

ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 23ης Απριλίου 2008\*

Στην υπόθεση C-201/05,

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 18ης Μαρτίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Μαΐου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

**The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation**

κατά

**Commissioners of Inland Revenue,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak  
γραμματέας: R. Grass

κρίνοντας ότι πρέπει να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη, σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Διάταξη**

- <sup>1</sup> Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ.
- <sup>2</sup> Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ διαφόρων διεθνών ομίλων εταιριών και των Commissioners of Inland Revenue (φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου) σχετικά με τη φορολόγηση των ημεδαπών εταιριών για τα κέρδη αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών και τα μερίσματα που εισπράττουν από τις εν λόγω θυγατρικές.

## Το νομικό πλαίσιο

- 3 Ο φόρος εταιριών διέπεται στο Ηνωμένο Βασίλειο από τον νόμο του 1988 περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988, στο εξής: ICTA).
- 4 Κατά το άρθρο 6 του ICTA, οι ημεδαπές εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών για τα κέρδη τους παγκοσμίως. Σε αυτά περιλαμβάνονται τα κέρδη υποκαταστημάτων ή πρακτορειών μέσω των οποίων η ημεδαπή εταιρία ασκεί τις δραστηριότητές της σε άλλα κράτη μέλη.
- 5 Αντιθέτως, δεν φορολογούνται για τα κέρδη των ημεδαπών ή αλλοδαπών θυγατρικών τους, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεώς τους.

### *Η φορολόγηση των μερισμάτων*

- 6 Κατ' εφαρμογή του άρθρου 208 του ICTA, οσάκις μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει μερίσματα από επίσης ημεδαπή εταιρία, δεν οφείλει φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.
- 7 Οσάκις μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη εκτός Ηνωμένου Βασιλείου υπόκειται σε φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά. Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία που εισπράττει τα μερίσματα δεν δικαιούται πίστωση φόρου και τα μερίσματα δεν χαρακτηρίζονται απαλλασσόμενο

εισόδημα από επενδύσεις. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα άρθρα 788 και 790 του ICTA, δικαιούται, είτε δυνάμει της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσίας είτε δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ) που το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει με το άλλο κράτος, ελάφρυνση αντίστοιχη προς τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

- 8 Επομένως, η εθνική νομοθεσία επιτρέπει στην ημεδαπή εταιρία δικαιούχο των μερισμάτων να συμψηφίσει τον φόρο εταιριών που οφείλει με τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων που διανέμει η αλλοδαπή εταιρία. Αν η δικαιούχος ημεδαπή εταιρία κατέχει, ή είναι θυγατρική εταιρίας που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στη διανέμουσα εταιρία, η ελάφρυνση καλύπτει τον αναλογούντα φόρο εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή επί των κερδών από τα οποία προήλθαν τα μερίσματα. Η ελάφρυνση που παρέχεται ως προς τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο δεν υπερβαίνει τον οφειλόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο εταιριών επί του εν λόγω εισοδήματος.
  
- 9 Ειδικές διατάξεις ρυθμίζουν τα της φορολογήσεως των εισοδημάτων από επενδύσεις, περιλαμβανομένων των μερισμάτων που εισπράττουν οι ασφαλιστικές εταιρίες από στοιχεία του ενεργητικού που έχουν διατεθεί σε δραστηριότητες σχετικές με συνταξιοδοτικά προγράμματα και προγράμματα ασφαλίσεως ζωής.
  
- 10 Το άρθρο 208 του ICTA δεν έχει εφαρμογή, καταρχήν, σε σχετικές με συνταξιοδοτικά προγράμματα και υπηρεσίες ασφαλίσεως ζωής δραστηριότητες στην αλλοδαπή, με συνέπεια τα μερίσματα από σχετικές με τις δραστηριότητες αυτές επενδύσεις χαρτοφυλακίου να φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν τον υπολογισμό των κερδών από αντασφαλιστικές εργασίες. Ωστόσο, πριν την 1η Ιουλίου 1997, οι εταιρίες ασφαλίσεως ζωής μπορούσαν, κατ' εξαίρεση από την αρχή αυτή, να ζητήσουν την εφαρμογή του άρθρου αυτού για μερίσματα από ημεδαπές εταιρίες στο πλαίσιο των σχετικών με τα συνταξιοδοτικά προγράμματα δραστηριοτήτων. Αν προέβαιναν στην επιλογή αυτή, δεν μπορούσαν να ζητήσουν τη

σχετική με τα μερίσματα αυτά πίστωση φόρου. Αντιθέτως, δεν υπήρχε τέτοια δυνατότητα όσον αφορά τα μερίσματα που εισέπρατταν από αλλοδαπές εταιρίες, στο πλαίσιο τέτοιων δραστηριοτήτων.

*Η σχετική με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες νομοθεσία*

- 11 Τα άρθρα 747 έως 756 ΕΚ και τα παρατήματα 24 έως 26 του ICTA εισάγουν, κατά παρέκκλιση από την αρχή ότι ημεδαπή εταιρία δεν φορολογείται για τα κέρδη των αλλοδαπών θυγατρικών της κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεώς τους, ειδικό καθεστώς για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (στο εξής: ΕΑΕ).
- 12 Η νομοθεσία αυτή προβλέπει ότι τα κέρδη μιας ΕΑΕ —δηλαδή, κατά το γράμμα της εν λόγω νομοθεσίας, όπως αυτή ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστάσεων της κύριας δίκης (στο εξής: νομοθεσία περί ΕΑΕ), αλλοδαπής εταιρίας την οποία κατέχει ημεδαπή εταιρία σε ποσοστό άνω του 50 %— θεωρούνται ότι είναι κέρδη της ημεδαπής και φορολογούνται ως τέτοια, παρεχομένης όμως πίστωσης για τον φόρο που κατέβαλε η ΕΑΕ στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη. Αν, στη συνέχεια, τα κέρδη αυτά διανεμηθούν με τη μορφή μερισμάτων στην ημεδαπή εταιρία, ο φόρος που ημεδαπή εταιρία κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα κέρδη της ΕΑΕ εξομοιώνεται με πρόσθετο φόρο καταβληθέντα από την ΕΑΕ στην αλλοδαπή, για τον οποίο παρέχεται πίστωση συμψηφιζόμενη με τον φόρο που οφείλει η ημεδαπή εταιρία για τα ως άνω μερίσματα.
- 13 Η νομοθεσία περί ΕΑΕ εφαρμόζεται οσάκις η ΕΑΕ υπόκειται, στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη, σε «χαμηλότερη φορολογία», δηλαδή, κατά τη νομοθεσία αυτή, σε κάθε λογιστική χρήση κατά την οποία ο φόρος που κατέβαλε η ΕΑΕ είναι μικρότερος από τα τρία τέταρτα του ποσού του φόρου που θα καταβαλόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των φορολογητέων κερδών όπως αυτά θα υπολογίζονταν αν φορολογούνταν στο κράτος μέλος αυτό.

- 14 Η νομοθεσία περί ΕΑΕ προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις όσον αφορά την επιβολή φόρου βάσει της νομοθεσίας αυτής.
- 15 Κατά την εν λόγω νομοθεσία περί ΕΑΕ, δεν επιβάλλεται φόρος στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- όταν η ΕΑΕ εφαρμόζει μια «αποδεκτή πολιτική διανομής κερδών», εφόσον, δηλαδή, ένα συγκεκριμένο ποσοστό (το 90 % το 1996) των κερδών της θυγατρικής διανέμεται εντός δεκαοκτώ μηνών από της πραγματοποιήσεώς τους και φορολογείται στο όνομα ημεδαπής εταιρίας·
  - όταν η ΕΑΕ ασκεί «απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες», υπό την έννοια της ως άνω νομοθεσίας, όπως είναι ορισμένες εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται από εμπορική εγκατάσταση·
  - όταν η ΕΑΕ πληροί την «προϋπόθεση της διασποράς των μετοχών στο κοινό», ήτοι εφόσον το 35 % των δικαιωμάτων ψήφου ανήκει στο επενδυτικό κοινό, η εταιρία είναι εισηγμένη και οι μετοχές της αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο, και
  - όταν τα φορολογητέα κέρδη της ΕΑΕ δεν υπερβαίνουν το ποσό των 50 000 λιρών στερλινών (GBP) (κανόνας de minimis).
- 16 Ο φόρος που προβλέπει η νομοθεσία περί ΕΑΕ δεν επιβάλλεται, επίσης, όταν πληροίται το λεγόμενο κριτήριο του «ελέγχου κινήτρων». Τούτο περιλαμβάνει

δύο σωρευτικές προϋποθέσεις. Αφενός, όταν οι πράξεις από τις οποίες προήλθαν τα κέρδη της ΕΑΕ κατά την οικεία χρήση έχουν ως αποτέλεσμα την καταβολή, στο Ηνωμένο Βασίλειο, μειωμένου φόρου σε σχέση με το αν οι πράξεις αυτές δεν πραγματοποιούνται, και το ποσό της μείωσης υπερβαίνει ορισμένο όριο, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να αποδείξει ότι η μείωση αυτή δεν αποτελούσε τον κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς των εν λόγω πράξεων. Αφετέρου, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να αποδείξει ότι ο κύριος ή ένας από τους κύριους λόγους ύπαρξης της ΕΑΕ δεν ήταν να επιτευχθεί, κατά τη συγκεκριμένη χρήση, μείωση του οφειλομένου εντός του Ηνωμένου Βασιλείου φόρου διά της διοχτεύσεως των κερδών στο εξωτερικό. Κατά τη σχετική νομοθεσία, συντρέχει περίπτωση διοχτεύσεως των κερδών στην αλλοδαπή αν μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι, αν δεν υφίστατο η ΕΑΕ ή άλλη συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, τα οικεία εισοδήματα θα είχαν εισπραχθεί από επιχείρηση εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο και θα είχαν φορολογηθεί στο όνομά της.

