



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ΤΡΙΤΟ ΤΜΗΜΑ)

της 5ης Ιουνίου 2014*

«Ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων — Περιορισμοί — Καταβολή μερισμάτων από ένα κράτος μέλος προς Υπερπόντια Χώρα και Έδαφος (ΥΧΕ) του ιδίου κράτους — Πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης — Ειδικό καθεστώς ΕΕ-ΥΧΕ»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-24/12 και C-27/12,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, οι οποίες υποβλήθηκαν από το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες), με αποφάσεις της 23ης Δεκεμβρίου 2011, που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 18 και στις 19 Ιανουαρίου 2012 αντιστοίχως, στο πλαίσιο των δικών

X BV (C-24/12),

TBG Limited (C-27/12)

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Πεσιζ, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή), Α. Ó Caoimh, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Οκτωβρίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η TBG Limited, εκπροσωπούμενη από τον B. J. Rubbens, advocaat,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις B. Koopman και C. Wissels,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Christie, επικουρούμενο από την S. Ford, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Mölls και W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιανουαρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν το ζήτημα κατά πόσον οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, όπως το άρθρο 56 ΕΚ, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικό μέτρο κράτους μέλους, το οποίο μπορεί να παρακωλύσει την κίνηση κεφαλαίων μεταξύ του συγκεκριμένου κράτους μέλους και των Υπερπόντιων Χωρών και Εδαφών (ΥΧΕ) του (στο εξής: δικές του ΥΧΕ).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ της X BV και της TBG Limited, αφενός, και του Staatssecretaris van Financiën, αφετέρου, με αντικείμενο τον φόρο που παρακρατήθηκε στις Κάτω Χώρες επί μερισμάτων τα οποία καταβλήθηκαν από εταιρίες με έδρα τις Κάτω Χώρες στις εγκατεστημένες στις Ολλανδικές Αντίλλες μητρικές τους εταιρίες, ενώ η καταβολή μερισμάτων σε εταιρία που έχει την έδρα της στις Κάτω Χώρες ή σε άλλο κράτος μέλος απαλλάσσεται από τον φόρο.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Οι Ολλανδικές Αντίλλες μνημονεύονται στον κατάλογο του παραρτήματος II της Συνθήκης ΕΚ, υπό τον τίτλο «Υπερπόντιες Χώρες και Εδάφη στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του τέταρτου μέρους της Συνθήκης».
- 4 Το τέταρτο μέρος της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο επιγράφεται «Η σύνδεση των υπερπόντιων χωρών και εδαφών», περιλαμβάνει τα άρθρα 182 ΕΚ έως 188 ΕΚ.
- 5 Το άρθρο 187 ΕΚ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, με βάση την εμπειρία που αποκτήθηκε στα πλαίσια της συνδέσεως των [ΥΧΕ] με την Κοινότητα και τις αρχές της παρούσας Συνθήκης, καθορίζει τις λεπτομερείς διατάξεις και τη διαδικασία για τη σύνδεση των [ΥΧΕ] με την Κοινότητα.»
- 6 Το Συμβούλιο θέσπισε σε πολλές περιπτώσεις, βάσει του ως άνω άρθρου 187 ΕΚ, λεπτομερείς κανόνες προς συγκεκριμενοποίηση του ιδιαίτερου καθεστώτος συνδέσεως μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των ΥΧΕ και προς επίτευξη των σκοπών της συνδέσεως.
- 7 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των υπό κρίση υποθέσεων, η ισχύουσα ρύθμιση ήταν η απόφαση 2001/822/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 2001, για τη σύνδεση των Υπερπόντιων Χωρών και Εδαφών με την Ευρωπαϊκή Κοινότητα («overseas association») (ΕΕ L 314, σ. 1, στο εξής: απόφαση ΥΧΕ).
- 8 Στην αιτιολογική σκέψη 6 της αποφάσεως ΥΧΕ διευκρινίζεται ότι:

«Οι ΥΧΕ δεν είναι τρίτες χώρες, δεν αποτελούν μέρος της εσωτερικής αγοράς και οφείλουν να τηρούν τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται στις τρίτες χώρες όσον αφορά το εμπόριο, και ιδίως τους κανόνες καταγωγής, τις υγειονομικές και φυτοϋγειονομικές προδιαγραφές και τα μέτρα διασφάλισης.»

