

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 24ης Ιουνίου 2010*

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-338/08 και C-339/08,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε η Commissione tributaria regionale di Torino (Ιταλία), με αποφάσεις, αντιστοίχως, της 17ης Σεπτεμβρίου και της 17ης Δεκεμβρίου 2007, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 22 Ιουλίου 2008, στο πλαίσιο των δικών

P. Ferrero e C. SpA

κατά

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Alba (C-338/08),

και

General Beverage Europe BV

κατά

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Torino 1 (C-339/08),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader, K. Schiemann, P. Kūris και L. Bay Larsen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Δεκεμβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η P. Ferrero e C. SpA, εκπροσωπούμενη από τους M. Cerrato και G. Maisto, avvocati,
- η General Beverage Europe BV, εκπροσωπούμενη από τον G. Maisto, avvocato,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Aresu και R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 1, και 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: οδηγία).

- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ της P. Ferrero e C. SpA (στο εξής: Ferrero), αφενός, και της General Beverage Europe BV (στο εξής: GBE), αφετέρου, και της ιταλικής φορολογικής αρχής, σχετικά με παρακρατήσεις φόρου στις οποίες η τελευταία αυτή προέβη κατά τις μεταβιβάσεις χρηματικών ποσών που θεωρήθηκαν διανομές μερισμάτων. Η πρώτη ένδικη διαφορά αφορά παρακρατήσεις φόρου που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διανομή μερισμάτων και κατά την επιστροφή της «προσαυξήσεως φόρου βάσει τελικής εκκαθαρίσεως» που διενήργησε η Ferrero προς την ολλανδική μητρική της εταιρία Ferrero International BV (στο εξής: Ferrero International). Η δεύτερη ένδικη διαφορά αφορά παρακρατήσεις φόρου που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διανομή μερισμάτων και κατά την επιστροφή της «προσαυξήσεως φόρου βάσει τελικής εκκαθαρίσεως» στην GBE εκ μέρους της ιταλικής θυγατρικής της εταιρίας Martini e Rossi SpA (στο εξής: Martini).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας έχει ως εξής:

«[ό]τι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη διαφέρουν αισθητά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και είναι, γενικά, λιγότερο ευνοϊκές από τις εφαρμοζόμενες στις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος· ότι, συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών του ιδίου κράτους μέλους· ότι πρέπει να εξαιρεθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κοινοτική «κλίμακα».

- 4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής αυτής ως εξής:

«Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

- στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών,

— στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.»

- 5 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει τις έννοιες της μητρικής και της θυγατρικής εταιρίας ως εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

α) η ιδιότης μητρικής εταιρείας αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρεία ενός κράτους μέλους η οποία συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 και συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους που συγκεντρώνει τις ίδιες προϋποθέσεις·

β) ως θυγατρική εταιρεία νοείται η εταιρεία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά το στοιχείο α) συμμετοχή.»

- 6 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας θέτει την αρχή της απαγορεύσεως των παρακρατήσεων στην πηγή με την ακόλουθη διατύπωση:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.»

- 7 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας διευκρινίζει ωστόσο ότι:

«Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως τις διατάξεις σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων.»

Το εθνικό δίκαιο

- 8 Το ιταλικό δίκαιο που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης προέβλεπε ότι ιταλική εταιρία εισπράττουσα μερίσματα ετύγχανε πιστώσεως φόρου ίσης προς τα 9/16 των διανεμομένων μερισμάτων. Δεδομένου ότι ο συντελεστής του φόρου επί των ιταλικών εταιριών είναι 36 %, η δικαιούχος επιχείρηση αποκτούσε κατά συνέπεια πίστωση φόρου ίση προς το ύψος της φορολογίας που επιβαλλόταν στη διανέμουσα εταιρία.
- 9 Ο Ιταλός νομοθέτης είχε επίσης προβλέψει, υπό ορισμένες περιστάσεις, την εφαρμογή «προσαυξήσεως φόρου βάσει τελικής εκκαθαρίσεως» (στο εξής: φορολογική προσαύξηση) όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων που διανέμουν μερίσματα. Το άρθρο 105, παράγραφος 1, του ενιαίου κειμένου σχετικά με τον φόρο εισοδήματος, που εγκρίθηκε με διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας 917, της 22ας Δεκεμβρίου 1986 (*GURI* αριθ. 302, της 31ης Δεκεμβρίου 1986), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε ότι η ως άνω φορολογική προσαύξηση εφαρμοζόταν οσάκις το ποσό των διανεμομένων μερισμάτων ήταν ανώτερο του 64 % του δηλωθέντος εισοδήματος της θυγατρικής, το δε ύψος της ήταν ίσο προς τα 9/16 της διαφοράς.