- 17 Η απόφαση περί παραπομπής διευκρινίζει επίσης ότι οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δημοσίευσαν το 1996 κατάλογο κρατών στα οποία, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μια ΕΑΕ μπορεί να συσταθεί και να ασκεί τις δραστηριότητές της και, παράλληλα, να θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις μη επιβολής του προβλεπόμενου από τη νομοθεσία περί ΕΑΕ φόρου.
- 18 Έως το 1999, η νομοθεσία περί ΕΑΕ εφαρμοζόταν μόνον κατόπιν εντολής των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες δεν ήταν υποχρεωμένες να υποβάλλουν δήλωση για τις ΕΑΕ. Έκτοτε, από τις ημεδαπές εταιρίες ζητείται να κρίνουν οι ίδιες αν η νομοθεσία αυτή έχει εφαρμογή στην περίπτωση τους και να προσδιορίζουν τον φόρο που προκύπτει από την εφαρμογή της (ο κανόνας της «αυτοεκκαθάρισης»).
- 19 Η φορολογική δήλωση της ημεδαπής εταιρίας πρέπει να περιέχει, όσον αφορά τις ΕΑΕ, στοιχεία σχετικά με την επωνυμία της κάθε ΕΑΕ, τη χώρα ή τις χώρες όπου είναι εγκατεστημένες οι ΕΑΕ, το ύψος της συμμετοχής της ημεδαπής εταιρίας, καθώς και στοιχεία σχετικά με τυχόν αίτηση χορηγήσεως απαλλαγής. Αν δεν συντρέχει καμία

από τις προβλεπόμενες στη νομοθεσία ΕΑΕ περιπτώσεις απαλλαγής, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να διευκρινίσει τη μέθοδο υπολογισμού του συνολικού φόρου.

- 20 Από τον Δεκέμβριο του 1993 η νομοθεσία περί ΕΑΕ έχει υποστεί ορισμένες τροποποιήσεις.
- 21 Πρώτον, ο κανόνας της «αυτοεκαθάρισης» ισχύει, όσον αφορά τις ΕΑΕ, για τις μετά την 1η Ιουλίου 1999 χρήσεις.
- 22 Δεύτερον, από 21ης Μαρτίου 2000, τροποποιήθηκε ο ορισμός της έννοιας του ελέγχου αλλοδαπής εταιρίας. Θεσπίστηκε επίσης διάταξη σχετικά με τις θυγατρικές εταιρίες που ανήκουν από κοινού σε περισσότερες μητρικές εταιρίες.
- 23 Τρίτον, με τον Finance Act [δημοσιονομικό νόμο του] 2000 θεσπίστηκαν διατάξεις σχετικές με τον «διαμορφούμενο συντελεστή» (designer rate), οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ στις 6 Οκτωβρίου 1999. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος όπου ο φορολογικός συντελεστής είναι ίσος ή υψηλότερος από τα τρία τέταρτα του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο μπορεί να υπαχθεί στη νομοθεσία περί ΕΑΕ, αν οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου κρίνουν ότι, βάσει της ισχύουσας στο κράτος εγκατάστασης νομοθεσίας, η εν λόγω εταιρία μπορεί να επηρεάσει το ύψος του καταβλητέου φόρου.
- 24 Τέταρτον, κατόπιν ορισμένων τροποποιήσεων, κατέστησαν αυστηρότερες οι προϋποθέσεις εφαρμογής του κανόνα «de minimis», της απαλλαγής λόγω αποδεκτής πολιτικής διανομής κερδών, της απαλλαγής λόγω απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων και της απαλλαγής λόγω εγκαταστάσεως σε εξαιρούμενη χώρα.



## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 25 Η υπόθεση της κύριας δίκης εκδικάζεται με τη διαδικασία group litigation (συνεκδικασία ομοειδών υποθέσεων) και έχει ως αντικείμενο τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με τα μερίσματα και τις ΕΑΕ. Στο πλαίσιο αυτό συνεκδικάζονται οι προσφυγές που άσκησαν 21 διεθνείς όμιλοι εταιριών κατά των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Οι προσφυγές τριών ομίλων εταιριών, δηλαδή της Anglo American, της Cadbury Schweppes και της Prudential, επιλέχθηκαν ως αντιπροσωπευτικές.
- 26 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Anglo American και η Cadbury Schweppes προβάλλουν ότι συμμορφώθηκαν προς τη φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με τις ΕΑΕ και τα μερίσματα, ενώ, αν γνώριζαν ότι οι διατάξεις αυτές είναι αντίθετες στο κοινοτικό δίκαιο, δεν θα είχαν καταβάλει φόρο επί των μερισμάτων από ΕΑΕ ή επί των κερδών των ΕΑΕ. Επίσης, δεν θα είχαν συμψηφίσει με τον οφειλόμενο φόρο ορισμένες φορολογικές απαλλαγές, τις οποίες θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικά ή θα μετέφεραν σε επόμενες χρήσεις, ούτε θα κατέβαλαν μερίσματα ώστε να τύχουν απαλλαγής λόγω αποδεκτής πολιτικής διανομής κερδών σε περιπτώσεις όπου η διανομή κερδών δεν ήταν συμφέρουσα από επιχειρηματικής απόψεως ή όπου ο όμιλος ετύγχανε δυσμενέστερης φορολογικής μεταχείρισης λόγω του χρόνου κατά τον οποίον έπρεπε, σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία, να καταβληθούν τα μερίσματα, ώστε να ισχύσει η εν λόγω απαλλαγή. Τέλος, δεν θα είχαν προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες ούτε θα είχαν επιβαρυνθεί με τις δαπάνες που ήταν απαραίτητες για τη συμμόρφωσή τους προς τη νομοθεσία περί ΕΑΕ και δεν θα είχαν περιορίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες των ΕΑΕ, ούτως ώστε να συμμορφωθούν προς την εν λόγω νομοθεσία.
- 27 Συναφώς, η Anglo American και η Cadbury Schweppes ζητούν από το αιτούν δικαστήριο επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων και/ή αποζημίωση για τις ζημίες που υπέστησαν λόγω των διατάξεων της νομοθεσίας περί ΕΑΕ και περί μερισμάτων, καθώς και απόδοση των δαπανών τους για συμμόρφωση προς τις εν λόγω διατάξεις.

28 Αντικείμενο της προσφυγής της Prudential ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου είναι η φορολόγηση, στο όνομα ορισμένων ημεδαπών εταιριών του ομίλου, των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρίες, στις οποίες οι πρώτες κατέχουν συμμετοχές επενδυτικής φύσεως, οι οποίες αντιστοιχούν σε ποσοστά κατώτερα από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, με συνέπεια οι εν λόγω ημεδαπές εταιρίες να μην υπόκεινται στη νομοθεσία περί ΕΑΕ.

29 Συναφώς, η Prudential ζητεί από το αιτούν δικαστήριο την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και/ή αποζημίωση για τη ζημία που υπέστη από τη φορολόγηση, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί μερισμάτων, των μερισμάτων από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη και σε τρίτες χώρες.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύουν τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ το να διατηρεί ένα κράτος μέλος σε ισχύ και να εφαρμόζει διατάξεις δυνάμει των οποίων:

α) απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος (στο εξής: ημεδαπή εταιρία) από άλλες ημεδαπές εταιρίες, ενώ, αντιθέτως,

β) υπόκεινται στον φόρο εταιριών τα μερίσματα που η ημεδαπή εταιρία εισπράττει από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, ιδίως όταν η τελευταία ελέγχεται από την ημεδαπή εταιρία και υπόκειται σε χαμηλότερη

φορολογία στο άλλο κράτος μέλος (στο εξής: ελεγχόμενη εταιρία), και, παράλληλα, παρέχεται ελάφρυνση, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, για κάθε παρακρατηθέντα από το μέρισμα φόρο, καθώς και για τον φόρο που αναλογεί στα κέρδη της ελεγχόμενης εταιρίας;

2) Απαγορεύουν τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ ή 56 ΕΚ φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας πριν την 1η Ιουλίου 1997:

α) ορισμένα μερίσματα που ασφαλιστική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εισέπραττε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (στο εξής: αλλοδαπή εταιρία) πλήττονταν με φόρο εταιριών, αλλά,

β) η ημεδαπή ασφαλιστική εταιρία μπορούσε να επιλέξει να μην καταβάλλει φόρο εταιριών για τα μερίσματα που εισέπραττε από την εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος εταιρία, με περαιτέρω συνέπεια η εταιρία αυτή να μη δύναται την πίστωση φόρου που άλλως θα δικαιούταν;

3) Απαγορεύουν τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ ή 56 ΕΚ φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας:

α) σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, η ημεδαπή εταιρία φορολογείται για τα κέρδη της ελεγχόμενης από αυτήν αλλοδαπής εταιρίας κατά τα διαλαμβανόμενα υπό το στοιχείο β' του πρώτου ερωτήματος, και

- β) πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις οσάκις η ημεδαπή εταιρία δεν επικαλείται ή δεν δικαιούται να επικαλεστεί απαλλαγή με συνέπεια να καταβάλλει φόρο για τα κέρδη της ελεγχόμενης εταιρίας και
- γ) επιβάλλονται πρόσθετες προϋποθέσεις αν η ημεδαπή εταιρία ζητήσει απαλλαγή από τον φόρο αυτόν;
- 4) Διαφοροποιείται η απάντηση στα τρία πρώτα ερωτήματα αν η ελεγχόμενη εταιρία (του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος) ή η αλλοδαπή εταιρία (του δεύτερου ερωτήματος) είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα;
- 5) Αν πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 ένα κράτος μέλος είχε θεσπίσει διατάξεις όπως αυτές που περιγράφονται στα τρία πρώτα ερωτήματα, οι οποίες τροποποιήθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή όπως περιγράφεται [στην απόφαση περί παραπομπής], και αν οι διατάξεις αυτές, όπως έχουν τροποποιηθεί, επιβάλλουν περιορισμούς αντίθετους στο άρθρο 56 ΕΚ, θεωρείται ότι οι περιορισμοί αυτοί δεν υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1993 κατά την έννοια του άρθρου 57 ΕΚ;
- 6) Αν οποιαδήποτε από τις διατάξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα τρία πρώτα ερωτήματα αντιβαίνει στις προαναφερθείσες κοινοτικές διατάξεις και η ημεδαπή εταιρία και/ή η ελεγχόμενη εταιρία ομίλου προβάλλουν:
- α) αξίωση επιστροφής (ή αποκατάστασης της ζημίας που υπέστησαν λόγω καταβολής) του φόρου εταιριών, ο οποίος παρανόμως επιβλήθηκε στην ημεδαπή εταιρία υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στα τρία πρώτα ερωτήματα,