9 Η αιτιολογική σκέψη 16 της ίδιας αποφάσεως έχει ως εξής:

«Οι γενικές διατάξεις της Συνθήκης και το σχετικό παράγωγο δίκαιο δεν εφαρμόζονται αυτομάτως στις ΥΧΕ, εκτός αν υπάρχουν ρητές αντίθετες διατάξεις. Ωστόσο, τα προϊόντα των ΥΧΕ που εισάγονται στην Κοινότητα πρέπει να συμμορφώνονται με τους ισχύοντες κοινοτικούς κανόνες.»

10 Το άρθρο 47 της αποφάσεως ΥΧΕ, το οποίο τιτλοφορείται «Τρέχουσες πληρωμές και κινήσεις κεφαλαίων», ορίζει τα κάτωθι:

«1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 2:

α) τα κράτη μέλη και οι αρμόδιες αρχές των ΥΧΕ δεν επιβάλλουν κανέναν περιορισμό στις πληρωμές, σε ελεύθερα μετατρέψιμο νόμισμα, στον λογαριασμό του ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών μεταξύ υπηκόων της Κοινότητας και των ΥΧΕ·

β) όσον αφορά τις πράξεις που υπάγονται στον λογαριασμό συναλλαγής κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών, τα κράτη μέλη και οι αρμόδιες αρχές των ΥΧΕ δεν επιβάλλουν κανέναν περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων όσον αφορά τις άμεσες επενδύσεις που πραγματοποιούνται σε εταιρείες, οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους μέλους, χώρας ή εδάφους υποδοχής, και τις επενδύσεις που έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας συμφωνίας, καθώς και στη ρευστοποίηση ή τον επαναπατρισμό αυτών των επενδύσεων ή τυχόν κερδών που προέκυψαν από αυτές.

2. Η Κοινότητα, τα κράτη μέλη και οι ΥΧΕ δικαιούνται να λαμβάνουν τα μέτρα που αναφέρονται *mutatis mutandis* στα άρθρα 57, 58, 59, 60 και 301 της Συνθήκης ΕΚ σύμφωνα με τους οικείους όρους. [...]»

11 Το άρθρο 55 της αποφάσεως ΥΧΕ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ρήτρα φορολογικής απαλλαγής», προβλέπει στην παράγραφο του 2 τα εξής:

«Καμία διάταξη της παρούσας απόφασης δεν μπορεί να ερμηνευθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε να εμποδίσει τη λήψη ή την εφαρμογή μέτρων που να αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φορολογικής απάτης, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις των συμφωνιών για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή άλλων φορολογικών ρυθμίσεων ή της ισχύουσας εθνικής φορολογικής νομοθεσίας.»

Το ολλανδικό δίκαιο

12 Η έννομη τάξη του Βασιλείου των Κάτω Χωρών θεμελιώνεται στον συνταγματικό Χάρτη του Βασιλείου των Κάτω Χωρών (Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden). Κατά τα κρίσιμα για τις υποθέσεις των κύριων δικών φορολογικά έτη, ήτοι το 2005 και το 2006, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών (Koninkrijk der Nederlanden) απαρτιζόταν από τρεις επιμέρους κρατικές οντότητες, δηλαδή τις Κάτω Χώρες (Nederland), τις Ολλανδικές Αντίλλες (Nederlandse Antillen) και την Αρούμπα.

13 Οι φορολογικές σχέσεις μεταξύ των τριών αυτών οντοτήτων ρυθμιζόνταν από τον φορολογικό κώδικα του Βασιλείου (Belastingregeling voor het Koninkrijk, στο εξής: BRK). Εντός των ορίων που θέτει ο BRK, καθεμία από τις τρεις κρατικές οντότητες του Βασιλείου των Κάτω Χωρών ασκεί τη δική της ανεξάρτητη φορολογική εξουσία.

14 Το άρθρο 11, παράγραφοι 1 και 2, του BRK, σχετικά με τον φόρο επί των μερισμάτων μετοχών, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Τα μερίσματα τα οποία εισπράττονται από κάτοικο μίας εκ των χωρών και οφείλονται από νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλη χώρα φορολογούνται στην πρώτη χώρα.

2. Αν η χώρα στην οποία εδρεύει το νομικό πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει τα μερίσματα παρακρατεί τον φόρο επί των μερισμάτων στην πηγή, η φορολόγηση αυτή δεν επηρεάζεται από την παράγραφο 1, εφόσον ο συντελεστής του φόρου είναι μικρότερος από 15 %.»

