

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 30ής Ιουνίου 2011 *

Στην υπόθεση C-262/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (Γερμανία) με απόφαση της 14ης Μαΐου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Ιουλίου 2009 και διορθώθηκε με απόφαση της 10ης Αυγούστου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Σεπτεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

κατά

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, Μ. Pešić, Ε. Levits (εισηγητή), Μ. Safjan και Μ. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak
γραμματέας: Κ. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 27ης Οκτωβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο W. Meilicke, καθώς και οι H. C. Weyde και M. Stöffler, εκπροσωπούμενοι από τους W. Meilicke και D. Rabback, Rechtsanwälte,
- το Finanzamt Bonn-Innenstadt, εκπροσωπούμενο από την G. Sasonow, και τον F. Mlosch, Rechtsanwälte,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιανουαρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ, τα οποία αντικαταστάθηκαν, από 1ης Δεκεμβρίου 2009, από τα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ.
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των W. Meilicke, H.C. Weyde και M. Stöffler, υπό την ιδιότητά τους ως κληρονόμων του Heinz Meilicke, ο οποίος απεβίωσε στις 3 Μαΐου 1997, και, αφετέρου, του Finanzamt Bonn-Innenstadt (οικονομική υπηρεσία της πόλης της Βόννης, στο εξής: Finanzamt), σε σχέση με τη φορολόγηση των μερισμάτων που καταβλήθηκαν στον εκλιπόντα κατά τα έτη 1995 έως 1997 από εταιρίες εγκατεστημένες στη Δανία και στις Κάτω Χώρες.

Το νομικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

- ³ Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4, με επικεφαλίδα «Κεφάλαια και πληρωμές», του τίτλου ΙΙΙ, με επικεφαλίδα «Η ελεύθερη

κυκλοφορία των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων», του τρίτου μέρους της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο αναφέρεται στις πολιτικές της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όριζε:

«Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

4 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ προέβλεπε:

«Οι διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

α) να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο που είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους·

[...]».

5 Το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ όριζε:

«Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56 ΕΚ.»

6 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 15), ορίζει:

«1. Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους δύναται να ζητήσει από την αρμόδια αρχή ενός άλλου κράτους μέλους να της γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1, για μία συγκεκριμένη περίπτωση [...].»

Το εφαρμοστέο γερμανικό δίκαιο κατά τα έτη 1995 έως 1997

- 7 Κατά τα άρθρα 1, 2 και 20 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) της 7ης Σεπτεμβρίου 1990 (BGBl. 1990 I, σ. 1898), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993 (BGBl. 1993 I, σ. 1569, στο εξής: EStG), τα μερίσματα που διανέμονται σε πρόσωπα που κατοικούν και υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία φορολογούνται στο κράτος αυτό ως εισοδήματα από κεφάλαια.
- 8 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας εταιριών (Körperschaftsteuergesetz) της 11ης Μαρτίου 1991 (BGBl. 1991 I, σ. 638), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993 (στο εξής: KStG), τα μερίσματα που διανέμονται από κεφαλαιουχικές εταιρίες που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία φορολογούνται βάσει του φόρου αυτού με ποσοστό 30%. Το γεγονός αυτό συνεπάγεται διανομή ποσοστού 70% των κερδών πριν από την επιβολή του φόρου και πίστωση φόρου σε ύψος 30/70, ήτοι 3/7 των διανεμομένων μερισμάτων.
- 9 Δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του EStG, όπως ερμηνεύθηκε υπό το πρίσμα της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 6ης Μαρτίου 2007, C-292/04, Meilicke κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-1835), η εν λόγω πίστωση φόρου εφαρμόζεται στα διανεμόμενα μερίσματα κεφαλαιουχικών εταιριών που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, οι υποκείμενοι κατά κύριο λόγο στον φόρο εισοδήματος στη Γερμανία δικαιούνται την εν λόγω πίστωση φόρου όταν εισπράττουν μερίσματα γερμανικών ή αλλοδαπών εταιριών.
- 10 Κατά το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο β', του EStG, ο φόρος εταιριών δεν συμψηφίζεται, μεταξύ άλλων, οσάκις δεν προσκομίζεται η φορολογική βεβαίωση των άρθρων 44 επ. του KStG.