Η διμερής σύμβαση μεταξύ της Ιταλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών

- 10 Η σύμβαση μεταξύ της Ιταλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, και περί πατάξεως της φοροδιαφυγής, με πρόσθετο πρωτόκολλο, που συνήφθη στη Χάγη στις 8 Μαΐου 1990 (στο εξής: διμερής σύμβαση), προβλέπει στο άρθρο της 10, παράγραφος 1, την αρχή ότι τα μερίσματα φορολογούνται εντός του κράτους της εταιρίας που τα εισπράττει.
- 11 Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 10, παράγραφος 2, στοιχείο α, σημείο i, της διμερούς συμβάσεως επιτρέπει τη φορολόγηση των μερισμάτων εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

«Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά φορολογούνται επίσης εντός του κράτους στο οποίο η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία έχει την έδρα της και σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους, αλλά αν ο εισπράττων τα μερίσματα αυτά είναι ο πραγματικός δικαιούχος, ο ως άνω καθοριζόμενος φόρος δεν μπορεί να υπερβαίνει:

- α) (i) το 5 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων αν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρία η οποία κατέχει περισσότερο του 50 % των μετοχών με δικαίωμα ψήφου της εταιρίας η οποία καταβάλλει τα μερίσματα κατά τη διάρκεια περιόδου 12 μηνών πριν από την ημερομηνία λήψεως της αποφάσεως περί διανομής των μερισμάτων.»

- 12 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως προβλέπει τη δυνατότητα που έχει ολλανδική εταιρία να της επιστραφεί η φορολογική προσαύξηση, που εκτέθηκε στη σκέψη 9 της παρούσας αποφάσεως, και έχει ως εξής:

«Πρόσωπο που είναι κάτοικος των Κάτω Χωρών και εισπράττει μερίσματα διανεμόμενα από εταιρία εδρεύουσα στην Ιταλία έχει δικαίωμα επιστροφής του ποσού που αντιστοιχεί στη [φορολογική προσαύξηση] που αφορά τα μερίσματα αυτά και που οφείλεται, ενδεχομένως, από την εν λόγω εταιρία, υπό την επιφύλαξη της μείωσης του φόρου που προβλέπει η παράγραφος 2. Η επιστροφή αυτή πρέπει να ζητηθεί εντός της προθεσμίας που προβλέπει η ιταλική νομοθεσία, μέσω της ίδιας εταιρίας η οποία στην περίπτωση αυτή ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό του εν λόγω κατοίκου των Κάτω Χωρών.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται στα μερίσματα των οποίων η διανομή αποφασίστηκε από της ημερομηνίας ενάρξεως της ισχύος της παρούσας συμβάσεως.

Η διανέμουσα εταιρία μπορεί να καταβάλει το προαναφερθέν ποσό σε κάτοικο των Κάτω Χωρών ταυτόχρονα με τα μερίσματα που του αναλογούν και να αφαιρέσει, στην πρώτη φορολογική δήλωση εισοδήματος μετά την εν λόγω καταβολή, το ίδιο ποσό του φόρου που αυτή οφείλει. [...]

13 Το άρθρο 10, παράγραφος 5, στοιχεία α και β, της διμερούς συμβάσεως διευκρινίζει τα εξής:

«α) Ο όρος “μερίσματα” όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, προσδιορίζει το εισόδημα από μετοχές [...].

β) Επίσης θεωρούνται μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη στην Ιταλία τα διαλαμβανόμενα στην παράγραφο 3 ακαθάριστα ποσά που επιστρέφονται στο πλαίσιο της [φορολογικής προσουξήσεως], τα οποία σχετίζονται με τα μερίσματα που καταβάλλονται από την εταιρία αυτή.»