- β) αξίωση αποκατάστασης (ή αντίστοιχης χρηματικής ικανοποίησης έναντι) του δικαιώματος συμψηφισμού ζημιών, απαλλαγών και δαπανών, του οποίου έκανε χρήση η ημεδαπή εταιρία (ή που παραχωρήθηκε στην ημεδαπή εταιρία από άλλες ημεδαπές εταιρίες του ομίλου) προς εξάλειψη ή μείωση του φόρου που της επιβλήθηκε δυνάμει των διατάξεων που περιγράφονται στα τρία πρώτα ερωτήματα, καθώς τα συμψηφισθέντα ποσά μπορούσαν να διατεθούν διαφορετικά ή να μεταφερθούν σε επόμενες χρήσεις,
- γ) αξίωση αποζημίωσης για δαπάνες, ζημίες, έξοδα και υποχρεώσεις που την επιβάρυναν λόγω συμμορφώσεως προς τη διαλαμβανόμενη στο τρίτο ερώτημα εθνική νομοθεσία,
- δ) αξίωση αποζημίωσης για έξοδα, δαπάνες και υποχρεώσεις που επιβάρυναν την ελεγχόμενη εταιρία λόγω της διανομής αποθεματικών στην οποία προέβη προς την ημεδαπή εταιρία, προκειμένου να τηρηθούν οι επιβαλλόμενες από την εθνική νομοθεσία υποχρεώσεις, ώστε η ημεδαπή εταιρία να μην καταβάλει τον φόρο για τον οποίον γίνεται λόγος στο τρίτο ερώτημα, επιβάρυνση η οποία θα αποφεύγονταν αν τα εν λόγω αποθεματικά χρησιμοποιούνταν διαφορετικά,

οι αξιώσεις αυτές πρέπει να θεωρηθούν:

- αξιώσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ως συνέπεια και παρεπόμενο της παραβάσεως των ως άνω κοινοτικών διατάξεων ή
- αξιώσεις αποζημίωσης, οπότε θα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τέθηκαν με την απόφαση [της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029], ή

— αξιώσεις καταβολής ποσού αντίστοιχου προς πλεονέκτημα που παρανόμως στερήθηκε ο δικαιούχος;

7) Αν η απάντηση σε οποιοδήποτε σκέλος του έκτου ερωτήματος είναι ότι πρόκειται για αξίωση καταβολής ποσού αντίστοιχου προς πλεονέκτημα που παρανόμως στερήθηκε ο δικαιούχος:

α) αποτελεί η αξίωση αυτή συνέπεια και παρεπόμενο του δικαιώματος που παρέχουν οι προαναφερθείσες κοινοτικές διατάξεις ή

β) πρέπει να πληρούνται όλες ή ορισμένες από τις προϋποθέσεις που τέθηκαν με την [προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame] ή

γ) πρέπει να πληρούνται άλλες προϋποθέσεις;

8) Διαφοροποιείται η απάντηση στα ερωτήματα αυτά αν, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, οι αξιώσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο έκτο ερώτημα υποβάλλονται ως αξιώσεις επιστροφής ή αν υποβάλλονται (ή πρέπει να υποβληθούν) ως αξιώσεις αποζημίωσης;

9) Ποιες οδηγίες, εφόσον απαιτούνται, κρίνει το Δικαστήριο ότι πρέπει να δώσει στο πλαίσιο της κρινόμενης υποθέσεως και ποιες περιστάσεις πρέπει να λάβει υπόψη του το εθνικό δικαστήριο για να αποφανθεί αν υφίσταται αρκούντως σοβαρή παράβαση κατά την έννοια της [προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie

du rêcheur και Factortame] και, ιδίως, αν, σύμφωνα με την υφιστάμενη νομολογία σχετικά με την ερμηνεία των εν λόγω κοινοτικών διατάξεων, η παράβαση αυτή χαρακτηρίζεται συγγνωστή;

- 10) Μπορεί καταρχήν να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια (κατά την έννοια της [προπαρατεθείσας αποφάσεως Brasserie du rêcheur και Factortame]) μεταξύ της παραβάσεως των άρθρων 43 ΕΚ, 49 ΕΚ και 56 ΕΚ και των ζημιών που αναφέρονται υπό τα στοιχεία α' έως δ' του έκτου ερωτήματος και για τις οποίες προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οφείλονται στην παράβαση αυτή; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποιες οδηγίες κρίνει το Δικαστήριο ότι πρέπει να δώσει σχετικά με τις περιστάσεις που το εθνικό δικαστήριο πρέπει να λάβει υπόψη του για να κρίνει αν υφίσταται τέτοια αιτιώδης συνάφεια;
- 11) Δύναται το εθνικό δικαστήριο, για τον προσδιορισμό της ζημίας για την οποία μπορεί να ζητηθεί αποζημίωση, να εξετάσει αν τα θιγόμενα πρόσωπα επέδειξαν εύλογη επιμέλεια προκειμένου να αποφύγουν ή να περιορίσουν τη ζημία τους, ιδίως με την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων ούτως ώστε να διαπιστωθεί ότι η εφαρμογή των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας δεν συνεπάγεται (λόγω εφαρμογής [ΣΑΔΦ]) την επιβολή των υποχρεώσεων για τις οποίες γίνεται λόγος στα τρία πρώτα ερωτήματα;
- 12) Επηρεάζεται η απάντηση στο ενδέκατο ερώτημα αν ληφθεί υπόψη η πεποίθηση των διαδίκων σχετικά με ποια θα ήταν η επιρροή της εφαρμογής [ΣΑΔΦ] κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα;»

<sup>31</sup> Δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση τέθηκαν ερμηνευτικά ζητήματα ανάλογα προς αυτά που εξετάστηκαν στο πλαίσιο των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν, εκ των υστέρων, οι αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995), της 12ης

Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673), και C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753), καθώς και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-2107), η διαδικασία ανεστάλη, με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 13ης Δεκεμβρίου 2005, έως ότου το Δικαστήριο αποφανθεί επί των υποθέσεων αυτών.

- 32 Οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation διαβιβάστηκαν στο αιτούν δικαστήριο με έγγραφο της 3ης Απριλίου 2007, προκειμένου αυτό να ενημερώσει το Δικαστήριο αν, υπό το πρίσμα των εν λόγω αποφάσεων, εμμένει στην αίτησή του εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 33 Με έγγραφο της 12ης Ιουνίου 2007, το αιτούν δικαστήριο ενημέρωσε το Δικαστήριο ότι εμμένει στην αίτησή του.

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 34 Δυνάμει του άρθρου 104, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας, όταν ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ταυτίζεται με ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ή όταν η απάντηση σε τέτοιο ερώτημα μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία, το Δικαστήριο, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί οποτεδήποτε να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.



*Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 35 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ απαγορεύουν νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους δυνάμει των οποίων απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει μια ημεδαπή εταιρία από άλλη ημεδαπή εταιρία (στο εξής: μερίσματα ημεδαπής προέλευσης), ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από αλλοδαπή (στο εξής: μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης), ιδίως όταν πρόκειται για αλλοδαπή εταιρία ελεγχόμενη από την ημεδαπή, και, παράλληλα, παρέχεται δυνατότητα συμψηφισμού οποιουδήποτε φόρου παρακρατήθηκε στην πηγή στο κράτος εγκατάστασης της διανεμούσας εταιρίας, καθώς και, εφόσον η δικαιούχος των μερισμάτων ημεδαπή εταιρία κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στη διανεμούσα εταιρία, δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου εταιριών επί των κερδών της διανεμούσας εταιρίας, ο οποίος αναλογεί στα διανεμηθέντα μερίσματα.
- 36 Διαπιστώνεται ότι το Δικαστήριο έχει εξετάσει το ζήτημα αυτό με την προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation* και, επομένως, η απάντηση που έδωσε με την απόφαση αυτή μπορεί κάλλιστα να δοθεί στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση.
- 37 Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει, καταρχήν, σε κράτος μέλος να εφαρμόζει, προς αποφυγή της αλλεπάλληλης φορολόγησης των διανεμόμενων σε ημεδαπή εταιρία μερισμάτων, κανόνες δυνάμει των οποίων τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο εφόσον καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρία, και σύστημα συμψηφισμού, εφόσον τα μερίσματα καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 48).

38 Όσον αφορά, πρώτον, τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή εταιρία από αλλοδαπή, στην οποία κατέχει ποσοστό συμμετοχής που της επιτρέπει να ασκεί αποφασιστική επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εφαρμογή συστήματος απαλλαγής για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και συστήματος συμψηφισμού για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα δεν είναι αντίθετη στην αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης του άρθρου 43 ΕΚ, εφόσον ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόζεται στα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και εφόσον η πίστωση φόρου είναι τουλάχιστον ισόποση με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 57).

39 Όσον αφορά, δεύτερον, τις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία στην οποία κατέχουν τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς όμως το ποσοστό συμμετοχής να τους παρέχει τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, η εφαρμογή ενός συστήματος απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ενός συστήματος συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι αντίθετη στην αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης του άρθρου 56 ΕΚ, εφόσον ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόζεται στα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και η πίστωση φόρου είναι τουλάχιστον ισόποση με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 60).