11 Το άρθρο 44 του KStG ορίζει:

«1. Η υπέχουσα γενική φορολογική υποχρέωση εταιρία η οποία προβαίνει σε ίδιες παροχές, που ισοδυναμούν, για τους μετόχους, προς έσοδα υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, του EStG, υποχρεούται, υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 2, να εκδίδει, κατόπιν αιτήσεως των εταίρων της, βεβαίωση, συντασσόμενη σε επίσημο διοικητικό έντυπο, περιέχουσα τα ακόλουθα στοιχεία:

1. το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του μετόχου·
2. το ποσό των παροχών·
3. την ημερομηνία της καταβολής·
4. το ποσό του φόρου εταιριών που εκπίπτει δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, σημείο 3, πρώτη περίοδος, του EStG,
5. το ποσό του φόρου εταιριών που είναι επιστρεπτέο υπό την έννοια του άρθρου 52· αρκεί η ένδειξη να αναφέρεται σε μετοχή, σε τμήμα ή σε αποκλειστικό δικαίωμα επικαρπίας·
6. το ποσό της παροχής για την οποία θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε το στοιχείο του κεφαλαίου υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 1·
7. το ποσό της παροχής για την οποία θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε το στοιχείο του κεφαλαίου υπό την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 4.

[...]»

- ¹² Το άρθρο 175 του Κώδικα Δημοσίων Εσόδων (Abgabenordnung), που θεσπίσθηκε με τον νόμο της 16ης Μαρτίου 1976 (*BGBL.* 1976 I, σ. 613, και διορθωτικό, *BGBL.* 1977 I, σ. 269), όπως δημοσιεύθηκε την 1η Οκτωβρίου 2002 (*BGBL.* 2002 I, σ. 3866, και διορθωτικό, *BGBL.* 2003 I, σ. 61, στο εξής: ΑΟ), ορίζει:

«(1) Η πράξη καταλογισμού φόρου πρέπει να εκδίδεται, να ακυρώνεται ή να μεταρρυθμίζεται,

[...]

2. εφόσον επέλθει κάποιο γεγονός το οποίο παράγει αναδρομικές φορολογικές συνέπειες (γεγονός με αναδρομική ισχύ).

Στις περιπτώσεις του πρώτου εδαφίου, σημείο 2, η προθεσμία για τον καθορισμό του φόρου αρχίζει κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε το γεγονός.

[...].»

- ¹³ Στις 9 Δεκεμβρίου 2004 τροποποιήθηκε ο ΑΟ όσον αφορά τον οριστικό χαρακτήρα των πράξεων καταλογισμού φόρου και της τροποποίησής τους σε περίπτωση γεγονότων με αναδρομική ισχύ, μέσω του νόμου περί εφαρμογής των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο και περί τροποποίησης άλλων διατάξεων (*Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften*, *BGBL.* 2004 I, σ. 3310, στο εξής: τροποποιηθείς ΑΟ). Όπως προκύπτει από το άρθρο 8 του τροποποιητικού αυτού νόμου, το άρθρο 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του τροποποιηθέντος ΑΟ ορίζει τα εξής:

«η εκ των υστέρων χορήγηση ή προσκόμιση ενός πιστοποιητικού ή μίας βεβαίωσης δεν ισχύουν ως γεγονός με αναδρομική ισχύ.»

- ¹⁴ Προκειμένου να προσδιοριστεί το χρονικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του τροποποιηθέντος ΑΟ, το άρθρο 97, παράγραφος 9, τρίτο εδάφιο, του εισαγωγικού νόμου του κώδικα δημοσίων εσόδων (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) της 14ης Δεκεμβρίου 1976 (*BGBI.* 1976 I, σ. 3341, και διορθωτικό *BGBI.* 1977 I, σ. 667, στο εξής: ΕΓΑΟ) τροποποιήθηκε επίσης, και ορίζει εφεξής τα ακόλουθα:

«Το άρθρο 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του [τροποποιηθέντος] ΑΟ εφαρμόζεται οσάκις το πιστοποιητικό ή η βεβαίωση προσκομίστηκε ή χορηγήθηκε μετά την 28η Οκτωβρίου 2004. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- ¹⁵ Ο Heinz Meilicke, ο οποίος κατοικούσε στη Γερμανία, είχε στην κατοχή του μετοχές εταιριών εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες και στη Δανία. Κατά τα έτη 1995 έως 1997, εισέπραξε από τις μετοχές αυτές μερίσματα συνολικού ποσού 39 631,32 γερμανικών μάρκων, ήτοι 20 263,17 ευρώ.
- ¹⁶ Με έγγραφο της 30ής Οκτωβρίου 2000, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ζήτησαν από το Finanzamt πίστωση φόρου ίση προς τα 3/7 των μερισμάτων αυτών, η οποία έπρεπε να εκπέσει από τον φόρο εισοδήματος που επιβλήθηκε στον Heinz Meilicke.
- ¹⁷ Το Finanzamt απέρριψε την αίτηση αυτή με το αιτιολογικό ότι μόνον ο φόρος εταιριών, ο οποίος επιβάλλεται σε εταιρία υπέχουσα γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία, μπορεί να συμψηφισθεί με τον φόρο εισοδήματος.