14 Το άρθρο 24, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως προβλέπει περαιτέρω τα εξής:

«Επιπλέον, οι Κάτω Χώρες θα χορηγούν μείωση από τον υπολογιζόμενο κατά τα ανωτέρω ολλανδικό φόρο για τα στοιχεία του εισοδήματος που φορολογείται στην Ιταλία δυνάμει των άρθρων 10, παράγραφος 2, [...] της παρούσας συμβάσεως, υπό την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά περιλαμβάνονται στη βάση της παραγράφου 1. Το ποσό της μείωσης αυτής είναι ίσο προς τον φόρο που καταβάλλεται στην Ιταλία για τα στοιχεία αυτά του εισοδήματος, αλλά δεν υπερβαίνει το ύψος του ποσού της μείωσης που θα εχορηγείτο αν τα περιληφθέντα κατά τα ανωτέρω στη φορολογική βάση στοιχεία του εισοδήματος ήταν τα μόνα στοιχεία του εισοδήματος που απαλλάσσονται από τον ολλανδικό φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της ολλανδικής νομοθεσίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Οι Ferrero και Martini, εκάστης των οποίων το κεφάλαιο κατέχει κατά 100 % η αντίστοιχη μητρική τους εταιρία, ήτοι η Ferrero International και η GBE, διένειμαν, η μεν πρώτη το 1997, η δε δεύτερη το 1998, μερίσματα και «επέστρεψαν» τη φορολογική προσαύξηση βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως.
- 16 Η ιταλική φορολογική αρχή εφάρμοσε στις τέσσερις αυτές μεταβιβάσεις παρακράτηση 5 % σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, στοιχείο α, σημείο ι, της διμερούς συμβάσεως. Η Ferrero International και η GBE ζήτησαν, κατόπιν αυτού, εκάστη, την επιστροφή των κατά τα ανωτέρω πραγματοποιηθεισών παρακρατήσεων. Μετά τις αρνητικές αποφάσεις που τους αντέταξε η εν λόγω φορολογική αρχή, οι εφεσείουσες της κύριας δίκης άσκησαν έφεση, αντιστοίχως, ενώπιον της Commissione tributaria regionale di Cuneo και της Commissione tributaria regionale di Torino. Τέλος, κατόπιν ασκήσεως αναιρέσεως σε αμφότερες τις ένδικες διαφορές της κύριας δίκης, το Corte suprema di cassazione έκρινε, αφενός, ότι η εν λόγω παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων ήταν συμβατή προς την οδηγία και, αφετέρου, ότι δεν ίσχυε αντιθέτως το ίδιο όσον αφορά την εφαρμογή της εν λόγω παρακρατήσεως επί της επιστροφής της φορολογικής προσαυξήσεως. Το δικαστήριο αυτό ανέπεμψε ακολούθως τις δύο αυτές υποθέσεις ενώπιον της Commissione tributaria regionale di Torino.
- 17 Στο πλαίσιο αυτό, η Commissione tributaria regionale di Torino αποφάσισε, στην υπόθεση C-338/08, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Συνιστά η παρακράτηση επί της [φορολογικής προσαυξήσεως] παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών απαγορευόμενη από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας [...] (εν προκειμένω, η θυγατρική είχε επιλέξει το συμβατικό καθεστώς);

2) Επικουρικώς, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, είναι εφαρμοστέα η ρήτρα διασφαλίσεως του άρθρου 7, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας;»

18 Η Commissione tributaria regionale di Torino αποφάσισε επίσης, στην υπόθεση C-339/08, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνιστά η παρακράτηση επί της [φορολογικής προσαυξήσεως] παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών απαγορευόμενη από το άρθρο 5 της οδηγίας [...];

2) Είναι εφαρμοστέα η ρήτρα διασφαλίσεως του άρθρου 7, παράγραφος 2, της [...] οδηγίας· ειδικότερα, πρέπει το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας [...] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να μην εφαρμόσει την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος της έδρας της μητρικής εταιρείας παρέχει στην εταιρεία αυτή πίστωση φόρου δυνάμει διμερούς συμβάσεως;»