15 Έως την 1η Ιανουαρίου 2002, το άρθρο 11, παράγραφος 3, του BRK προέβλεπε τα κάτωθι:

«Υπό την επιφύλαξη της περαιτέρω συγκεκριμενοποίησης των σχετικών όρων προς εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής της παρούσας διατάξεως σύμφωνα τόσο με τον σκοπό όσο και με το πνεύμα της, ο συντελεστής του φόρου κατά την έννοια της παραγράφου 2 δεν υπερβαίνει το 7,5 %, οσάκις πρόκειται για μερίσματα που εισπράττονται από εγκατεστημένη στη δεύτερη χώρα εταιρία, της οποίας το κεφάλαιο κατανέμεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει σε μετοχές και, επιπλέον, η ίδια κατέχει, ως μέτοχος, τουλάχιστον το ένα τέταρτο του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας που οφείλει να καταβάλει τα μερίσματα. Στην τελευταία αυτή περίπτωση και υπό την επιφύλαξη της περαιτέρω συγκεκριμενοποίησης των σχετικών όρων προς εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής της παρούσας διατάξεως σύμφωνα τόσο με τον σκοπό όσο και με το πνεύμα της, ο ίδιος συντελεστής δεν υπερβαίνει, πάντως, το 5 % αν, στη χώρα όπου έχει την έδρα της η εταιρία που εισπράττει τα μερίσματα, τα τελευταία υπόκεινται σε φόρο επί των κερδών, με συντελεστή τουλάχιστον 5,5 %.»

16 Επομένως, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2002, στις περιπτώσεις όπου μερίσματα μετοχών διανέμονταν από εταιρία με έδρα τις Κάτω Χώρες σε εταιρία εγκατεστημένη στις Ολλανδικές Αντίλλες, γινόταν, βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 3, του BRK, παρακράτηση φόρου 7,5 % ή 5 % στην πηγή, δηλαδή εν προκειμένω στις Κάτω Χώρες.

17 Οι Ολλανδικές Αντίλλες επέβαλλαν από τη δική τους πλευρά, βάσει των άρθρων 8A, 8B, 14 και 14A (πρώην) της κανονιστικής ρυθμίσεως σχετικά με τη φορολόγηση των κερδών (Landsverordening op de winstbelasting), φόρο επί των κερδών, είτε με ελάχιστο συντελεστή που κυμαινόταν από 2,4 % έως 3 % είτε με μέγιστο συντελεστή 5,5 %.

18 Επιπλέον, στο πλαίσιο του καθορισμού του ως άνω φόρου επί των κερδών, υπήρχε στις Ολλανδικές Αντίλλες η δυνατότητα, μέσω της πρακτικής των «rulings», ήτοι ατομικών διοικητικών πράξεων οι οποίες εκδίδονταν από τη φορολογική αρχή των Ολλανδικών Αντιλλών, να εκπέσουν των φορολογητέων κερδών ορισμένες δαπάνες είτε είχαν ήδη πραγματοποιηθεί είτε όχι, όπως, παραδείγματος χάρη, οι τόκοι δανείων.

19 Αν δεν λαμβανόταν υπόψη η πρακτική των «rulings», η συνδυασμένη φορολογική επιβάρυνση από τον ολλανδικό φόρο επί των μερισμάτων και από τον ισχύοντα στις Ολλανδικές Αντίλλες φόρο επί των κερδών ανερχόταν σε περίπου 10 %.

20 Από 1ης Ιανουαρίου 2002, το άρθρο 11, παράγραφος 3, του BRK (στο εξής: τροποποιημένο άρθρο 11, παράγραφος 3, του BRK) έχει πλέον ως εξής:

«[...] Κατά παρέκκλιση από τις δύο αμέσως προηγούμενες περιόδους, τα μερίσματα που εισπράττονται από εταιρία εγκατεστημένη στις Ολλανδικές Αντίλλες και οφείλονται από εταιρία με έδρα τις Κάτω Χώρες υπόκεινται στο ακόλουθο καθεστώς:

a) ο συντελεστής του φόρου κατά την έννοια της παραγράφου 2 δεν θα υπερβαίνει το 8,3 % εφόσον τα μερίσματα εισπράττονται από εταιρία της οποίας το κεφάλαιο κατανέμεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει σε μετοχές και, επιπλέον, η ίδια κατέχει, ως μέτοχος, τουλάχιστον το ένα τέταρτο του

καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας που υποχρεούται να καταβάλει τα μερίσματα και εφόσον, στις Ολλανδικές Αντίλλες, ο φόρος κατά την έννοια της παραγράφου 2 δεν συνυπολογίζεται, είτε τυπικώς είτε στην πράξη, με συνέπεια η πραγματική φορολογική επιβάρυνση για τα μερίσματα, βάσει του συνδυασμού των διατάξεων της παραγράφου 1, αφενός, και των παραγράφων 2 και 3, αφετέρου, να μην υπερβαίνει το 8,3 %·

- b) ποσό αντίστοιχο προς τον ούτως εξοφλούμενο φόρο καταβάλλεται πάραυτα και άνευ ετέρου στις αρχές των Ολλανδικών Αντιλλών·

[...]».