- 18 Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης άσκησαν προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο της Κολωνίας), το οποίο, με απόφαση της 24ης Ιουνίου 2004, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει το άρθρο 36, παράγραφος 2, σημείο 3, [του EStG], κατά το οποίο στον φόρο εισοδήματος συμψηφίζεται ο φόρος εταιριών εταιρίας ή ενώσεως προσώπων που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση σε ύψος 3/7 των εσόδων υπό την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1 ή 2, του EStG, προς το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ και το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, ΕΚ;»

- 19 Κατόπιν της αποφάσεως της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477), οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης μεταρρύθμισαν το αίτημά τους με υπομνήματα της 7ης Ιανουαρίου 2005, 16ης Μαΐου 2007 και 23ης Νοεμβρίου 2007, διεκδικώντας πίστωση φόρου για τον φόρο εταιριών όχι πλέον ύψους 3/7 των επίμαχων μερισμάτων, αλλά ύψους 34/66 των ακαθάριστων μερισμάτων δανικής προελεύσεως και 35/65 των ακαθάριστων μερισμάτων ολλανδικής προελεύσεως.

- 20 Με την προαναφερθείσα απόφαση Meilicke κ.λπ. το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«Τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κεφαλαιουχική εταιρία, μέτοχος που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος δικαιούται πίστωση φόρου, που υπολογίζεται σε σχέση με τον φορολογικό συντελεστή των διανεμομένων κερδών στο πλαίσιο του φόρου εταιριών, όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος, ενώ δεν τη δικαιούται όταν η εν λόγω εταιρία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.»

- 21 Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να αναγνωρισθεί στους προσφεύγοντες της κύριας δίκης δικαίωμα δύο πιστώσεων φόρου, υπολογιζόμενων σε σχέση με τον φορολογικό συντελεστή των διανεμομένων κερδών βάσει του φόρου εταιριών των κρατών μελών όπου είναι εγκατεστημένες οι διανεμούσες εταιρίες.
- 22 Εντούτοις, το Finanzgericht Köln διαπιστώνει ότι ο φόρος εταιριών που πράγματι καταβλήθηκε στις Κάτω Χώρες και στη Δανία δεν είναι εφικτό να υπολογιστεί στην πράξη. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί, ειδικότερα όσον αφορά τον συγκεκριμένο υπολογισμό βάσει του οποίου θα είναι δυνατός ο καθορισμός του ποσού των πιστώσεων φόρου το οποίο μπορούν να διεκδικήσουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο διακρίνει τρεις πιθανές λύσεις, ήτοι, πρώτον, την εφαρμογή εθνικού κανόνα ορίζοντος ότι ο βαρύνων τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος εταιριών συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος κατά το κλάσμα που εφαρμόζεται αναφορικά με τα διανεμόμενα από ημεδαπές εταιρίες ακαθάριστα μερίσματα, δεύτερον, τον κατ' εκτίμηση υπολογισμό του ύψους του αλλοδαπού φόρου εταιριών που βαρύνει τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως ή, τρίτον, τον κατά τον δυνατόν ακριβέστερο καθορισμό του καταβληθέντος αλλοδαπού φόρου. Στην τελευταία περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ποια είναι τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία βάσει των οποίων πρέπει να γίνεται ο υπολογισμός της πιστώσεως φόρου.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln αποφάσισε εκ νέου να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνουν τα άρθρα 56, παράγραφος 1, και 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, ΕΚ, στην αρχή της αποτελεσματικότητας και στην αρχή του *effet utile* κανονιστική ρύθμιση —όπως είναι το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του EStG (ως είχε κατά τα επίμαχα [στην κύρια δίκη] έτη)— βάσει της οποίας ο φόρος εταιριών συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος μέχρι του ύψους των 3/7 των ακαθάριστων μερισμάτων, καθόσον αυτά δεν προέρχονται από διανομές κερδών, για τις οποίες το ίδιο κεφάλαιο κατά την έννοια του άρθρου 30, παράγραφος 2, σημείο 1, του KStG (ως είχε κατά τα επίμαχα έτη)

θεωρείται ως αναλωθέν, μολονότι ο πράγματι καταβληθείς φόρος εταιριών, που βαρύνει τα εισπραχθέντα μερίσματα εταιρίας η οποία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος της ΕΚ, δεν είναι εφικτό να υπολογιστεί στην πράξη και ενδέχεται να είναι υψηλότερος;

