συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, όπως της διμερούς φορολογικής συμβάσεως, καθόσον το ζήτημα αυτό δεν σχετίζεται με την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID, Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 18).
- 48 Αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, ούτε από τις σκέψεις 43 και 44 της αποφάσεως της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr (Συλλογή 1999, σ. I-7447), προκύπτει ότι οι ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη απαγορεύουν την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας όπως της επίμαχης στην κύρια δίκη.



- 49 Συγκεκριμένα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Eurowings Luftverkehrs, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να δικαιολογεί την επιβολή φορολογικής επιβαρύνσεως σε βάρος των αποδεκτών υπηρεσιών με επίκληση της χαμηλής φορολογίας στην οποία οι παρέχοντες υπηρεσίες υπέκειντο σε άλλο κράτος μέλος, επρόκειτο για εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας οι παρέχοντες υπηρεσίες που ήταν εγκατεστημένοι στο οικείο κράτος μέλος ετύγχαναν λιγότερο ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως σε σχέση με τους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη. Εντούτοις, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι εταιρίες όπως η Columbus και οι εγκατεστημένες στη Γερμανία προσωπικές εταιρίες υπόκεινται, στο πρόσωπο των εταίρων τους, σε φορολογική μεταχείριση η οποία δεν συνιστά τέτοια διαφορετική μεταχείριση.
- 50 Η Columbus ισχυρίζεται, επιπλέον, ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη διατάξεις του AStG συνεπάγονται στρέβλωση της επιλογής των εταιριών όσον αφορά την εγκατάστασή τους στα διάφορα κράτη μέλη.
- 51 Όπως διαπιστώθηκε με τη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως, στο παρόν στάδιο εναρμονίσεως του κοινοτικού φορολογικού δικαίου τα κράτη μέλη διαθέτουν κάποια αυτονομία. Από τη φορολογική αυτή αρμοδιότητα προκύπτει ότι η ελευθερία των εταιριών να επιλέγουν μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών εγκαταστάσεως δεν συνεπάγεται σε καμία περίπτωση ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να προσαρμόζουν το φορολογικό τους σύστημα στα διάφορα συστήματα φορολογήσεως των υπολοίπων κρατών μελών, κατά τρόπον ώστε να διασφαλίζεται ότι εταιρία η οποία επέλεξε να εγκατασταθεί σε ορισμένο κράτος μέλος φορολογείται σε εθνικό επίπεδο κατά τον ίδιο τρόπο με εταιρία η οποία επέλεξε να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος.
- 52 Εξάλλου, η Columbus ισχυρίζεται ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη διατάξεις του AStG συνεπάγονται στρέβλωση της επιλογής μεταξύ των διαφόρων μορφών εγκαταστάσεως. Έτσι, αν είχε επιλέξει να ασκήσει τις δραστηριότητές της στο Βέλγιο μέσω θυγατρικής κεφαλαιουχικής εταιρίας και όχι μέσω εγκαταστάσεως, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, θα είχε αποφύγει την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

- 53 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι η φορολογική αυτονομία, για την οποία γίνεται λόγος με τα σημεία 44 και 51 της παρούσας αποφάσεως, συνεπάγεται, επίσης, ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και το επίπεδο φορολογίας των διαφόρων μορφών εγκαταστάσεως των δραστηριοποιούμενων στο εξωτερικό εθνικών εταιριών, υπό τον όρον ότι η μεταχείριση την οποία επιφυλάσσουν σε αυτές δεν είναι δυσμενής σε σχέση με τη μεταχείριση των αντίστοιχων εθνικών εγκαταστάσεων.
- 54 Υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω παρατηρήσεων και της αρχής της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως εταιριών όπως η Columbus, αφενός, και προσωπικών εταιριών εγκατεστημένων στη Γερμανία, αφετέρου, στην οποία έγινε αναφορά με τη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι διατάξεις του AStG δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ.

*Επί της υπάρξεως περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων*

- 55 Με το προδικαστικό του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, επίσης, αν το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη.
- 56 Συναφώς, αρκεί η υπόμνηση ότι, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω παρατηρήσεις, νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη δεν εισάγει περιορισμό εις βάρος των υποχρέων σε ένα κράτος μέλος, στους οποίους καταλογίζονται τα κέρδη που πραγματοποίησαν προσωπικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, το συμπέρασμα που διατυπώνεται στη σκέψη 54 της παρούσας αποφάσεως ισχύει και όσον αφορά τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων διατάξεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, προαναφερθείσα, σκέψη 60).

- 57 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα εισοδήματα ημεδαπού που προέρχονται από επενδύσεις σε εγκατάσταση η οποία έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους δεν απαλλάσσονται από τον φόρο επί του εθνικού εισοδήματος, παρά την ύπαρξη συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, συναφθείσας με το κράτος μέλος της έδρας της εν λόγω εγκαταστάσεως, αλλά υπόκεινται στον εθνικό φόρο, με τον οποίο συμψηφίζεται ο επιβληθείς στο άλλο κράτος μέλος φόρος.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 58 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:

**Τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα**

**εισοδήματα ημεδαπού που προέρχονται από επενδύσεις σε εγκατάσταση η οποία έχει την έδρα της εντός άλλου κράτους μέλους δεν απαλλάσσονται από τον φόρο επί του εθνικού εισοδήματος, παρά την ύπαρξη συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, συναφθείσας με το κράτος μέλος της έδρας της εν λόγω εγκαταστάσεως, αλλά υπόκεινται στον εθνικό φόρο, με τον οποίο συμψηφίζεται ο επιβληθείς στο άλλο κράτος μέλος φόρος.**

(υπογραφές)