40 Όσον αφορά, τρίτον, τις ημεδαπές εταιρίες που εισπράττουν μερίσματα από αλλοδαπές στις οποίες κατέχουν λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών, ενώ τα αλλοδαπής προέλευσης υπόκεινται στον φόρο αυτόν και η παρεχόμενη ως προς αυτά φορολογική ελάφρυνση καλύπτει μόνον τον φόρο

που τυχόν παρακρατήθηκε στην πηγή στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 61), αποφάνθηκε ότι η επιβαλλόμενη από νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν ημεδαπές εταιρίες από αλλοδαπές στις οποίες κατέχουν λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 56 ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 65).

41 Εν συνεχεία, το Δικαστήριο έκρινε, αφενός, ότι το γεγονός απλώς και μόνον ότι, στην περίπτωση των συμμετοχών αυτών, απόκειται στο κράτος μέλος να καθορίσει αν και κατά πόσον πρέπει να αποφύγει την αλληπάλληλη φορολογία των διανεμόμενων κερδών δεν σημαίνει, πάντως, ότι το κράτος αυτό επιτρέπεται να εφαρμόζει σύστημα στο πλαίσιο του οποίου δεν υπάρχει ίση μεταχείριση μεταξύ μερισμάτων αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 69), και, αφετέρου, ότι, ανεξαρτήτως του ότι τα κράτη μέλη έχουν, σε κάθε περίπτωση, στη διάθεσή τους διάφορα συστήματα ικανά να εξαλείψουν ή να μετριάσουν την αλληπάλληλη φορολογία των διανεμόμενων κερδών, τυχόν δυσχέρειες ως προς τον προσδιορισμό του πράγματι καταβληθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως αυτό που θέτει η επίδικη στην κύρια δίκη νομοθεσία (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 70).

42 Το Δικαστήριο έκρινε, κατά συνέπεια, ότι το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία στην οποία κατέχει λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς να της παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 74).

Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

- το άρθρο 43 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, αφενός, απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει ποσοστό συμμετοχής που της επιτρέπει να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, και, αφετέρου, παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι η πίστωση φόρου είναι τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, χωρίς να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας,
  
- το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία εισπράττει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, και παράλληλα, στη δεύτερη περίπτωση, παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, χωρίς να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας,
  
- επίσης, το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή

εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία στην οποία κατέχει λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς να της παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

*Επί του δεύτερου ερωτήματος*

44 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ ή 56 ΕΚ απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών ορισμένα μερίσματα που εισπράττουν ημεδαπές εταιρίες από ημεδαπές ασφαλιστικές εταιρίες, αλλά δεν παρέχεται τέτοια απαλλαγή για ανάλογα μερίσματα αλλοδαπών εταιριών.

45 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιριών, σε ένα κράτος μέλος από υπήκοο άλλου κράτους μέλους. Ασκεί, έτσι, το δικαίωμά του εγκαταστάσεως ο υπήκοος κράτους μέλους ο οποίος έχει στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή που του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της (απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 31, και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 27).

46 Καταρχήν, η απόκτηση από ένα ή περισσότερα πρόσωπα εγκατεστημένα σε κράτος μέλος μεριδίων συμμετοχής σε εταιρία συσταθείσα και εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος εμπίπτει, εφόσον η συμμετοχή αυτή δεν παρέχει στα πρόσωπα αυτά τη δυνατότητα να ασκούν αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και

να καθορίζουν τις δραστηριότητές της, στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις Baars, σκέψη 22, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 31, καθώς και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 27).

- 47 Εν προκειμένω, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, οι οποίες υπόκεινται στην εξεταζόμενη στο πλαίσιο του δεύτερου ερωτήματος νομοθεσία, δεν κατείχαν ποσοστά συμμετοχής που να τους δίνουν τη δυνατότητα να ελέγχουν τις εταιρίες από τις οποίες εισέπρατταν μερίσματα, αλλά μόνον επενδυτικού χαρακτήρα συμμετοχές, σε ποσοστό κάτω του 10 %.
- 48 Επομένως, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα όσον αφορά το άρθρο 43 ΕΚ.
- 49 Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά το άρθρο 49 ΕΚ.
- 50 Συγκεκριμένα, από το άρθρο 50 ΕΚ προκύπτει, κατά την έννοια της Συνθήκης, ότι ως υπηρεσίες νοούνται οι παροχές που κατά κανόνα προσφέρονται επ' αμοιβή, εφόσον δεν διέπονται από τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.
- 51 Πάντως, δεδομένου ότι η είσπραξη, από υπήκοο κράτους μέλους, μερισμάτων από μετοχές εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις κινήσεις κεφαλαίων (απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooyen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψεις 29 και 30), η συγκεκριμένη πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ.

- 52 Επομένως, οι απαντήσεις στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθούν μόνον υπό το πρίσμα του άρθρου 56 ΕΚ.
- 53 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι ως μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 56 ΕΚ, παράγραφος 1, ΕΚ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, νοούνται εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη μέλη (αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 44, απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 40).
- 54 Στο πλαίσιο της εφαρμοστέας στην υπόθεση της κύριας δίκη νομοθεσίας, το άρθρο 208 του ICTA δεν εφαρμόζεται, καταρχήν, σε σχετικές με συνταξιοδοτικά προγράμματα και υπηρεσίες ασφάλισης ζωής δραστηριότητες στην αλλοδαπή, με συνέπεια τα μερίσματα που προέρχονται από σχετικές με τις δραστηριότητες αυτές επενδύσεις χαρτοφυλακίου να φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ενώ, πριν την 1η Ιουλίου 1997, μια ασφαλιστική εταιρία μπορούσε, κατ' εξαίρεση, να επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου αυτού για τα μερίσματα που εισπράττει, στο πλαίσιο των συναφών με συνταξιοδοτικά προγράμματα δραστηριοτήτων, από ημεδαπές εταιρίες, η δυνατότητα αυτή δεν ίσχυε για μερίσματα εισπραττόμενα, στο πλαίσιο τέτοιων δραστηριοτήτων, από αλλοδαπές εταιρίες.
- 55 Το σύστημα αυτό θα ήταν αντίθετο στο άρθρο 56 ΕΚ αν η φορολογική μεταχείριση, στο Ηνωμένο Βασίλειο, των μερισμάτων που καταβάλλουν εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες σε ασφαλιστικές εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο ήταν λιγότερο ευνοϊκή από τη μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο. (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkoijen, σκέψεις 34 έως 38, και Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 64).

- 56 Συναφώς, δεδομένου ότι η χρήση της ως άνω δυνατότητας επιλογής συνεπάγεται αποποίηση του δικαιώματος σε πίστωση φόρου όσον αφορά τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι μια εταιρία που εισπράττει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης υφίσταται δυσμενέστερη μεταχείριση εξ αυτού του γεγονότος και μόνον.
- 57 Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει αν τούτο συνέβαινε.
- 58 Αντιθέτως, δεδομένου ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εταιρίες που μετέχουν στη διανεμούσα εταιρία με ποσοστό μικρότερο του 10 % δεν δικαιούνται ελαφρύνσεως για τον φόρο εταιριών που πράγματι κατέβαλε η δεύτερη στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη, η φορολογική μεταχείριση των εταιριών αυτών είναι λιγότερο ευνοϊκή, κατά παράβαση του άρθρου 56 ΕΚ.
- 59 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι νόμιμο και σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας το να παρέχεται σε αυτές τις ημεδαπές εταιρίες ελάφρυνση από τον φόρο εταιριών μόνον ως προς τον φόρο επί του μερίσματος που τυχόν παρακρατήθηκε στην πηγή. Συγκεκριμένα, πρακτικής φύσεως εμπόδια δεν επιτρέπουν να παρέχεται σε εταιρία που κατέχει ποσοστό μικρότερο του 10 % της διανεμούσας εταιρίας πίστωση φόρου αντίστοιχη με τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η δεύτερη. Αντιθέτως προς την πίστωση του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου, τέτοια πίστωση φόρου μπορεί να χορηγηθεί μόνον κατόπιν χρονοβόρων και πολύπλοκων ελέγχων. Είναι, επομένως, εύλογο να καθοριστεί ένα όριο με βάση το μέγεθος της συμμετοχής.
- 60 Βεβαίως, απόκειται, καταρχήν, στα κράτη μέλη, όταν θεσπίζουν μηχανισμούς για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλληπάλληλης φορολογίας των διανεμομένων κερδών, να καθορίζουν ποιοι φορολογούμενοι μπορούν να υπαχθούν στους μηχανισμούς αυτούς και να θεσπίζουν προς τούτο όρια με κριτήριο τη συμμετοχή των εν λόγω φορολογουμένων στις αντίστοιχες διανεμούσες εταιρίες. Το άρθρο 4 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), σε συνδυασμό με το άρθρο 3 αυτής, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, υποχρεώνει τα κράτη μέλη, εφόσον δεν απαλλάσσουν από τον φόρο τα κέρδη που διανέμονται στη μητρική εταιρία από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, να επιτρέπουν στην εταιρία αυτή να αφαιρεί από τον φόρο της όχι μόνον το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρία, αλλά και το μέρος του φόρου της θυγατρικής εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά, η υποχρέωση, όμως, αυτή ισχύει μόνον ως προς τις εταιρίες των κρατών μελών που μετέχουν στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος με ποσοστό τουλάχιστον 25 % (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 67).

61 Μολονότι το άρθρο 4 της οδηγίας 90/435 δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη, όσον αφορά τις συμμετοχές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, να φορολογούν τα κέρδη που διανέμει μια αλλοδαπή εταιρία σε ημεδαπή εταιρία, χωρίς να παρέχουν στη δεύτερη οποιαδήποτε ελάφρυνση σχετική με τον φόρο εταιριών που κατέβαλε η πρώτη στο κράτος εγκατάστασής της, εντούτοις τα κράτη μέλη μπορούν να ασκήσουν την αρμοδιότητά τους αυτή μόνον εφόσον, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, τα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από άλλη ημεδαπή εταιρία φορολογούνται και αυτά στο όνομα της δικαιούχου εταιρίας, χωρίς αυτή να δικαιούται ελαφρύνσεως ως προς τον φόρο εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 68).