- 2) Αντιβαίνει στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [...] στην αρχή της αποτελεσματικότητας και στην αρχή του *effet utile* κανονιστική ρύθμιση — όπως είναι το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο β', του EStG (ως είχε κατά τα επίμαχα [στην κύρια δίκη] έτη)— βάσει της οποίας ο συμψηφισμός του φόρου εταιριών [με τον φόρο εισοδήματος] απαιτεί την προσκόμιση βεβαιώσεως καταβολής του φόρου εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 44 επ. του KStG (ως είχαν κατά τα επίμαχα [στην κύρια δίκη] έτη), η οποία πρέπει να περιλαμβάνει μεταξύ άλλων το ποσό του συμψηφιστέου φόρου εταιριών καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν την παροχή κατά τα διάφορα μέρη του αναλωθέντος ιδίου κεφαλαίου βάσει ειδικής υποδιαίρεσεως του ιδίου κεφαλαίου κατά την έννοια του άρθρου 30 του KStG (ως είχε κατά τα επίμαχα [στην κύρια δίκη] έτη), μολονότι ο πράγματι καταβληθείς αλλοδαπός φόρος εταιριών που πρέπει να συμψηφιστεί δεν μπορεί να υπολογιστεί στην πράξη, είναι δε πρακτικά ανέφικτη η προσκόμιση [της προαναφερθείσας] βεβαιώσεως σε σχέση με τα αλλοδαπά μερίσματα;
- 3) Επιβάλλει η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [...] σε περίπτωση πραγματικής αδυναμίας, να προσκομιστεί βεβαίωση περί καταβολής του φόρου εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 44 KStG (ως είχε κατά τον κρίσιμο χρόνο των πραγματικών περιστατικών [της κύριας δίκης]), καθώς και σε περίπτωση που δεν μπορεί να διαπιστωθεί ο πράγματι καταβληθείς φόρος εταιριών που βαρύνει τα μερίσματα από αλλοδαπές επιχειρήσεις, να υπολογίζεται κατ' εκτίμηση το ύψος της φορολογικής επιβαρύνσεως των νομικών προσώπων και, ενδεχομένως, να λαμβάνονται συναφώς υπόψη και τυχόν έμμεσες φορολογικές επιβαρύνσεις επί των εταιριών οι οποίες έχουν ήδη καταβληθεί;
- 4) α) Στην περίπτωση που η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι αρνητική και απαιτείται [επομένως] [...] βεβαίωση καταβολής του φόρου εταιριών: Πρέπει η αρχή της αποτελεσματικότητας, καθώς και η αρχή του *effet utile*, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές κανονιστική ρύθμιση — όπως

είναι το άρθρο 175, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, του [τροποποιηθέντος] κώδικα δημοσίων εσόδων [Abgabenordnung] σε συνδυασμό με το άρθρο 97, παράγραφος 9, τρίτο εδάφιο, του εισαγωγικού νόμου επί του κώδικα δημοσίων εσόδων [Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, στο εξής: EGAO]— βάσει της οποίας από 29 Οκτωβρίου 2004 δεν ισχύει πλέον ως γεγονός που έχει αναδρομική ενέργεια, μεταξύ άλλων, η προσκόμιση βεβαιώσεως καταβολής του φόρου εταιριών και, με τον τρόπο αυτόν, ο συμψηφισμός του αλλοδαπού φόρου εταιριών, σε περίπτωση που έχουν καταστεί απρόσβλητες οι πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος [που είναι καταβλητέος στη Γερμανία], καθίσταται, από απόψεως κώδικα διοικητικής διαδικασίας, ανέφικτος χωρίς να δίδεται κάποια μεταβατική προθεσμία για να υποβληθεί αίτηση συμψηφισμού του αλλοδαπού φόρου εταιριών;

- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα και εφόσον [επομένως] δεν απαιτείται βεβαίωση καταβολής του φόρου εταιριών: Πρέπει η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που κατοχυρώνει το άρθρο 56 ΕΚ, η αρχή της αποτελεσματικότητας, καθώς και η αρχή του *effet utile*, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές ρύθμιση, όπως είναι αυτή του άρθρου 175, παράγραφος 1, σημείο 1, του ΑΟ1 — βάσει της οποίας πράξη καταλογισμού φόρου πρέπει να μεταρρυθμίζεται, εφόσον επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο αναπτύσσει αναδρομική ενέργεια, όπως είναι π.χ. η προσκόμιση βεβαιώσεως καταβολής φόρου εταιριών — και, με τον τρόπο αυτόν, καθίσταται εφικτός ο συμψηφισμός του φόρου εταιριών, σε σχέση με τα μερίσματα από ημεδαπές επιχειρήσεις, ακόμη και αν έχουν καταστεί απρόσβλητες οι πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος, ενώ τούτο δεν είναι δυνατό στην περίπτωση μερισμάτων από αλλοδαπές επιχειρήσεις εφόσον δεν προσκομίζεται βεβαίωση καταβολής φόρου εταιριών [στην αλλοδαπή];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- ²⁴ Με το ερώτημα αυτό, σε συνδυασμό με τα δύο επόμενα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί ουσιαστικώς να διευκρινισθεί κατά πόσον, σε περίπτωση μη προσκομίσεως των