- 21 Επομένως, από 1ης Ιανουαρίου 2002, στις περιπτώσεις όπου μερίσματα μετοχών διανέμονται από εταιρία με έδρα τις Κάτω Χώρες σε εταιρία εγκατεστημένη στις Ολλανδικές Αντίλλες, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 8,3 %, ο οποίος παρακρατείται στην πηγή, στις Κάτω Χώρες. Εντούτοις, ο φόρος που παρακρατείται κατ' αυτόν τον τρόπο καταβάλλεται εν συνεχεία εξ ολοκλήρου στις Ολλανδικές Αντίλλες.
- 22 Τα άρθρα 8A, 8B, 14 και 14A (πρώην) της κανονιστικής ρυθμίσεως σχετικά με τη φορολόγηση των κερδών καταργήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 2002. Ως εκ τούτου, τα μερίσματα μετοχών σε θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες απαλλάσσονται πλέον από τον φόρο στις Ολλανδικές Αντίλλες.
- 23 Όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρίες με έδρα τις Κάτω Χώρες σε εταιρίες εγκατεστημένες είτε στις Κάτω Χώρες είτε σε άλλο κράτος μέλος, βάσει των άρθρων 4 και 4a του νόμου του 1965 περί της φορολογήσεως των μερισμάτων (*Wet op de dividendbelasting 1965*), τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο στην πηγή εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις.
- 24 Αντιθέτως, δεν απαλλάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρίες με έδρα τις Κάτω Χώρες σε εταιρίες εγκατεστημένες στις Ολλανδικές Αντίλλες.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 25 Στην υπόθεση C-24/12, η X BV είναι εταιρία συσταθείσα κατά τις διατάξεις του ολλανδικού δικαίου και εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες. Μοναδικός της μέτοχος είναι η Stichting A van aandelen X BV. Κάτοχος των πιστοποιητικών των οικείων μετοχών είναι η B NV, η οποία έχει την έδρα της στις Ολλανδικές Αντίλλες.
- 26 Στις 27 Ιουνίου 2005 η X BV κατέβαλε μέρισμα ύψους 5 000 000 ευρώ στην B NV. Επί του μερίσματος παρακρατήθηκε φόρος 8,3 %, ήτοι 415 000 ευρώ, ποσό που εξοφλήθηκε σύμφωνα με το τροποποιημένο άρθρο 11, παράγραφος 3, του BRK.
- 27 Η X BV υπέβαλε σχετική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε από το Staatssecretaris van Financiën. Εν συνεχεία, στράφηκε κατά της απορριπτικής αποφάσεως επί της ενστάσεώς της, ασκώντας ενώπιον του Rechtbank Haarlem προσφυγή η οποία κρίθηκε αβάσιμη. Η X BV άσκησε έφεση ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο επικύρωσε την πρωτόδικη απόφαση του Rechtbank Haarlem. Η X BV άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Amsterdam.
- 28 Στην υπόθεση C-27/12, η Hollandsche-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV (στο εξής: HAIC) είναι εταιρία συσταθείσα κατά τις διατάξεις του ολλανδικού δικαίου, με έδρα τις Κάτω Χώρες και θυγατρική κατά 100 % της TBG Holding NV (στο εξής: TBG Holding), εταιρίας εγκατεστημένης στις Ολλανδικές Αντίλλες.