62 Συγκεκριμένα, το γεγονός απλώς και μόνον ότι, στην περίπτωση των συμμετοχών αυτών, απόκειται στο κράτος μέλος να καθορίσει αν και σε ποιο βαθμό πρέπει να αποφύγει την αλλεπάλληλη φορολογία των διανεμόμενων κερδών δεν σημαίνει ότι επιτρέπεται στο κράτος αυτό να εφαρμόζει σύστημα στο πλαίσιο του οποίου δεν υπάρχει ίση μεταχείριση μεταξύ μερισμάτων αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 69).

63 Επιπλέον, ανεξαρτήτως του ότι τα κράτη μέλη έχουν, σε κάθε περίπτωση, στη διάθεσή τους διάφορα συστήματα ικανά να εξαλείψουν ή να μετριάσουν την αλλεπάλληλη

φορολογία των διανεμόμενων κερδών, τυχόν δυσχέρειες ως προς τον προσδιορισμό του πράγματι καταβληθέντος φόρου δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως αυτό που θέτει η επίδικη στην κύρια δίκη νομοθεσία (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 70 και παρατιθέμενη νομολογία).

- 64 Στην υπό κρίση υπόθεση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει, ακόμη, ότι η εν λόγω διαφορετική φορολογική μεταχείριση δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.
- 65 Βεβαίως, κατά τη νομολογία, η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, *Bachmann*, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 21).
- 66 Ωστόσο, επίσης κατά πάγια νομολογία, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολογία αυτή πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση *Verkoijen*, σκέψη 57, αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, *Lenz*, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 35, της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 53, και προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 93).
- 67 Εφόσον, όμως, η επίδικη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση στηρίζεται στη σχέση μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και αντισταθμιστικής φορολογικής οφειλής, καθώς προβλέπει πίστωση φόρου για τα μερίσματα που καταβάλλει αλλοδαπή εταιρία στην οποία η ημεδαπή μητρική εταιρία κατέχει τουλάχιστον το 10 %

των δικαιωμάτων ψήφου, η ανάγκη ύπαρξης τέτοιας άμεσης σχέσεως θα έπρεπε ακριβώς να οδηγήσει στην παροχή ίδιου φορολογικού πλεονεκτήματος στις εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές εταιρίες στις οποίες η ημεδαπή μητρική εταιρία κατέχει λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, δεδομένου ότι οι αλλοδαπές εταιρίες επίσης υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο εταιριών επί των διανεμομένων κερδών στο κράτος εγκατάστασής τους (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 93).

- 68 Επομένως, ο διαλαμβανόμενος στη σκέψη 58 της παρούσας διατάξεως περιορισμός δεν δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.
- 69 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών ορισμένα μερίσματα που εισπράττουν ημεδαπές εταιρίες από ημεδαπές ασφαλιστικές εταιρίες, αλλά δεν παρέχεται τέτοια απαλλαγή για ανάλογα μερίσματα που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρίες, εφόσον τούτο συνεπάγεται λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των συγκεκριμένων μερισμάτων.

### *Επί του τρίτου ερωτήματος*

- 70 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο αν τα άρθρα 43 ΕΚ, 49 ΕΚ ή 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, αφενός, επιτρέπει να συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με αυτή που ισχύει στο πρώτο κράτος, και, αφετέρου, επιβάλλει ορισμένες προϋποθέσεις οσάκις η ημεδαπή εταιρία ζητεί να απαλλαγεί από τους φόρους που έχουν καταβληθεί επί των κερδών της ελεγχόμενης εταιρίας στο κράτος όπου αυτή είναι εγκατεστημένη.

- 71 Επιβάλλεται η διαπίστωση, πρώτον, ότι το Δικαστήριο έχει εξετάσει, με την προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, το πρώτο σκέλος του ερωτήματος αυτού και, επομένως, η απάντηση που διατύπωσε με την απόφαση αυτή μπορεί κάλλιστα να ισχύσει στην υπό κρίση υπόθεση.
- 72 Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι, εφόσον η νομοθεσία περί ΕΑΕ αφορά την υπό ορισμένους όρους φορολόγηση των κερδών θυγατρικών εγκατεστημένων εκτός Ηνωμένου Βασιλείου, στις οποίες μια ημεδαπή εταιρία συμμετέχει με ποσοστό που της παρέχει τη δυνατότητα ελέγχου των θυγατρικών αυτών, η νομοθεσία αυτή πρέπει να εξεταστεί σε σχέση με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 32).
- 73 Ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι η εν λόγω νομοθεσία περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχομένου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως και δεν δικαιολογούν, εν πάση περιπτώσει, μια αυτοτελή εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπό το πρίσμα των άρθρων 49 ΕΚ και 56 ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 33).
- 74 Εν συνεχεία, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η νομοθεσία περί ΕΑΕ συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση των ημεδαπών εταιριών σε συνάρτηση με το ύψος του φόρου που πλήττει την εταιρία στην οποία μετέχουν με ποσοστό που τους εξασφαλίζει τον έλεγχο της εταιρίας αυτής και ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση αποτελεί μειονέκτημα για την υπαγόμενη στη νομοθεσία περί ΕΑΕ ημεδαπή εταιρία (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψεις 43 και 45).
- 75 Το Δικαστήριο έκρινε, κατά συνέπεια, ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση και το μειονέκτημα που απορρέει από τη νομοθεσία περί ΕΑΕ για τις ημεδαπές εταιρίες που έχουν σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική υποκειμένη εκεί σε χαμηλότερη φορολογία συνιστούν εν δυνάμει εμπόδια στην άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως

των εταιριών αυτών, καθώς τις αποθαρρύνουν να συστήσουν, να αποκτήσουν ή να διατηρήσουν θυγατρική σε κράτος μέλος εντός του οποίου αυτή φορολογείται ηπιότερα και, επομένως, περιορίζουν την ελευθερία εγκαταστάσεως υπό την έννοια των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 46).

- 76 Εντούτοις, ένα εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως δικαιολογείται, ενδεχομένως, αν αφορά σχήματα αμιγώς τεχνητά, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 51 και παρατιθέμενη νομολογία).
- 77 Επομένως, για να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως από λόγους καταπολεμήσεως των καταχρήσεων, ο περιορισμός πρέπει να αποσκοπεί ειδικά στην παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική ουσία, προς αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη από δραστηριότητες πραγματοποιούμενες στην ημεδαπή (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 55).
- 78 Για να διαπιστωθεί η ύπαρξη τέτοιου τεχνητού σχήματος, πρέπει, εκτός του υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, να προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία ότι, παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το κοινοτικό δίκαιο προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 64 και παρατιθέμενη νομολογία).
- 79 Υπ' αυτές τις συνθήκες, για να είναι η νομοθεσία περί ΕΑΕ σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο, ο φόρος που προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία δεν πρέπει να επιβάλλεται αν η σύσταση μιας ΕΑΕ ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα,

έστω και αν υφίστανται κίνητρα φορολογικής φύσεως. Η διαπίστωση αυτή πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία, σχετικά, ιδίως, με τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής της ΕΑΕ σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψεις 65 και 67).

<sup>80</sup> Εν προκειμένω, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν το κριτήριο των κινήτρων, όπως το ορίζει η νομοθεσία περί ΕΑΕ, δύναται να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε η προβλεπόμενη από τη νομοθεσία αυτή φορολογία να επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση αμιγώς τεχνητών σχημάτων ή, αντιθέτως, αν η εφαρμογή των κριτηρίων αυτών συνεπάγεται ότι, εφόσον δεν συντρέχει κάποια από τις εξαιρέσεις που προβλέπει η ίδια αυτή νομοθεσία και η επιθυμία μείωσης του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο αποτελεί τον βασικό λόγο συστάσεως της ΕΑΕ, η ημεδαπή μητρική εταιρία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας έστω και αν μια τέτοια μέθοδος δεν προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία. Στην πρώτη περίπτωση, η νομοθεσία περί ΕΑΕ πρέπει να θεωρηθεί σύμφωνη με τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ. Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω νομοθεσία αντιβαίνει προς τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψεις 72 έως 74).

<sup>81</sup> Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να συνυπολογίζονται, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, τα κέρδη που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με αυτή που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον αμιγώς τεχνητά σχήματα που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο δεν πρέπει να εφαρμόζεται όταν προκύπτει, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ΕΑΕ είναι πράγματι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 75).

- 82 Όσον αφορά, δεύτερον, τις προϋποθέσεις απαλλαγής της ημεδαπής εταιρίας από τον φόρο επί των μερισμάτων από ΕΑΕ, επισημαίνεται, αφενός, ότι, με την προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ημεδαπή εταιρία είναι σε θέση να αποδείξει, καλύτερα από οποιονδήποτε άλλο, ότι δεν δημιούργησε αμιγώς τεχνητά σχήματα, χωρίς οικονομική ουσία, προς αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη από δραστηριότητες στην ημεδαπή και ότι πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει το υποστατό της εγκαταστάσεως της ΕΑΕ και τον ουσιαστικό χαρακτήρα των δραστηριοτήτων της (προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 70).
- 83 Πάντως, το ζήτημα περί του αν συντρέχουν, εν προκειμένω, οι προϋποθέσεις αυτές αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της περιγραφόμενης στη σκέψη 81 της παρούσας διατάξεως εκτιμήσεως, βάσει της οποίας κρίνεται η συμβατότητα της νομοθεσίας περί ΕΑΕ.
- 84 Αφετέρου, με την προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εθνική νομοθεσία, εφόσον προβλέπει ότι ο χαρακτηρισμός ενός σχήματος ως αμιγώς τεχνητού, που εξυπηρετεί αποκλειστικά φορολογικούς σκοπούς, πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και ελέγξιμα στοιχεία, δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την πρόληψη καταχρήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι, όποτε η ύπαρξη τέτοιου τεχνητού σχήματος δεν μπορεί να αποκλειστεί, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα, χωρίς να υπόκειται σε υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους οποίους διαμόρφωσε το σχήμα αυτό (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 82).
- 85 Κατά συνέπεια, στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να δοθεί η ερμηνεία ότι δεν απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, η οποία επιβάλλει ορισμένες προϋποθέσεις προκειμένου μια ημεδαπή εταιρία να μην επιβαρυνθεί με φόρους που έχει καταβάλει η ελεγχόμενη εταιρία στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη, εφόσον σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να ελεγχθεί αν η ΕΑΕ είναι πράγματι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες, χωρίς τούτο να συνεπάγεται υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς.