19 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, οι υποθέσεις C-338/08 και C-339/08 ενώθηκαν για τη διευκόλυνση της έγγραφης και προφορικής διαδικασίας, καθώς και για την έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 20 Διαπιστώνεται, εκ προοιμίου, ότι τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως προκύπτει ρητώς από τη διατύπωσή τους, αφορούν αποκλειστικά τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης της παρακρατήσεως του 5 % που εφάρμοσε η ιταλική φορολογική αρχή, δυνάμει της διμερούς συμβάσεως, στην επιστροφή της φορολογικής προσαυξήσεως στην οποία προέβησαν ιταλικές εταιρίες στις ολλανδικές μητρικές τους εταιρίες
- 21 Τα ερωτήματα δεν αφορούν συνεπώς τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης της παρακρατήσεως φόρου που εφαρμόστηκε στα μερίσματα που κατέβαλαν ιταλικές επιχειρήσεις στις ολλανδικές μητρικές τους εταιρίες, ούτε, κατά μείζονα λόγο, τη συμβατότητα προς το δίκαιο αυτό του φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στα μερίσματα αυτά βάσει του επίμαχου στην κύρια δίκη εθνικού δικαίου.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η παρακράτηση του 5 % που εφάρμοσε η ιταλική φορολογική αρχή, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 2, στοιχείο α, σημείο ι, της διμερούς συμβάσεως, στην επιστροφή της φορολογικής προσαυξήσεως που πραγματοποίησαν ιταλικές εταιρίες υπέρ των ολλανδικών μητρικών τους εταιριών, δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 3, της συμβάσεως αυτής, αποτελεί παρακράτηση στην πηγή απαγορευόμενη από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

- 23 Πρέπει, καταρχάς, να υπομνησθεί ότι η οδηγία αυτή, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, αποσκοπεί στην εξάλειψη, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενούς μεταχειρίσεως της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ίδιου κράτους μέλους, και, με τον τρόπο αυτόν, στη διευκόλυνση των συνενώσεων εταιριών σε κοινοτική κλίμακα. Έτσι, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, την απαλλαγή της παρακρατήσεως στην πηγή εντός του κράτους εγκαταστάσεως της θυγατρικής κατά τη διανομή κερδών προς τη μητρική εταιρία, όταν αυτή συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten*, Συλλογή 2003, σ. I-9809, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Στις υποθέσεις της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι οι εν λόγω ολλανδικές εταιρίες, η *Ferrero International* και η *GBE*, έχουν την ιδιότητα των μητρικών εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, αντιστοίχως, της *Ferrero* και της *Martini*.
- 25 Περαιτέρω, η έκφραση «παρακράτηση στην πηγή» που διαλαμβάνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν καλύπτει συγκεκριμένα μόνον είδη εθνικών επιβαρύνσεων (βλ. απόφαση *Océ van der Grinten*, προαναφερθείσα, σκέψη 46). Επιπλέον, απόκειται στο Δικαστήριο να χαρακτηρίσει, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, μια επιβάρυνση, ένα φόρο, ένα τέλος ή μια εισφορά βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους, ανεξαρτήτως του πώς αυτά χαρακτηρίζονται από το εθνικό δίκαιο (βλ. απόφαση *Océ van der Grinten*, προαναφερθείσα, σκέψη 46).
- 26 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που αποκτώνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεως των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Océ van der Grinten*, προαναφερθείσα, σκέψη 47, και της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark* κατά *Burda*, Συλλογή 2008, σ. I-4571, σκέψη 52).

