

Υπόθεση C-303/07

Διαδικασία που κίνησε η Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

(αίτηση του Korkein hallinto-oikeus
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Ελευθερία εγκαταστάσεως — Οδηγία 90/435/ΕΟΚ — Φόρος επί των εταιριών — Διανομή μερισμάτων — Παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες πλην των κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας εταιριών — Απαλλαγή των μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες»

Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák της 18ης Δεκεμβρίου 2008 . . . I - 5148

Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 18ης Ιουνίου 2009 . . . I - 5159

Περίληψη της αποφάσεως

Ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φορολογική νομοθεσία — Φόρος επί των εταιριών — Φορολόγηση των μερισμάτων

(Άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ οδηγία 90/435 του Συμβουλίου, άρθρο 2, στοιχείο α')

Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία απαλλάσσει από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή τα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού σε ανώνυμη εταιρία εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους, αλλά παρακρατεί τον φόρο στην πηγή για τα παρόμοια μερίσματα που καταβάλλονται σε εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους μητρική εταιρία συσταθείσα ως εταιρία επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (SICAV), η οποία έχει νομική μορφή άγνωστη στο δίκαιο του πρώτου κράτους, μη περιλαμβανόμενη στον κατάλογο των εταιριών του άρθρου 2, στοιχείο α', 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, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, και η οποία απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος κατ'εφαρμογήν της νομοθεσίας του έτερου κράτους μέλους.

Συγκεκριμένα, η διαφορετική αυτή φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων μεταξύ μητρικών εταιριών, αναλόγως του τόπου όπου εδρεύουν, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος αντιβαίνει, καταρχήν, στα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ, καθόσον καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής εκ μέρους εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη, οι οποίες, για τον λόγο αυτόν, ενδέχεται να μην αποκτήσουν, να μη συστήσουν ή να μη διατηρήσουν θυγατρική εταιρία στο κράτος μέλος που θεσπίζει το εν λόγω μέτρο.

Ασφαλώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τα μέτρα που προβλέπει ένα κράτος μέλος για την πρόληψη ή τη μείωση της αλληπάλληλης ή της διπλής οικονομικής

φορολογίας των διανεμόμενων από ημεδαπή εταιρία κερδών, οι ημεδαποί δικαιούχοι μέτοχοι δεν βρίσκονται υποχρεωτικά σε ανάλογη κατάσταση με αυτή των δικαιούχων μετόχων που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, από τη στιγμή που ένα κράτος μέλος επιβάλλει φόρο, μονομερώς ή με σύμβαση, όχι μόνο στο εισόδημα των ημεδαπών μετόχων, αλλά και στο εισόδημα των αλλοδαπών μετόχων, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω αλλοδαπών μετόχων προσεγγίζει την κατάσταση των ημεδαπών μετόχων. Επομένως, εφόσον κράτος μέλος επέλεξε να προφυλάξει τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες από την αλληπάλληλη φορολόγηση επί των διανεμομένων από τις θυγατρικές εταιρίες κερδών, πρέπει να επεκτείνει το μέτρο αυτό και στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που τελούν σε παρόμοια κατάσταση, στον βαθμό που η ανάλογη φορολογία η οποία πλήττει τις αλλοδαπές αυτές εταιρίες προέρχεται από την άσκηση της φορολογικής του αρμοδιότητας επ'αυτών.

Το γεγονός ότι στο εθνικό δίκαιο δεν απαντά μορφή εταιρίας της ίδιας νομικής φύσεως με την εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους SICAV δεν μπορεί, αυτό καθεαυτό, να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση, στο μέτρο που, ελλείψει πλήρους εναρμονίσεως του δικαίου περί εταιριών των κρατών μελών σε κοινοτικό επίπεδο, το γεγονός αυτό θα στερούσε την ελευθερία εγκαταστάσεως από κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα. Επιπροσθέτως, το γεγονός της μη φορολόγησεως των εισοδημάτων των SICAV στο κράτος μέλος της έδρας τους δεν συνιστά διαφορά μεταξύ μιας SICAV και μιας ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας ικανή να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται στις δύο αυτές κατηγορίες εταιριών. Εξάλλου, δεν είναι ομοίως βάσιμο το επιχείρημα ότι, καθόσον κράτος μέλος δεν φορολογεί τα

εισοδήματα μιας SICAV, η αλληπάλληλη φορολόγηση επιβάλλεται στο επίπεδο όχι της εταιρίας αυτής αλλά των μετόχων της και πρέπει να αποφεύγεται από το κράτος μέλος της κατοικίας τους, δεδομένου ότι το οικείο κράτος μέλος είναι αυτό που, προβλέποντας παρακράτηση φόρου στην πηγή για τα εισοδήματα τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί στο επίπεδο της διανεμούσας εταιρίας, επιβάλλει την αλληπάλληλη φορολόγηση, την οποία ακριβώς το κράτος μέλος αυτό επέλεξε να μην επιβάλλει προκειμένου περί των διανεμομένων στις ημεδαπές εταιρίες μερισμάτων. Υπό τις περιστάσεις αυτές, οι διαφορές μεταξύ μιας αλλοδαπής SICAV και μιας ανώνυμης εταιρίας του εθνικού δικαίου δεν αποτελούν επαρκή στοιχεία για τη θεμελίωση αντικειμενικής διάκρισης όσον αφορά την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή επί των εισπραττομένων μερισμάτων.

Ένα τέτοιο φορολογικό καθεστώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους αποτροπής της φοροδιαφυγής, στο μέτρο που δεν αφορά ειδικά αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, χωρίς οικονομική ουσία, οι οποίες δημιουργούνται με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή. Όσον αφορά το σχετικό με την

ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας επιχείρημα, όταν κράτος μέλος επιλέγει να μη φορολογήσει τις εδρεύουσες στο έδαφός του δικαιούχους εταιρίες γι' αυτό το είδος εισοδημάτων, δεν μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη εξασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών προκειμένου να δικαιολογήσει τη φορολόγηση των εδρευουσών σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχων εταιριών. Επίσης, ο περιορισμός στην ελευθερία εγκαταστάσεως που συνεπάγεται η εν λόγω νομοθεσία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη προστασίας της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Συγκεκριμένα, καθόσον η απαλλαγή των μερισμάτων από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή δεν προϋποθέτει ότι τα μερίσματα που εισπράττει η ανώνυμη εταιρία αναδιανέμονται από αυτή και ότι η φορολόγησή τους στο πρόσωπο των κατόχων μεριδίων της εν λόγω εταιρίας αντισταθμίζεται δια της απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, δεν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και της φορολόγησής των εν λόγω μερισμάτων ως εισοδημάτων των κατόχων μεριδίων ανώνυμης εταιρίας.

(βλ. σκέψεις 41-44, 50-51, 54-56, 65-67, 73-76 και διατακτ.)