86 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

- τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ΕΑΕ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον αμιγώς τεχνητά σχήματα που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες·
- ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο πρέπει, κατά συνέπεια, να μην εφαρμόζεται εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ΕΑΕ είναι πράγματι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες·
- πάντως, στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία επιβάλλει ορισμένες προϋποθέσεις προκειμένου μια ημεδαπή εταιρία να μην επιβαρυνθεί με φόρους που έχει καταβάλει η εν λόγω ελεγχόμενη εταιρία στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη, εφόσον σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να ελεγχθεί αν η ΕΑΕ είναι πράγματι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες, χωρίς τούτο να συνεπάγεται υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς.

#### *Επί του τέταρτου ερωτήματος*

87 Με το τέταρτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν η απάντηση στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα διαφοροποιείται στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρία είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.



- 88 Υπενθυμίζεται, συναφώς, πρώτον, ότι το κεφάλαιο της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη επεκτείνουσα το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της σε περιπτώσεις εγκατάστασης εταιρίας κράτους μέλους σε τρίτη χώρα (βλ., επ' αυτού, διάταξη της 10ης Μαΐου 2007, C-102/05, A και B, Συλλογή 2007, σ. I-3871, σκέψη 29, και απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 28).
- 89 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση μόνον όσον αφορά τα μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 56 ΕΚ, υπό το πρίσμα των απαντήσεων που δόθηκαν στα πρώτα τρία ερωτήματα.
- 90 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι το άρθρο 56 ΕΚ, παράγραφος 1, ΕΚ θέτει σε εφαρμογή την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών. Προς τούτο, ορίζει ότι, στο πλαίσιο του κεφαλαίου της Συνθήκης με τίτλο «Κεφάλαια και πληρωμές», απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών (αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-163/94, C-165/94 και C-250/94, Sanz de Lera κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-4821, σκέψη 19, και προπαρατεθείσες αποφάσεις van Hilten-van der Heijden, σκέψη 37, και A, σκέψη 20).
- 91 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, επιτρέπεται η επίκληση του άρθρου 56 ΕΚ, παράγραφος 1, ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 57 ΕΚ και 58 ΕΚ, ενώπιον εθνικού δικαστηρίου, προκειμένου να μην εφαρμοστούν εθνικοί κανόνες που είναι αντίθετοι προς το άρθρο αυτό, ανεξαρτήτως του είδους των επίμαχων κινήσεων κεφαλαίων (προπαρατεθείσα απόφαση A, σκέψη 27).
- 92 Βεβαίως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έκταση της ευχέρειας των κρατών μελών να λαμβάνουν ορισμένα περιοριστικά των κινήσεων κεφαλαίων μέτρα δεν μπορεί να καθοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το νομικό πλαίσιο των κινήσεων κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες διαφέρει από

αυτό των κινήσεων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της Κοινότητας. Λόγω, δηλαδή, του βαθμού της υφιστάμενης νομοθετικής ολοκλήρωσης που έχει επιτευχθεί μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, ιδίως δε της ύπαρξης κοινοτικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αποσκοπούν στη συνεργασία των εθνικών φορολογικών αρχών, όπως είναι η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977 περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), η φορολόγηση, από κράτος μέλος, των διασυνοριακού χαρακτήρα οικονομικών δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας δεν είναι πάντοτε συγκρίσιμη προς αυτή των οικονομικών δραστηριοτήτων που άπτονται των σχέσεων μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών (προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 170).

93 Δεν αποκλείεται, επίσης, ένα κράτος μέλος να είναι σε θέση να αποδείξει ότι ένας περιορισμός στην κίνηση κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες δικαιολογείται από λόγους που δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (προπαρατεθείσα απόφαση Α, σκέψεις 36 και 37).

94 Όσον αφορά τους λόγους που προβάλλει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, προς δικαιολόγηση των διαλαμβανόμενων στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα εθνικών μέτρων, και, ειδικότερα, την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω κυβέρνηση δεν επικαλείται κανένα στοιχείο που να εξηγεί το κατά πόσον οι λόγοι αυτοί δικαιολογούν την επιβολή των επίμαχων μέτρων στις σχέσεις μεταξύ κράτους μέλους και τρίτων χωρών.

95 Εξάλλου, όσον αφορά τις δυσχέρειες που συνδέονται με τον έλεγχο της τηρήσεως ορισμένων προϋποθέσεων από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ότι, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα σε ένα κράτος μέλος νομοθεσία, η χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων η συνδρομή μπορεί να διαπιστωθεί μόνο δια της λήψεως πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές

τρίτης χώρας, είναι, κατ' αρχήν, θεμιτό να αρνείται το κράτος μέλος τη χορήγηση του πλεονεκτήματος σε περίπτωση που, ελλείψει, ιδίως, σχετικής συμβατικής υποχρέωσης της εν λόγω τρίτης χώρας, δεν είναι δυνατό να ληφθούν πληροφορίες από αυτή (προπαρατεθείσα απόφαση Α, σκέψη 63).

<sup>96</sup> Επομένως, σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου, τα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας ένα φορολογικό πλεονέκτημα σχετικό με τη φορολόγηση των μερισμάτων παρέχεται μόνον αν η διανέμουσα μερίσματα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ή σε κράτος με το οποίο το αρμόδιο για τη φορολόγηση κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση προβλέπουσα την ανταλλαγή πληροφοριών, εφόσον η χορήγηση του πλεονεκτήματος εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων την τήρηση μπορούν να ελέγξουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αυτού μόνο βάσει πληροφοριών λαμβανομένων από το κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Α, σκέψη 67).

<sup>97</sup> Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας παρέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, φορολογικό πλεονέκτημα όσον αφορά τον φόρο εταιριών επί μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπή εταιρία σε ημεδαπή, αλλά δεν παρέχεται τέτοιο πλεονέκτημα για μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, ιδίως οσάκις η χορήγηση του πλεονεκτήματος εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων την τήρηση μπορούν να ελέγξουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αυτού μόνο βάσει πληροφοριών λαμβανομένων από την τρίτη χώρα όπου είναι εγκατεστημένη η διανέμουσα εταιρία.

#### *Επί του πέμπτου ερωτήματος*

<sup>98</sup> Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος θέσπισε, πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993, διατάξεις όπως

οι διαλαμβανόμενες στα τρία πρώτα ερωτήματα, οι οποίες τροποποιήθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή όπως περιγράφεται [στην απόφαση περί παραπομπής] και οι οποίες, όπως έχουν τροποποιηθεί, επιβάλλουν περιορισμούς αντίθετους στο άρθρο 56 ΕΚ, θεωρείται ότι οι περιορισμοί αυτοί δεν υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1993 κατά την έννοια του άρθρου 57 ΕΚ.

- 99 Υπενθυμίζεται, συναφώς, πρώτον, ότι, κατά το άρθρο 57, παράγραφος 1, ΕΚ, το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, των περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.
- 100 Επομένως, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση μόνον όσον αφορά τα μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 56 ΕΚ, υπό το πρίσμα των απαντήσεων που δόθηκαν στα τρία πρώτα ερωτήματα.
- 101 Διαπιστώνεται, πάντως, ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο σχετικά με το εφαρμοστέο στην υπόθεση της κύριας δίκης νομικό πλαίσιο, το πέμπτο ερώτημα τίθεται, όπως επισημαίνει η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο, μόνο σε σχέση με το τρίτο ερώτημα.
- 102 Όσον αφορά τα εθνικά μέτρα που, στο πλαίσιο των απαντήσεων στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, κρίθηκαν αντίθετα στο άρθρο 56 ΕΚ, το αιτούν δικαστήριο δεν παραθέτει κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα μέτρα αυτά θεσπίστηκαν πριν τις 31 Δεκεμβρίου 1993 και τροποποιήθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή έτσι ώστε να τίθεται ζήτημα εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ.

- 103 Παρέλκει, επομένως, η απάντηση στο πέμπτο ερώτημα κατά το μέρος που σχετίζεται με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα.
- 104 Όσον αφορά, δεύτερον, το πέμπτο ερώτημα κατά το μέρος που σχετίζεται με το τρίτο ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της απαντήσεως που δόθηκε σε αυτό με την παρούσα διάταξη, διευκρινίστηκε ότι, εφόσον η νομοθεσία περί ΕΑΕ αφορά την υπό ορισμένους όρους φορολόγηση των κερδών εγκατεστημένων εκτός Ηνωμένου Βασιλείου θυγατρικών στις οποίες μια ημεδαπή εταιρία συμμετέχει σε ποσοστό που της παρέχει τη δυνατότητα ελέγχου των θυγατρικών αυτών, η νομοθεσία αυτή πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των άρθρων 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.
- 105 Επομένως, αφενός, η απάντηση του Δικαστηρίου στο τρίτο ερώτημα δεν αφορά σε καμία περίπτωση το άρθρο 56 ΕΚ.
- 106 Αφετέρου, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι τα μέτρα που, στο πλαίσιο της απαντήσεως του Δικαστηρίου στο τρίτο ερώτημα, κρίθηκαν αντίθετα στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ περιορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν αυτοτελή εξέταση της εν λόγω νομοθεσίας υπό το πρίσμα των άρθρων 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 33, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz, Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψεις 48 και 49, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 34, και προπαρατεθείσα διάταξη Α και Β, σκέψη 27).
- 107 Κατά συνέπεια, παρέλκει η απάντηση στο πέμπτο ερώτημα κατά το μέρος που σχετίζεται με το τρίτο ερώτημα.