- 27 Για να εξακριβωθεί αν πληρούται η δεύτερη προϋπόθεση που θέτει η νομολογία, σχετικά με τη βάση επιβολής του επίμαχου φόρου, πρέπει να τεθεί το ερώτημα αν η βάση επιβολής του φόρου στις υποθέσεις της κύριας δίκης, δηλαδή η επιστροφή της φορολογικής προσαυξήσεως επί της οποίας εφαρμόστηκε η παρακράτηση του 5 %, μπορεί να θεωρηθεί διανομή κερδών. Συναφώς, το γεγονός ότι η διμερής σύμβαση χαρακτηρίζει ρητώς, στο άρθρο της 10, παράγραφος 5, την επιστροφή της φορολογικής προσαυξήσεως ως «μερίσματα» δεν μπορεί να ασκήσει αποφασιστική επιρροή στον χαρακτηρισμό που πρέπει να της δοθεί στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης.
- 28 Αντιθέτως, του ερωτήματος αυτού προηγείται το ερώτημα σχετικά με τον χαρακτηρισμό της φορολογικής προσαυξήσεως αυτής καθεαυτήν.
- 29 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας, ειδικότερα δε από τα στοιχεία απαντήσεως που διαβίβασε στο Δικαστήριο η Ιταλική Δημοκρατία στις ερωτήσεις που της ετέθησαν, προκύπτει ότι η φορολογική προσαύξηση θεσπίστηκε από τον ιταλό νομοθέτη προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο η δικαιούχος διανομής μερισμάτων εταιρία να τύχει, κατά τη διανομή των μερισμάτων, πιστώσεως φόρου για ένα φόρο ο οποίος, ανεξαρτήτως λόγου, δεν καταβλήθηκε από τη διανέμουσα εταιρία.
- 30 Ο μηχανισμός αυτός συνίσταται συνεπώς στη φορολόγηση των κερδών της διανέμουσας εταιρίας για τα οποία αυτή δεν έχει φορολογηθεί προηγουμένως ή έχει καταβάλει μειωμένο μόνο φόρο.

- 31 Υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου των διαφόρων αυτών στοιχείων, η φορολογική προσαύξηση συνιστά συνεπώς συμπληρωματικό φόρο που επιβάλλεται στη διανέμουσα εταιρία και ο οποίος αποσκοπεί στην αποφυγή του ενδεχομένου μια ιταλική εταιρία να τύχει, κατά τη διανομή μερισμάτων προς αυτήν, πιστώσεως φόρου για φόρους που δεν έχει καταβάλει η διανέμουσα εταιρία.
- 32 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται ανεξαρτήτως του αν τα κέρδη διανέμονται σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή σε εταιρίες που εδρεύουν στην αλλοδαπή, όπως είναι μια ολλανδική εταιρία, και οι οποίες δεν τυγχάνουν της πιστώσεως φόρου που έχει θεσπίσει η ιταλική νομοθεσία.
- 33 Συναφώς, μπορεί να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν είναι αντίθετο προς την ελευθερία εγκαταστάσεως το σύστημα δυνάμει του οποίου η φορολογία των κερδών που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος προς τη μητρική της υποβάλλεται στον ίδιο διορθωτικό φορολογικό μηχανισμό, που αποσκοπεί στην αποφυγή της χορηγήσεως πιστώσεως φόρου για μη καταβληθέντα φόρο, είτε η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο είτε σε άλλο κράτος μέλος, ενώ, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει με την ημεδαπή μητρική εταιρία, το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της θυγατρικής της δεν χορηγεί πίστωση φόρου στην αλλοδαπή μητρική εταιρία (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση *Burda*, προαναφερθείσα, σκέψη 96).
- 34 Επιπλέον, η φορολογική προσαύξηση δεν μπορεί να θεωρηθεί παρακράτηση στην πηγή απαγορευόμενη από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, εφόσον υποκείμενος στον φόρο δεν είναι ο κάτοχος των τίτλων, αλλά η διανέμουσα εταιρία (βλ. κατά την έννοια αυτή, απόφαση *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark* κατά *Burda*, προαναφερθείσα, σκέψεις 55 και 56).