- 29 Την 1η Σεπτεμβρίου 2006 η HAIC κατέβαλε μέρισμα ύψους 376 369 430 ευρώ στην TBG Holding. Επί του μερίσματος παρακρατήθηκε φόρος 8,3 %, ήτοι 31 238 663 ευρώ, ποσό που εξοφλήθηκε σύμφωνα με το τροποποιημένο άρθρο 11, παράγραφος 3, του BRK.
- 30 Αμφότερες οι HAIC και TBG Holding υπέβαλαν σχετική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε από το Staatssecretaris van Financiën. Εν συνεχεία, στράφηκαν κατά της απορριπτικής απόφασης επί της ενστάσεώς τους, ασκώντας ενώπιον του Rechtbank Haarlem προσφυγή η οποία κρίθηκε αβάσιμη. Η HAIC και η TBG Holding άσκησαν έφεση ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο επικύρωσε την πρωτόδικη απόφαση του Rechtbank Haarlem.
- 31 Η TBG Limited, η οποία υποκατέστησε τις HAIC και TBG Holding στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση κατά της απόφασης του Gerechtshof te Amsterdam.
- 32 Το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι οι διαφορές ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam αφορούσαν κατ' ουσίαν το ζήτημα αν φόρος επί των μερισμάτων όπως ο επίμαχος εν προκειμένω αντιβαίνει στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων στην οποία αναφέρεται το άρθρο 56 ΕΚ. Το Gerechtshof te Amsterdam έκρινε ότι το άρθρο 56 ΕΚ δεν έχει γενική εφαρμογή στις ΥΧΕ. Από τη δε απόφαση ΥΧΕ συνήγαγε ότι οι σχέσεις μεταξύ των Κάτω Χωρών και των Ολλανδικών Αντιλλών εξομοιώνονται, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, με αμιγώς εσωτερική κατάσταση κράτους μέλους και, ως εκ τούτου, ρυθμίζονται αποκλειστικώς από τον BRK και από τον νόμο του 1965 περί της φορολογήσεως των μερισμάτων.
- 33 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει κάθε περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, καθώς και μεταξύ των κρατών μελών, αφενός, και τρίτων χωρών, αφετέρου. Σημειώνει επίσης ότι, στην απόφαση Prunus και Polonium (C-384/09, EU:C:2011:276), το Δικαστήριο έκρινε, στη μεν σκέψη 20, ότι η εν λόγω διάταξη, εφόσον το κατά τόπον πεδίο εφαρμογής της δεν περιορίζεται, έχει οπωσδήποτε εφαρμογή στις κινήσεις των κεφαλαίων από και προς τις ΥΧΕ, στις δε σκέψεις 30 και 31, ότι η απελευθέρωση της κινήσεως των κεφαλαίων κατά το άρθρο 56 ΕΚ ισχύει υπέρ των ΥΧΕ ως τρίτων χωρών, αφού ούτε η Συνθήκη ΕΕ, ως είχε πριν από τη Συνθήκη της Λισσαβώνας, ούτε η Συνθήκη ΕΚ περιέχουν ρητή μνεία στην ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των ΥΧΕ.
- 34 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, πάντως, αν η απόφαση Prunus και Polonium (EU:C:2011:276) μπορεί να εφαρμοστεί στις περιπτώσεις των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιόν του, δεδομένου ότι η υπόθεση εκείνη δεν αφορούσε κίνηση κεφαλαίων μεταξύ ενός κράτους μέλους και δικής του ΥΧΕ.
- 35 Παρατηρεί συναφώς ότι από την προαναφερθείσα απόφαση θα μπορούσε, ασφαλώς, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι ΥΧΕ πρέπει, στο πλαίσιο της εφαρμογής της αρχής της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων, να χαρακτηρίζονται ως τρίτες χώρες και να εξομοιώνονται με αυτές. Κατά το αιτούν δικαστήριο, θα μπορούσε όμως κάλλιστα να υποστηριχθεί επίσης ότι οι προβλεπόμενες στη Συνθήκη ΕΚ ελευθερίες δεν ισχύουν, κατ' αρχήν, ως προς τις κινήσεις κεφαλαίων που γίνονται εξ ολοκλήρου εντός του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, του οποίου οι Κάτω Χώρες και οι Ολλανδικές Αντίλλες αποτελούν τμήματα.
- 36 Στην περίπτωση όπου οι επίμαχες κινήσεις κεφαλαίων άπτονται της σχετικής ελευθερίας, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν τίθεται ζήτημα εφαρμογής του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ, το οποίο συνιστά ρήτρα «standstill».
- 37 Επ' αυτού, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι από το ιστορικό της θεσπίσεως του νόμου που τροποποίησε τον BRK προκύπτει ότι σκοπός του μέτρου ήταν να παύσουν οι Ολλανδικές Αντίλλες να έχουν τη φήμη φορολογικού παραδείσου, χωρίς ωστόσο να αλλάξει η ήδη υφιστάμενη, στην πράξη, φορολογική επιβάρυνση ως προς τα μερίσματα μετοχών τα οποία διανέμονται από τις Κάτω Χώρες προς τις Ολλανδικές Αντίλλες.