απαιτούμενων από τη νομοθεσία κράτους μέλους αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να χορηγηθεί πίστωση φόρου αναφορικά με τον φόρο εταιριών επί μερισμάτων, τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν την εφαρμογή διατάξεως, όπως το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του EStG, δυνάμει του οποίου ο βαρύνων τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος εταιριών συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος κατά το κλάσμα του φόρου εταιριών που βαρύνει τα διανεμόμενα από ημεδαπές εταιρίες ακαθάριστα μερίσματα.

- 25 Στο σκεπτικό της προαναφερθείσας αποφάσεως Meilicke κ.λπ., το Δικαστήριο επεσήμανε, καταρχάς, ότι το Finanzgericht Köln υπέβαλε την αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προτού εκδοθεί η προαναφερθείσα απόφαση Manninen.
- 26 Ακολούθως, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, σύμφωνα με τη σκέψη 54 της προαναφερθείσας αποφάσεως Manninen, κατά τον υπολογισμό πιστώσεως φόρου χορηγηθείσας σε μέτοχο, ο οποίος υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία και εισέπραξε μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που πράγματι κατέβαλε η εγκατεστημένη σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος εταιρία, όπως αυτός προκύπτει από τους γενικούς κανόνες που διέπουν τον υπολογισμό της φορολογικής βάσεως καθώς και τον φορολογικό συντελεστή εταιριών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος (προαναφερθείσα απόφαση Meilicke κ.λπ., σκέψη 15).
- 27 Λαμβάνοντας υπόψη, αφενός, την επιδίωξη των προσφευγόντων της κύριας δίκης να τους χορηγηθεί πίστωση φόρου ύψους 34/66 των μερισμάτων δανικής προελεύσεως και 35/65 των μερισμάτων ολλανδικής προελεύσεως, και αφετέρου, της θέσεως της Γερμανικής Κυβερνήσεως, κατά την οποία, στις περιπτώσεις μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, δεν είναι δυνατόν να χορηγηθεί κατ' αποκοπήν πίστωση φόρου ύψους 3/7 των εισπραχθέντων μερισμάτων, καθότι η πίστωση φόρου πρέπει να συνδέεται με τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται σε κέρδη διανεμόμενα σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φόρου εταιριών του κράτους μέλους, στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη η εταιρία που κατέβαλε τα μερίσματα αυτά (προαναφερθείσα απόφαση Meilicke κ.λπ., σκέψεις 16 και 17), το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την απορρέουσα από την προαναφερθείσα απόφαση Manninen νομολογία.

- 28 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, με την απάντηση του επί του προδικαστικού ερωτήματος στην προαναφερθείσα απόφαση Meilicke κ.λπ., η οποία υπενθυμίζεται στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, το Δικαστήριο απέκλεισε τη δυνατότητα να υπολογίζεται η πίστωση φόρου, την οποία δικαιούται μέτοχος υπέχων γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος σε σχέση με μερίσματα που διανέμει κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, επί βάσεως διαφορετικής εκείνης του συντελεστή φορολογίας των διανεμομένων κερδών στο πλαίσιο του φόρου εταιριών ο οποίος εφαρμόζεται στη διανεμούσα εταιρία κατά το δίκαιο του κράτους μέλους όπου αυτή είναι εγκατεστημένη.
- 29 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι, όταν κράτος μέλος εφαρμόζει σύστημα αποτροπής ή περιορισμού της αλληπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων που καταβάλλουν εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής, πρέπει να επιφυλάσσει την ίδια μεταχείριση στα μερίσματα που καταβάλλονται από εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, *Lenz*, Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψεις 27 έως 49, *Manninen*, προαναφερθείσα, σκέψεις 29 έως 55, και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 55).
- 30 Πράγματι, στο πλαίσιο τέτοιων συστημάτων, η κατάσταση των μετόχων που είναι κάτοικοι ενός κράτους μέλους και εισπράττουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό είναι συγκρίσιμη προς εκείνη των μετόχων που είναι κάτοικοι αυτού του κράτους μέλους και λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, κατά το μέτρο στο οποίο τόσο τα ημεδαπής όσο και τα αλλοδαπής προελεύσεως μερίσματα ενδέχεται να πληγούν, αφενός, από αλληπάλληλη φορολογία, όταν οι μέτοχοι είναι εταιρίες, και αφετέρου από διπλή οικονομική φορολογία, στην περίπτωση των τελικών μετόχων (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Lenz*, σκέψεις 31 και 32, *Manninen*, σκέψεις 35 και 36, καθώς και *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, σκέψη 56).
- 31 Υπό το πρίσμα της νομολογίας αυτής, κράτος μέλος όπως η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποχρεούται, όσον αφορά το σύστημά της αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας, να επιφυλάσσει, στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλουν εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής, την