- 35 Πρέπει συνεπώς, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων που πρέπει να διενεργήσει συναφώς το αιτούν δικαστήριο, να ληφθεί ως αφετηρία η παραδοχή ότι η φορολογική προσαύξηση αποτελεί συμπληρωματικό φόρο επί των κερδών των εταιριών με τον οποίο επιβαρύνεται η διανέμουσα εταιρία και τον οποίο δεν απαγορεύει η οδηγία.
- 36 Ως εκ τούτου, η «επιστροφή» του «ποσού» της προσαυξήσεως αυτής την οποία δικαιούνται οι ολλανδικές εταιρίες δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως πρέπει να θεωρηθεί μεταβίβαση μέρους φορολογικού εσόδου προκύπτουσα από την παραίτηση του ιταλικού κράτους από την οριστική είσπραξη του εσόδου αυτού με σκοπό, για τον οποίο έχουν συμφωνήσει τα δύο κράτη μέρη της συμβάσεως, να περιοριστεί η διπλή φορολογία των μερισμάτων που διανέμει σε ολλανδική εταιρία η ιταλική θυγατρική της.
- 37 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως, που προβλέπει ότι η διανέμουσα εταιρία, όταν η χρηματική αυτή μεταβίβαση πραγματοποιείται ευθέως από αυτήν, μπορεί στη συνέχεια να αφαιρέσει το εν λόγω ποσό από τον φόρο που οφείλει στην ιταλική φορολογική αρχή, επιρρωννύει επίσης τον χαρακτηρισμό αυτό. Συγκεκριμένα, ο συμψηφισμός του μεταβιβαζόμενου στη μητρική εταιρία ποσού με τον φόρο που οφείλεται στο ιταλικό Δημόσιο μπορεί να εξηγηθεί, λαμβανομένου υπόψη του καθεστώτος της φορολογικής προσαυξήσεως, μόνο βάσει του φορολογικού χαρακτήρα του συμψηφισμού αυτού και συνεπώς βάσει του δικαιώματος προς επιστροφή που συναρτά σε αυτόν η διμερής σύμβαση.
- 38 Εναπόκειται ωστόσο στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει τα διάφορα αυτά στοιχεία και να ελέγξει ειδικότερα μήπως η ιταλική φορολογική αρχή παραιτείται συστηματικά στην πράξη από το φορολογικό έσοδο που συνίσταται στη φορολογική προσαύξηση σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ιταλική προς ολλανδική εταιρία, μεταξύ άλλων στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική προσαύξηση δεν εισπράττεται από την εν λόγω αρχή, αλλά τα ποσά που αντιστοιχούν στην προσαύξηση αυτή μεταβιβάζονται ευθέως από την ιταλική στην ολλανδική εταιρία. Αν

διαπιστωθεί ότι συντρέχει όντως παραίτηση, η εν λόγω μεταβίβαση, όταν πραγματοποιείται, θα μπορούσε συγκεκριμένα να θεωρηθεί διανομή κερδών.

- 39 Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει κατά συνέπεια να θεωρηθεί ότι πληρούται η σχετική με τη βάση επιβολής του φόρου προϋπόθεση που αναφέρθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως και εξετάστηκε σε σχέση με τον χαρακτηρισμό μιας παρακρατήσεως στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Στον βαθμό που οι δύο λοιπές αναγκαίες για τον χαρακτηρισμό ενός φόρου ως παρακρατήσεως στην πηγή προϋποθέσεις, οι οποίες υπενθυμίστηκαν επίσης στην εν λόγω σκέψη και οι οποίες αφορούν, αντιστοίχως, το γενεσιουργό γεγονός της εξεταζόμενης φορολογίας και τον καθορισμό του υποκειμένου στον φόρο, πληρούνται επίσης όσον αφορά παρακράτηση φόρου όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι μια τέτοια παρακράτηση φόρου συνιστά παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 40 Υπό τις επιφυλάξεις αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι η επιστροφή της επίμαχης στις υποθέσεις της κύριας δίκης φορολογικής προσαυξήσεως αντιστοιχεί σε μεταβίβαση φορολογικού εσόδου της ιταλικής φορολογικής αρχής προς ολλανδική εταιρία και ότι δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί ότι συνιστά απόδοση τίτλων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση *Océ van der Grinten*, προαναφερθείσα, σκέψη 56).
- 41 Στην περίπτωση αυτή, η βάση παρακρατήσεως φόρου, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, δεν αποτελείται από την απόδοση των τίτλων, η δε διαπίστωση αυτή αρκεί για να θεωρηθεί ότι, ως εφαρμοζόμενη στην επιστροφή της φορολογικής προσαυξήσεως, η εν λόγω παρακράτηση δεν συνιστά συνεπώς παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, η οποία απαγορεύεται καταρχήν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