- 38 Εκτιμά ότι η τροποποίηση του BRK από 1ης Ιανουαρίου 2002 δεν επέφερε νέους περιορισμούς, καθώς απλώς αυξήθηκε έκτοτε ο συντελεστής του φόρου επί των μερισμάτων. Υπό τις συνθήκες αυτές, ερωτά αν, προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον συντρέχει περίπτωση αυξήσεως κατά την έννοια της ρήτρας «standstill», πρέπει να ληφθεί υπόψη αποκλειστικώς και μόνον η αύξηση, σε σχέση με τα ισχύοντα στις 31 Δεκεμβρίου 1993, του φόρου που παρακρατείται στην πηγή στις Κάτω Χώρες ή αν πρέπει να συνυπολογιστεί η τροποποίηση η οποία επήλθε, στις Ολλανδικές Αντίλλες, ως προς τον φόρο επί των κερδών, συγκεκριμένα υπό τη μορφή της εκεί χορηγούμενης απαλλαγής. Υπέρ της δεύτερης λύσεως συνηγορεί ότι ο φόρος τον οποίο παρακρατούν οι Κάτω Χώρες στην πηγή πρέπει, βάσει του τροποποιημένου άρθρου 11, παράγραφος 3, του BRK, να καταβάλλεται στις Ολλανδικές Αντίλλες, καθώς και το στοιχείο ότι οι Κάτω Χώρες αναλαμβάνουν στην πραγματικότητα να παρακρατήσουν τον σχετικό φόρο για λογαριασμό των Ολλανδικών Αντιλλών.
- 39 Σε περίπτωση που κρίσιμη είναι η συνολική φορολογική επιβάρυνση στις Κάτω Χώρες και στις Ολλανδικές Αντίλλες, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν πρέπει να ληφθεί υπόψη και η πρακτική των «*rulings*» των Ολλανδικών Αντιλλών. Δεν θα συνηγορούσε υπέρ της λύσεως αυτής το στοιχείο ότι, αν συνυπολογιζόταν η συγκεκριμένη πρακτική, οι συνέπειες ως προς τη φορολογική επιβάρυνση για κάθε φορολογούμενο θα ήσαν διαφορετικές ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της περιπτώσεώς του.
- 40 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τις ενώπιόν του διαδικασίες και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία έχουν πανομοιότυπη διατύπωση για αμφότερες τις υποθέσεις C-24/12 και C-27/12:
- «1) Δύναται για την εφαρμογή του άρθρου 56 ΕΚ [...] όσον αφορά ένα κράτος μέλος, η δική του ΥΧΕ να θεωρηθεί τρίτη χώρα, έτσι ώστε σχετικά με την κίνηση κεφαλαίων μεταξύ του κράτους αυτού και της δικής του ΥΧΕ να μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 56 ΕΚ;
- 2) α) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει εν προκειμένω, όπου από 1ης Ιανουαρίου 2002 αυξήθηκε σε σχέση με το 1993 από 7,5 % ή 5 % σε 8,3 % η φορολόγηση στην πηγή των μερισμάτων από συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρίες τα οποία θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες διανέμει στην εγκατεστημένη στις Ολλανδικές Αντίλλες μητρική της εταιρία, για την απάντηση στο ερώτημα αν για την εφαρμογή του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ [...] υφίσταται αύξηση, να ληφθεί υπόψη μόνον η αύξηση του ολλανδικού φόρου στην πηγή, ή πρέπει να ληφθεί υπόψη επίσης το γεγονός ότι —σε συνδυασμό με την αύξηση του ολλανδικού φόρου στην πηγή— από 1ης Ιανουαρίου 2002 οι αρχές των Ολλανδικών Αντιλλών χορηγούν απαλλαγή για τα μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρίες τα οποία διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, ενώ προηγουμένως τα μερίσματα αυτά αποτελούσαν μέρος των κερδών που φορολογούνταν με συντελεστή 2,4%[,] 3 % ή 5 %;
- β) Μήπως, αν πρέπει να ληφθεί υπόψη επίσης η με την εισαγωγή της προαναφερθείσας στο ερώτημα 2α απαλλαγής των συμμετοχών μείωση του φόρου στις Ολλανδικές Αντίλλες, πρέπει περαιτέρω να ληφθούν υπόψη εφαρμοστέες ρυθμίσεις των Ολλανδικών Αντιλλών —εν προκειμένω τα “*rulings*” των Ολλανδικών Αντιλλών— οι οποίες ενδεχομένως είχαν ως αποτέλεσμα ότι πριν από την 1η Ιανουαρίου 2002 —και μάλιστα ήδη το 1993— ο πραγματικά οφειλόμενος φόρος επί των μερισμάτων που διανέμονταν από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες ήταν σημαντικά μικρότερος του 8,3 %;»