ίδια μεταχείριση με εκείνη που προβλέπεται για τα μερίσματα που καταβάλλονται από εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες σε κατοίκους ημεδαπής. Τούτο συνεπάγεται ότι το εθνικό αυτό σύστημα πρέπει να τύχει εφαρμογής, κατά το μέτρο του δυνατού, στις διασυννοριακές περιπτώσεις. Επομένως, στις περιπτώσεις όπου ο συνυπολογισμός προηγούμενων έμμεσων φορολογικών επιβαρύνσεων στο πλαίσιο του φόρου εταιριών δεν είναι εφικτός σε εθνικό επίπεδο, γεγονός που απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει, δεν χωρεί τέτοιος συνυπολογισμός αναφορικά με τα μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες.

32 Σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, η υποχρέωση κράτους μέλους να εξουδετερώσει τη διπλή οικονομική φορολογία επί φυσικού προσώπου, τελικού δικαιούχου μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, περιορίζεται στην έκπτωση του φόρου εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία για τα καταβληθέντα αυτά μερίσματα, κατά το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεώς της, από τον φόρο εισοδήματος που πρέπει να καταβάλει ο μέτοχος για τα εν λόγω μερίσματα.

33 Συγκεκριμένα, όπως υποστηρίζουν το Finanzamt και η Γερμανική Κυβέρνηση, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να επιβάλλεται στα κράτη μέλη να υπερβαίνουν την ακύρωση του εθνικού φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβάλει ο μέτοχος για εισπραχθέντα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως και να προβαίνουν σε επιστροφή ποσού, προερχόμενου από το φορολογικό σύστημα άλλου κράτους μέλους (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 52), διότι άλλως η φορολογική αυτονομία του πρώτου κράτους μέλους περιορίζεται λόγω της φορολογικής εξουσίας που ασκεί το άλλο κράτος μέλος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, προαναφερθείσα, σκέψη 47, της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 30, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2009, C-128/08, *Damseaux*, Συλλογή 2009, σ. I-6823, σκέψη 25).

34 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα, σε συνδυασμό με τα δύο επόμενα, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, για τον υπολογισμό του ύψους της

πιστώσεως φόρου, την οποία δικαιούται μέτοχος υπέχων γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος σε σχέση με μερίσματα καταβληθέντα από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν —εφόσον δεν προσκομίζονται τα απαιτούμενα κατά τη νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους αποδεικτικά στοιχεία— την εφαρμογή διατάξεως, όπως το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του EStG, δυνάμει της οποίας ο βαρύνων τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος εταιριών συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του μετόχου κατά το κλάσμα του φόρου εταιριών ο οποίος βαρύνει τα ακαθάριστα μερίσματα που διανέμουν οι εταιρίες του πρώτου κράτους μέλους. Ο υπολογισμός της πιστώσεως φόρου πρέπει να πραγματοποιείται με βάση τον φορολογικό συντελεστή επί των διανεμομένων κερδών που εφαρμόζεται στη διανέμουσα εταιρία κατά το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεώς της, εντούτοις, το συμψηφιστέο ποσό δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το ύψος του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβάλει ο δικαιούχος μέτοχος για τα εισπραχθέντα μερίσματα στο κράτος μέλος όπου υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση.

Επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος

- 35 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν την εφαρμογή διατάξεως, όπως το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο β', του EStG, δυνάμει του οποίου ο βαθμός λεπτομέρειας, καθώς και ο τύπος υποβολής των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να προσκομίσει ο υπέχων γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος μέτοχος προκειμένου να δικαιούται σε αυτό πίστωση φόρου σε σχέση με την είσπραξη μερισμάτων, τα οποία κατέβαλε κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να είναι οι ίδιοι με εκείνους που απαιτούνται όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται πόσο ακριβή πρέπει να είναι τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος του αλλοδαπού φόρου εταιριών που βάρυνε τα μερίσματα, ούτως ώστε να καθοριστεί το ύψος της πιστώσεως φόρου που δικαιούται ο λήπτης τους, και ενδεχομένως, το κατά πόσον τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ επιτρέπουν στον εθνικό δικαστή τον κατ' εκτίμηση υπολογισμό του ύψους του εν λόγω συντελεστή φόρου.

- 36 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ως άνω ερωτήματα, πρέπει καταρχάς να υπογραμμισθεί ότι, δεδομένου ότι ο συντελεστής φόρου εταιριών επί των διανεμόμενων κερδών που εφαρμόζεται στην διανεμούσα τα μερίσματα εταιρία είναι καθοριστικός για τον υπολογισμό της πιστώσεως φόρου την οποία δικαιούται ο μέτοχος στο κράτος μέλος κατοικίας του, ο συντελεστής αυτός πρέπει να προσδιορίζεται κατά το δυνατόν ακριβέστερα. Επομένως, αποκλείεται εκ των προτέρων να βασίζεται ο υπολογισμός της πιστώσεως αυτής φόρου σε μία απλή εκτίμηση του σχετικού συντελεστή.
- 37 Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, διαπιστώνεται, ακολούθως, ότι είναι συμφυές προς την αρχή της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών το να καθορίζουν αυτά τα ίδια ποια είναι, κατά το δικό τους εθνικό σύστημα, τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να χορηγηθεί τέτοια πίστωση φόρου.
- 38 Εντούτοις, η εν λόγω φορολογική αυτονομία των κρατών μελών πρέπει να ασκείται τηρουμένων των απαιτήσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, μεταξύ άλλων, εκείνων που επιβάλλουν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 39 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι τυχόν δυσχέρειες ως προς τον προσδιορισμό του πράγματι καταβληθέντος φόρου σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την ύπαρξη εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (βλ., προαναφερθείσες αποφάσεις Manninen, σκέψη 54, και Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 70).
- 40 Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας πίστωση φόρου χορηγείται μόνον μέσω προσκομίσεως μίας συνάδουσας προς το εσωτερικό σύστημα του οικείου κράτους μέλους βεβαιώσεως, χωρίς να παρέχεται ουδεμία δυνατότητα στον μέτοχο να αποδείξει, μέσω άλλων κατάλληλων στοιχείων και πληροφοριών, το ύψος του φόρου που πράγματι κατέβαλε η διανεμούσα τα μερίσματα εταιρία, συνιστά συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απαγορεύεται βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 65 ΣΛΕΕ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 72).

- 41 Πάντως, από τη νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζει η Συνθήκη, καθώς επίσης ότι επιτρέπεται σε κράτος μέλος να εφαρμόσει μέτρα που καθιστούν δυνατή την εξακρίβωση, με σαφήνεια και ακρίβεια, του ποσού των εξόδων που μπορούν να εκπέσουν εντός του κράτους αυτού τα οποία πραγματοποιήθηκαν εντός άλλου κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, *Futura Participations* και *Singer*, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 3, καθώς και της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 24).
- 42 Πάντως, για να μπορέσει να δικαιολογηθεί ένα περιοριστικό μέτρο, πρέπει να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να είναι ικανό να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού του και δεν πρέπει να υπερβαίνει το αναγκαίο προς τούτο όριο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψεις 55 και 56, καθώς και προαναφερθείσα απόφαση *Persche*, σκέψη 52).
- 43 Νομοθεσία κράτους μέλους, όμως, η οποία εμποδίζει απολύτως τα υπέχοντα γενική φορολογική υποχρέωση στο κράτος μέλος αυτό άτομα, τα οποία έχουν επενδύσει σε εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος κεφαλαιουχικές εταιρίες, να προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία που πληρούν άλλα κριτήρια, ιδίως παρουσιάσεως, από τα προβλεπόμενα στη νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους για τις εθνικές επενδύσεις, όχι μόνον αντιβαίνει στην αρχή της χρηστής διοικήσεως, αλλά υπερβαίνει, κυρίως, το αναγκαίο όριο για την επίτευξη του σκοπού διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.
- 44 Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων το ενδεχόμενο να είναι σε θέση οι εν λόγω μέτοχοι να προσκομίσουν τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα, τα οποία παρέχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, τόσο το αν έγιναν φορολογικές κρατήσεις σε άλλα κράτη μέλη όσο και τη φύση των κρατήσεων αυτών (βλ., κατ' αναλογία, προαναφερθείσες αποφάσεις *Laboratoires Fournier*, σκέψη 25, και *Persche*, σκέψη 53).