*Επί του έκτου, του έβδομου, του όγδοου, του ένατου, του δέκατου, του ενδέκατου και του δωδέκατου ερωτήματος*

- 108 Με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, σε περίπτωση που οι διαλαμβανόμενες στα προηγούμενα ερωτήματα διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας κριθούν μη συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο, αξιώσεις όπως αυτές που προέβαλαν οι ενάγουσες της κύριας δίκης, προς εξάλειψη της ασυμβατότητας αυτής, πρέπει να χαρακτηριστούν είτε ως αξιώσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή αποκατάστασης πλεονεκτήματος που παρανόμως στερήθηκε ο δικαιούχος είτε, αντίθετως, ως αξιώσεις αποζημίωσης. Στην τελευταία περίπτωση, ερωτάται αν πρέπει να πληρούνται τα κριτήρια που τέθηκαν με την προπαρατεθείσα απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame (σκέψεις 51 και 66) και αν έχει συναφώς σημασία να λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος με τον οποίον οι αξιώσεις αυτές πρέπει να προβάλλονται δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας.
- 109 Όσον αφορά τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος οφείλει να αποζημιώνει ιδιώτες για ζημίες που προκλήθηκαν από παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο υποδείξεις σχετικά με τις προϋποθέσεις περί κατάφωρης παραβίασεως και περί του αιτιώδους σύνδεσμο που πρέπει να υφίσταται μεταξύ της παραβίασεως της υποχρεώσεως που υπέχει το κράτος μέλος και της ζημίας που υπέστησαν οι ζημιωθέντες.
- 110 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, επίσης, αν, για τον προσδιορισμό της ζημίας για την οποία ζητείται αποζημίωση, πρέπει να ληφθεί υπόψη το αν οι ζημιωθέντες επέδειξαν εύλογη επιμέλεια προκειμένου να αποτρέψουν ή να περιορίσουν τη ζημία τους, ιδίως διά της ασκήσεως ενδίκων βοηθημάτων.
- 111 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι ο νομικός χαρακτηρισμός των αξιώσεων που οι ενάγουσες της κύριας δίκης προβάλλουν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου δεν είναι έργο του Δικαστηρίου. Απόκειται στις ενάγουσες

να διευκρινίσουν τη φύση και τη βάση της αξιώσεώς τους (αν πρόκειται για αξίωση επιστροφής ή αποζημίωσης), υπό τον έλεγχο του αιτούντος δικαστηρίου (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 201, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 109).

- 112 Το Δικαστήριο έχει, επίσης, επισημάνει ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα επιστροφής φόρων που το κράτος μέλος έχει εισπράξει κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στους ιδιώτες οι κοινοτικές διατάξεις, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, και, επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέφει τους φόρους που εισπράττει κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 202, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 110).
- 113 Συγκεκριμένα, ελλείπει κοινοτικής ρυθμίσεως σχετικής με την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων εθνικών φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια βοηθήματα της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 203, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 111).
- 114 Εξάλλου, αν ένα κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αλλά και των άμεσα σχετιζόμενων με τον φόρο αυτό ποσών που το εν λόγω κράτος εισέπραξε ή παρακράτησε. Αυτό περιλαμβάνει και τη ζημία που προκλήθηκε λόγω μη διαθεσιμότητας κεφαλαίων επειδή ο φόρος κατέστη πρόωρα απαιτητός (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 205, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 112).

- 115 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η βάση του κοινοτικού δικαίου αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή των άμεσα σχετιζόμενων με τον εν λόγω φόρο ποσών που το κράτος μέλος εισέπραξε ή παρακράτησε δεν καλύπτει τις ελαφρύνσεις ή τα λοιπά φορολογικά πλεονεκτήματα που η ημεδαπή εταιρία αποποιήθηκε προκειμένου να μπορέσει να συμψηφίσει ολόκληρο το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με άλλο φόρο που οφείλει, ούτε τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκαν οι εταιρίες του ομίλου ώστε να συμμορφωθούν με την επίμαχη εθνική νομοθεσία (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 113).
- 116 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι δαπάνες αυτές οφείλονται σε αποφάσεις των προσφευγουσών της κύριας δίκης και, επομένως, δεν αποτελούν γι' αυτές αναπόφευκτη συνέπεια της εφαρμογής της σχετικής με τις ΕΑΕ και τα μερίσματα φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 207, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 113).
- 117 Απόκειται, κατά συνέπεια, στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί αν οι απარიθμούμενες στη σκέψη 114 της παρούσας διατάξεως δαπάνες συνιστούν για τις εταιρίες αυτές χρηματική ζημία οφειλόμενη σε παράβαση του κοινοτικού δικαίου καταλογιστέα στο εν λόγω κράτος μέλος (βλ., σχετικά, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 208, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 114).
- 118 Το Δικαστήριο έχει, ακόμη, επισημάνει ότι, χωρίς να αποκλείεται η δυνατότητα θεμελιώσεως της ευθύνης του κράτους μέλους υπό προϋποθέσεις λιγότερο αυστηρές βάσει της εθνικής νομοθεσίας, οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος υποχρεούται να αποκαθιστά ζημίες που προκλήθηκαν σε ιδιώτες από παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου που του καταλογίζονται είναι τρεις, ήτοι ο παραβιασθείς κανόνας δικαίου να αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, η



παράβαση να είναι αρκούντως κατάφωρη και να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως της υποχρέωσης που υπέχει το κράτος και της ζημίας που υπέστησαν οι ζημιωθέντες (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 209, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 115).

119 Συναφώς, η συνδρομή των προϋποθέσεων βάσει των οποίων στοιχειοθετείται η ευθύνη των κρατών μελών για ζημίες που προκαλούνται σε ιδιώτες από παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου πρέπει, κατ' αρχήν, να διαπιστώνεται από τα εθνικά δικαστήρια σύμφωνα με τις σχετικές υποδείξεις του Δικαστηρίου (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 210, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 116).

120 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, είναι πρόδηλον ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση όσον αφορά τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ. Πράγματι, αποτέλεσμα των διατάξεων αυτών είναι η παροχή δικαιωμάτων σε ιδιώτες (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 211, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 117).

121 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, το Δικαστήριο έχει επισημάνει, αφενός, ότι μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι κατάφωρη όταν ένα κράτος μέλος, κατά την άσκηση της κανονιστικής του εξουσίας, υπερβαίνει, κατά τρόπο πρόδηλο και σοβαρό, τα όρια που επιβάλλονται στην άσκηση των εξουσιών του. Αφετέρου, αν το οικείο κράτος μέλος, κατά τον χρόνο που διέπραξε την παράβαση, διέθετε αισθητά περιορισμένο, ακόμα και ανύπαρκτο, περιθώριο εκτιμήσεως, η απλή παράβαση του κοινοτικού δικαίου αρκεί ενδεχομένως για να διαπιστωθεί κατάφωρη παράβαση (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 212, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 118).

- 122 Για να κρίνει αν μια παράβαση είναι κατάφωρη, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν την περίπτωση που έχει υποβληθεί στην κρίση του. Μεταξύ των στοιχείων αυτών καταλέγονται ιδίως ο βαθμός σαφήνειας και ακρίβειας του παραβιασθέντος κανόνα, ο ηθελημένος ή ακούσιος χαρακτήρας της διαπραχθείσας παραβάσεως ή της προκληθείσας ζημίας, το συγγνωστό ή ασύγγνωστο ενδεχομένης νομικής πλάνης και το γεγονός ότι η στάση ενός κοινοτικού οργάνου μπορεί να συνετέλεσε στη θέσπιση ή τη διατήρηση αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικών μέτρων ή πρακτικών (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 213, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 119).
- 123 Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι μια παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι κατάφωρη όταν συνεχίζεται παρά την έκδοση δικαστικής αποφάσεως που διαπιστώνει την προσαπτόμενη παράβαση ή προδικαστικής αποφάσεως ή πάγιας σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου, από τις οποίες προκύπτει ότι η επίμαχη συμπεριφορά στοιχειοθετεί παράβαση (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 214, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 120).
- 124 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο, για να εκτιμήσει αν η διαπραχθείσα από το οικείο κράτος μέλος παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ ή του άρθρου 56 ΕΚ είναι κατάφωρη, πρέπει να λάβει υπόψη του ότι, σε έναν τομέα όπως η άμεση φορολογία, οι συνέπειες που απορρέουν από τις εγγυήσεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας αποκαλύπτονται σταδιακά (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 215, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 121).
- 125 Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση, δηλαδή την άμεση αιτιώδη συνάφεια μεταξύ της παραβιάσεως της υποχρεώσεως που υπέχει το κράτος και της ζημίας που υπέστησαν οι ζημιωθέντες, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν η προβαλλόμενη

ζημία απορρέει από παράβαση του κοινοτικού δικαίου κατά τρόπο αρκούντως άμεσο, ώστε το κράτος μέλος να υποχρεούται να την αποκαταστήσει (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 218, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 122).

<sup>126</sup> Συγκεκριμένα, με την επιφύλαξη του δικαιώματος αποζημίωσης που αντλείται απευθείας από το κοινοτικό δίκαιο εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, το κράτος υποχρεούται να θεραπεύει τις συνέπειες της προκληθείσας ζημίας στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου περί ευθύνης, με δεδομένο ότι οι προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία προϋποθέσεις αποζημίωσης δεν μπορεί να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες απαιτήσεις στηριζόμενες στο εσωτερικό δίκαιο ούτε μπορούν να είναι τέτοιες ώστε να καθιστούν την αποζημίωση πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 219, και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 123).