- 41 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 27ης Φεβρουαρίου 2012, οι υποθέσεις C-24/12 και C-27/12 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 42 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να αποσαφηνιστεί αν οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, όπως το άρθρο 56 ΕΚ, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικό μέτρο κράτους μέλους, το οποίο μπορεί να παρακωλύσει την κίνηση κεφαλαίων μεταξύ του συγκεκριμένου κράτους μέλους και δικής του ΥΧΕ.
- 43 Επισημαίνεται εισαγωγικώς ότι, βάσει του άρθρου 299, παράγραφος 3, ΕΚ, στις ΥΧΕ που απαριθμούνται στον κατάλογο του παραρτήματος ΙΙ της Συνθήκης ΕΚ ισχύει το προβλεπόμενο στο τέταρτο μέρος της Συνθήκης ειδικό καθεστώς συνδέσεως, ήτοι τα άρθρα 182 ΕΚ έως 188 ΕΚ, σε σχέση με τα οποία το Συμβούλιο καθορίζει με αποφάσεις του τις λεπτομέρειες εφαρμογής και τις οικείες διαδικασίες, όπως ορίζει το άρθρο 187 ΕΚ.
- 44 Οι Ολλανδικές Αντίλλες, οι οποίες, κατά το ολλανδικό Σύνταγμα, αποτελούν μία από τρεις επιμέρους κρατικές οντότητες του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, περιλαμβάνονται στον ως άνω κατάλογο και, εξ αυτού του λόγου, υπόκεινται στο ειδικό καθεστώς συνδέσεως που προβλέπεται στο τέταρτο μέρος της Συνθήκης ΕΚ.
- 45 Συνέπεια του ειδικού καθεστώτος συνδέσεως μεταξύ της Ένωσης και των ΥΧΕ είναι ότι οι γενικές διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, ήτοι οι διατάξεις εκτός του τέταρτου μέρους της εν λόγω Συνθήκης, δεν έχουν εφαρμογή στις ΥΧΕ, πλην ρητής μνείας περί του αντιθέτου (αποφάσεις *Lerplat*, C-260/90, EU:C:1992:66, σκέψη 10· *Eman και Sevinger*, C-300/04, EU:C:2006:545, σκέψη 46, καθώς και *Prunus και Polonium*, EU:C:2011:276, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Ως προς το εν λόγω τέταρτο μέρος της Συνθήκης, διαπιστώνεται ότι, ενώ αυτό περιέχει ορισμένες διατάξεις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, ήτοι τα άρθρα 184 ΕΚ και 185 ΕΚ, με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, ήτοι το άρθρο 186 ΕΚ, και με την ελευθερία εγκαταστάσεως, ήτοι το άρθρο 183, σημείο 5, ΕΚ, δεν περιέχει αντιθέτως καμία διάταξη σχετική με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων.
- 47 Όσον αφορά δε την απόφαση ΥΧΕ η οποία εκδόθηκε από το Συμβούλιο βάσει του άρθρου 187 ΕΚ προς συγκεκριμενοποίηση του καθεστώτος συνδέσεως, το άρθρο 47, παράγραφος 1, της αποφάσεως αυτής ορίζει σε ποιες τρέχουσες πληρωμές και κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ της Ένωσης και των ΥΧΕ δεν επιτρέπεται να επιβάλλονται περιορισμοί.
- 48 Το άρθρο 47, παράγραφος 1, της αποφάσεως ΥΧΕ, καθόσον αναφέρεται στο ισοζύγιο πληρωμών και απαγορεύει, αφενός, κάθε περιορισμό των πληρωμών οι οποίες γίνονται σε ελεύθερα μετατρέψιμο νόμισμα στον λογαριασμό του ισοζυγίου αυτού και, αφετέρου, τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις σε εταιρίες και αφορούν συναλλαγές επί του λογαριασμού κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών, έχει ιδιαιτέρως ευρύ πεδίο εφαρμογής, ανάλογο με του άρθρου 56 ΕΚ ως προς τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών (βλ., συναφώς στο πλαίσιο του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, απόφαση *Prunus και Polonium*, EU:C:2011:276, σκέψεις 29 έως 31).
- 49 Κατά συνέπεια, το άρθρο 47, παράγραφος 1, στοιχείο β', της αποφάσεως ΥΧΕ, απαγορεύοντας συγκεκριμένα τους περιορισμούς στην απόκτηση εταιρικών μεριδίων και στον επαναπατρισμό των σχετικών κερδών, δεν επιτρέπει, μεταξύ άλλων, ούτε περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων από την Ένωση προς τις ΥΧΕ, όπως άλλωστε και το άρθρο 56 ΕΚ, το οποίο απαγορεύει τέτοια μέτρα όσον αφορά, ειδικότερα, τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών.