- 42 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό την επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, όπως ρητώς διευκρινίστηκε στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, της φύσεως της «επιστροφής» της «προσαυξήσεως φόρου βάσει τελικής εκκαθαρίσεως» την οποία διενήργησε ιταλική εταιρία προς ολλανδική εταιρία, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 3, της διμερούς συμβάσεως, πρέπει να θεωρηθεί ότι, ως εφαρμοζόμενη στην εν λόγω επιστροφή, παρακράτηση φόρου, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, δεν αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών απαγορευόμενη καταρχήν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Ωστόσο, σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμήσει ότι η εν λόγω «επιστροφή» της φορολογικής αυτής προσαυξήσεως δεν είναι φορολογικής φύσεως, παρακράτηση φόρου, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, θα συνιστά παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, απαγορευόμενη καταρχήν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 43 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν παρακράτηση φόρου, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, σε περίπτωση που αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, θα μπορούσε εντούτοις να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.
- 44 Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, μετά την εξακρίβωση, ιδίως κατά τον τρόπο που ρητώς διευκρινίστηκε στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, της φύσεως της επιστροφής της φορολογικής προσαυξήσεως διαμορφώσει την άποψη ότι η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης παρακράτηση φόρου συνιστά παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1,

της οδηγίας, πρέπει να καθοριστεί αν η παρακράτηση αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

- 45 Συναφώς, πρέπει καταρχάς να υπομνησθεί ότι, στον βαθμό που αποτελεί παρέκκλιση από τη γενική αρχή της απαγορεύσεως της παρακρατήσεως στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών που διαλαμβάνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ. απόφαση *Océ van der Grinten*, προαναφερθείσα, σκέψη 86).
- 46 Επιβάλλεται εν συνεχεία η διαπίστωση ότι, μολονότι η διμερής σύμβαση επιδιώκει τον σκοπό, όπως προκύπτει από τον τίτλο της, της αποφυγής της διπλής φορολογίας όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης παρακράτηση φόρου θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας μόνον αν, αφενός, η διμερής σύμβαση προέβλεπε διατάξεις αποσκοπούσες στην κατάργηση ή στον μετριασμό της διπλής φορολογίας των μερισμάτων και, αφετέρου, η εφαρμογή της εν λόγω παρακρατήσεως δεν μπορούσε να αναιρέσει τις συνέπειες της φορολογίας αυτής (βλ. μεταξύ άλλων, όσον αφορά την τελευταία αυτή προϋπόθεση, απόφαση *Océ van der Grinten*, προαναφερθείσα, σκέψη 87), πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.
- 47 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης παρακράτηση φόρου αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, η εν λόγω παρακράτηση φόρου θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας μόνον αν, αφενός, η εν λόγω σύμβαση προέβλεπε διατάξεις αποσκοπούσες στην κατάργηση ή στον μετριασμό της διπλής φορολογίας της διανομής μερισμάτων και, αφετέρου, η εφαρμογή της εν λόγω παρακρατήσεως δεν αναιρούσε τις συνέπειες της φορολογίας αυτής, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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) Υπό την επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, όπως ρητώς διευκρινίστηκε στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, της φύσεως της «επιστροφής» της «προσαυξήσεως φόρου βάσει τελικής εκκαθαρίσεως» την οποία διενήργησε ιταλική εταιρία προς ολλανδική εταιρία, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 3, της συμβάσεως μεταξύ της Ιταλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, και περί πατάξεως της φοροδιαφυγής, με πρόσθετο πρωτόκολλο, που συνήφθη στη Χάγη στις 8 Μαΐου 1990, πρέπει να θεωρηθεί ότι, ως εφαρμοζόμενη στην εν λόγω επιστροφή, παρακράτηση φόρου, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, δεν αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών απαγορευόμενη καταρχήν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης. Ωστόσο, σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμήσει ότι η εν λόγω «επιστροφή» της φορολογικής αυτής προσαυξήσεως δεν είναι φορολογικής φύσεως, παρακράτηση φόρου, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, θα συνιστά παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, απαγορευόμενη καταρχήν από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας 90/435.

- 2) Αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης παρακράτηση φόρου αποτελεί παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η εν λόγω παρακράτηση φόρου θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας 90/435 μόνον αν, αφενός, η εν λόγω σύμβαση προέβλεπε διατάξεις αποσκοπούσες στην κατάργηση ή στον μετριασμό της διπλής φορολογίας της διανομής μερισμάτων και, αφετέρου, η εφαρμογή της εν λόγω παρακρατήσεως δεν αναιρούσε τις συνέπειες της φορολογίας αυτής, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.

(υπογραφές)