<sup>127</sup> Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, επίσης, ότι, για τον καθορισμό του ύψους της αποζημίωσης, το εθνικό δικαστήριο μπορεί να ερευνήσει αν ο ζημιωθείς κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια, ώστε να αποφύγει τη ζημία ή να περιορίσει την έκτασή της και ιδίως αν χρησιμοποίησε εγκαίρως όλα τα ένδικα βοηθήματα που είχε στη διάθεσή του (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 124).

<sup>128</sup> Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, με τη σκέψη 106 της απόφασης της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft κ.λπ.* (Συλλογή 2001, σ. I-1727), έκρινε, σχετικά με φορολογική νομοθεσία δυνάμει της οποίας οι ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών δεν δικαιούνται να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας ομίλου εταιριών, ότι η άσκηση των δικαιωμάτων που οι απευθείας εφαρμοστές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου παρέχουν στους ιδιώτες θα καθίστατο αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής αν οι στηριζόμενες στην παράβαση του κοινοτικού δικαίου αξιώσεις περί επιστροφής ή αποζημίωσης απορρίπτονταν ή περιοριζόνταν με μοναδικό σκεπτικό ότι οι ιδιώτες δεν επιδίωξαν να αποκτήσουν το

φορολογικό πλεονέκτημα που τους αρνείται το εθνικό δίκαιο, αμφισβητώντας την απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής με τα προβλεπόμενα προς τούτο ένδικα βοηθήματα, επικαλούμενοι την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 125).

<sup>129</sup> Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι η εφαρμογή των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας θα καθίστατο αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερής αν οι στηριζόμενες στις διατάξεις αυτές αξιώσεις επιστροφής ή αποζημίωσης απορρίπτονταν ή περιορίζονταν με μοναδικό σκεπτικό ότι οι εμπλεκόμενες εταιρίες δεν ζήτησαν από τη φορολογική αρχή την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση που τους στερεί η εθνική νομοθεσία, σε συνδυασμό, ενδεχομένως, με τις σχετικές διατάξεις ΣΑΔΦ (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 126).

<sup>130</sup> Επομένως, αν αποδειχθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, σε συνδυασμό, ενδεχομένως, με τις σχετικές διατάξεις ΣΑΔΦ, συνιστά απαγορευόμενο από τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων αντιστοίχως, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής θα συνεπαγόταν, σε κάθε περίπτωση, απόρριψη των αιτημάτων που υπέβαλαν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης στις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 127).

<sup>131</sup> Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο έκτο, στο έβδομο, στο όγδοο, στο ένατο, στο δέκατο, στο ενδέκατο και στο δωδέκατο ερώτημα πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

— Ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην

κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, περιλαμβανομένου του χαρακτηρισμού των αξιώσεων που οι ζημιωθέντες προβάλλουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα δικαστήρια αυτά υποχρεούνται, πάντως, να διασφαλίζουν ότι οι ιδιώτες διαθέτουν αποτελεσματικά ένδικα βοηθήματα, που τους επιτρέπουν να επιτύχουν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και των σχετικών με τον εν λόγω φόρο ποσών που το συγκεκριμένο κράτος μέλος έχει εισπράξει ή παρακρατήσει. Όσον αφορά άλλες ζημίες που τυχόν υπέστη ένα πρόσωπο λόγω καταλογιστέας σε κράτος μέλος παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να αποκαταστήσει τη ζημία που υπέστησαν οι ιδιώτες υπό τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στη σκέψη 51 της προπαρατεθείσας αποφάσεως, Brasserie du pêcheur και Factortame, χωρίς ωστόσο αυτό να αποκλείει το ενδεχόμενο θεμελιώσεως της ευθύνης του κράτους υπό λιγότερο περιοριστικούς όρους βάσει του εθνικού δικαίου.

- Αν αποδειχθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία συνιστά αντίθετο στο άρθρο 43 ΕΚ ή στο άρθρο 56 ΕΚ περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων αντιστοίχως, το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να διαπιστώσει τις ζημίες για τις οποίες πρέπει να επιδικαστεί αποζημίωση, μπορεί να εξετάσει αν οι ζημιωθέντες επέδειξαν εύλογη επιμέλεια ώστε να αποτρέψουν ή να περιορίσουν τη ζημία τους και, ιδίως, αν χρησιμοποίησαν σε εύθετο χρόνο όλα τα ένδικα βοηθήματα που είχαν στη διάθεσή τους. Ωστόσο, προκειμένου η άσκηση των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ να μην καταστεί αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερής, το αιτούν δικαστήριο μπορεί να εξετάσει αν η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής, σε συνδυασμό, ενδεχομένως, με σχετικές διατάξεις ΣΑΔΦ, θα συνεπαγόταν σε κάθε περίπτωση την απόρριψη των αιτημάτων των προσφευγουσών της κύριας δίκης από τις φορολογικές αρχές του οικείου κράτους μέλους.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 132 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 43 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, αφενός, απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει ποσοστό συμμετοχής που της επιτρέπει να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, και, αφετέρου, παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι η πίστωση φόρου είναι τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, χωρίς να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας.

Το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους, δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία εισπράττει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η ημεδαπή κατέχει τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, και παράλληλα, στη δεύτερη περίπτωση, παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της, υπό την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης δεν είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης και ότι παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της, χωρίς να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα καταβαλλόταν στο κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας.

Επίσης, το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από

τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία στην οποία κατέχει λιγότερο από το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς να της παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

- 2) Το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών ορισμένα μερίσματα που εισπράττουν ημεδαπές εταιρίες από ημεδαπές ασφαλιστικές εταιρίες, αλλά δεν παρέχεται τέτοια απαλλαγή για ανάλογα μερίσματα που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρίες, εφόσον τούτο συνεπάγεται λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των συγκεκριμένων μερισμάτων.
  
- 3) Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν τον συνυπολογισμό, στη βάση επιβολής του φόρου ημεδαπής εταιρίας εγκατεστημένης εντός κράτους μέλους, των κερδών που πραγματοποιεί μια ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά πλήττονται με χαμηλότερη φορολογία σε σχέση με αυτής που ισχύει στο πρώτο κράτος, εκτός αν ο ως άνω συνυπολογισμός των κερδών αφορά μόνον αμιγώς τεχνητά σχήματα που αποσκοπούν στην αποφυγή του εθνικού φόρου ο οποίος θα καθίστατο απαιτητός υπό κανονικές συνθήκες.

Ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο πρέπει, κατά συνέπεια, να μην εφαρμόζεται εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών και εξακριβώσιμων από τρίτους στοιχείων, ότι, παρά την ύπαρξη κινήτρου φορολογικής φύσεως, η εν λόγω ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία είναι πράγματι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες.

Πάντως, τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία επιβάλλει ορισμένες προϋποθέσεις προκειμένου μια ημεδαπή εταιρία να μην επιβαρυνθεί με φόρους που έχει καταβάλει η εν λόγω ελεγχόμενη εταιρία στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη, εφόσον σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να ελεγχθεί αν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρία είναι πράγματι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος υποδοχής και ασκεί εκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες, χωρίς τούτο να συνεπάγεται υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς.

- 4) Τα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας παρέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, φορολογικό πλεονέκτημα όσον αφορά τον φόρο εταιριών επί μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπή εταιρία σε ημεδαπή, αλλά δεν παρέχεται τέτοιο πλεονέκτημα για μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες, ιδίως οσάκις η χορήγηση του πλεονεκτήματος εξαρτάται από προϋποθέσεις των οποίων την τήρηση μπορούν να ελέγξουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αυτού μόνο βάσει πληροφοριών λαμβανομένων από την τρίτη χώρα όπου είναι εγκατεστημένη η διανεμούσα εταιρία.
  
- 5) Ελλείπει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, περιλαμβανομένου του χαρακτηρισμού των αξιώσεων που οι ζημιωθέντες προβάλλουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα δικαστήρια αυτά υποχρεούνται, πάντως, να διασφαλίζουν ότι οι ιδιώτες διαθέτουν αποτελεσματικά ένδικα βοηθήματα, που τους επιτρέπουν να επιτύχουν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και των σχετικών με τον εν λόγω φόρο ποσών που το συγκεκριμένο κράτος μέλος έχει εισπράξει ή παρακρατήσει. Όσον αφορά άλλες ζημίες που τυχόν υπέστη ένα πρόσωπο λόγω καταλογιστέας σε κράτος μέλος παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να αποκαταστήσει τη ζημία που υπέστησαν οι ιδιώτες υπό τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στη σκέψη 51 της αποφάσεως της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame, χωρίς ωστόσο αυτό να αποκλείει το ενδεχόμενο θεμελιώσεως της ευθύνης του κράτους υπό λιγότερο περιοριστικούς όρους βάσει του εθνικού δικαίου.



Αν αποδειχθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία συνιστά αντίθετο στο άρθρο 43 ΕΚ ή στο άρθρο 56 ΕΚ περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων αντιστοίχως, το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να διαπιστώσει τις ζημίες για τις οποίες πρέπει να επιδικαστεί αποζημίωση, μπορεί να εξετάσει αν οι ζημιωθέντες επέδειξαν εύλογη επιμέλεια ώστε να αποτρέψουν ή να περιορίσουν τη ζημία τους και, ιδίως, αν χρησιμοποίησαν σε εύθετο χρόνο όλα τα ένδικα βοηθήματα που είχαν στη διάθεσή τους. Ωστόσο, προκειμένου η άσκηση των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από τα άρθρα 43 ΕΚ ή 56 ΕΚ να μην καταστεί αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερής, το αιτούν δικαστήριο μπορεί να εξετάσει αν η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής, σε συνδυασμό, ενδεχομένως, με σχετικές διατάξεις συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας, θα συνεπαγόταν σε κάθε περίπτωση την απόρριψη των αιτημάτων των προσφευγουσών της κύριας δίκης από τις φορολογικές αρχές του οικείου κράτους μέλους.

(υπογραφές)