- 50 Εντούτοις, δεδομένης της νομολογίας που προεκτέθηκε στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως και λαμβανομένου υπόψη ότι ούτε το τέταρτο μέρος της Συνθήκης ΕΚ ούτε η εκδοθείσα βάσει του τέταρτου αυτού μέρους απόφαση ΥΧΕ περιέχουν ρητή μνεία στο άρθρο 56 ΕΚ, πρέπει το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα να εξεταστεί υπό το πρίσμα του ως άνω άρθρου 47, παράγραφος 1, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως διευκρινίζεται ή οριοθετείται από άλλους κανόνες του ειδικού καθεστώτος το οποίο διέπει τη σύνδεση ΕΕ-ΥΧΕ.
- 51 Συναφώς, όπως υπογράμμισε και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, κατά την απελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων, στο πλαίσιο της συνδέσεως ΕΕ-ΥΧΕ, δόθηκε ιδιαίτερη σημασία στο γεγονός ότι πολλές ΥΧΕ θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι. Έτσι, το άρθρο 55 της αποφάσεως ΥΧΕ εισάγει εξαίρεση, μέσω μιας ρήτρας που αφορά ειδικώς την πρόληψη της φοροδιαφυγής.
- 52 Κατά το εν λόγω άρθρο 55, παράγραφος 2, «[κ]αμία διάταξη της απόφασης [ΥΧΕ] δεν μπορεί να ερμηνευθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε να εμποδίσει τη λήψη ή την εφαρμογή μέτρων που να αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής [...], σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις [...] της ισχύουσας εθνικής φορολογικής νομοθεσίας».
- 53 Επομένως, φορολογικό μέτρο όπως το επίμαχο εν προκειμένω, το οποίο, αν ληφθεί υπόψη ο τρόπος που το αιτούν δικαστήριο περιέγραψε το ιστορικό της θεσπίσεώς του και τον σκοπό του, προορίζεται να αναχαιτίσει την υπερβολική ροή κεφαλαίων προς τις Ολλανδικές Αντίλλες και να πλήξει τη φήμη της συγκεκριμένης ΥΧΕ ως φορολογικού παραδείσου, άπτεται της προαναφερθείσας ρήτρας που προβλέφθηκε κατ' εξαίρεση για φορολογικά ζητήματα, και παραμένει, ως εκ τούτου, εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 47, παράγραφος 1, της αποφάσεως ΥΧΕ, υπό την προϋπόθεση ότι επιδιώκει τον συγκεκριμένο σκοπό σύμφωνα με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, όπερ απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.
- 54 Εκ των ανωτέρω σκέψεων, και χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί το ζήτημα κατά πόσον οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης οι οποίοι διέπουν τις σχέσεις μεταξύ της Ένωσης και των ΥΧΕ έχουν εφαρμογή και στις σχέσεις μεταξύ συγκεκριμένου κράτους μέλους και μιας δικής του ΥΧΕ, συνάγεται ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης, κατ' ορθή ερμηνεία του, δεν αντιτίθεται σε εθνικό φορολογικό μέτρο που περιορίζει τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ του οικείου κράτους μέλους και μιας δικής του ΥΧΕ, εφόσον το εν λόγω μέτρο επιδιώκει κατά τρόπο σύμφωνο με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας τον σκοπό της πατάξεως της φοροδιαφυγής.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 55 Δεδομένης της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η εξέταση του δεύτερου ερωτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 56 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κύριων δικών 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το δίκαιο της Ένωσης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνικό φορολογικό μέτρο που περιορίζει τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ του οικείου κράτους μέλους και μιας δικής του Υπερπόντιας Χώρας και Εδάφους, εφόσον το εν λόγω μέτρο επιδιώκει κατά τρόπο σύμφωνο με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας τον σκοπό της πατάξεως της φοροδιαφυγής.

(υπογραφές)