- 45 Όσον αφορά το βάρος αποδείξεως και τον βαθμό ακρίβειας, τον οποίον πρέπει να τηρούν τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να χορηγηθεί πίστωση φόρου σε σχέση με μερίσματα που καταβλήθηκαν από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους έχουν δικαίωμα να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για να αξιολογήσουν κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις τις σχετικής νομοθεσίας για τη δυνατότητα φορολογικής ελαφρύνσεως και, κατά συνέπεια, κατά πόσον πρέπει να χορηγηθεί ή όχι η εν λόγω ελάφρυνση (βλ. απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, Συλλογή 2010, σ. I-305, σκέψη 95 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Μια τέτοια εκτίμηση δεν πρέπει να γίνεται κατά τρόπο υπερβολικά σχολαστικό, και ως εκ τούτου, η προσκόμιση δικαιολογητικών εγγράφων τα οποία, καίτοι δεν έχουν τον βαθμό λεπτομέρειας ούτε παρουσιάζονται υπό τη μορφή της βεβαιώσεως σχετικά με τον φόρο εταιριών, η οποία προβλέπεται από τη νομοθεσία του κράτους μέλους φορολογίας ενός μετόχου που εισέπραξε μερίσματα από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, παρέχουν εντούτοις στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικής ελαφρύνσεως, πρέπει να θεωρείται από τις εν λόγω αρχές ως ισοδύναμη προς την προσκόμιση της προαναφερθείσας βεβαιώσεως.
- 47 Μόνον οσάκις ο ενδιαφερόμενος μέτοχος δεν παράσχει πληροφορίες, όπως οι προαναφερθείσες στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, μπορούν οι οικείες φορολογικές αρχές να αρνηθούν να χορηγήσουν τη ζητηθείσα φορολογική ελάφρυνση.
- 48 Πράγματι, όπως έκρινε το Δικαστήριο, η έλλειψη πληροφόρησης των επενδυτών δεν αποτελεί πρόβλημα που θα έπρεπε να αντιμετωπίσει το οικείο κράτος μέλος (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 98).

- 49 Στο πλαίσιο της ως άνω αποφάσεως, η οποία αφορά μεν εταιρία δικαιούχο μερισμάτων, ισχύει όμως εξίσου για φυσικό πρόσωπο ευρισκόμενο στην ίδια κατάσταση, το Δικαστήριο υπενθυμίζει εξάλλου το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799, σκοπός της οποίας είναι η αποτροπή της φοροδιαφυγής.
- 50 Συναφώς, το γεγονός ότι για τα μερίσματα, τα οποία διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη από εκείνο που χορηγεί πίστωση φόρου, η φορολογική αρχή του εν λόγω κράτους μέλους μπορεί να κάνει χρήση του μηχανισμού αμοιβαίας συνδρομής της οδηγίας 77/799, δεν συνεπάγεται ότι η εν λόγω αρχή υποχρεούται να απαλλάσσει τη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία από την προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχείων περί του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία σε άλλο κράτος μέλος (βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 100).
- 51 Πράγματι, η οδηγία 77/799 προβλέπει μεν τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να ζητούν πληροφορίες τις οποίες δεν μπορούν να λάβουν ευθέως, από τη χρήση όμως, στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799, του όρου «δύνатаι» προκύπτει ότι, μολονότι οι εν λόγω αρχές έχουν τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, εντούτοις δεν υπέχουν σχετικώς κανενός είδους υποχρέωση. Σε κάθε κράτος μέλος απόκειται να εκτιμά τις συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες ελλείπουν πληροφοριακά στοιχεία όσον αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τους εγκατεστημένους στο έδαφός του φορολογούμενους και να αποφασίζει κατά πόσον οι περιπτώσεις αυτές δικαιολογούν την υποβολή σε άλλο κράτος μέλος αιτήματος παροχής πληροφοριών (προαναφερθείσα απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 101 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 52 Συνεπώς, η οδηγία 77/799 δεν απαιτεί από τις εν λόγω φορολογικές αρχές να προσφεύγουν στον προβλεπόμενο από την οδηγία αυτή μηχανισμό αμοιβαίας συνδρομής οσάκις οι παρασχεθείσες από τον φορολογούμενο πληροφορίες δεν αρκούν για να εξακριβωθεί κατά πόσον αυτός πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η εθνική νομοθεσία για τη χορήγηση πιστώσεως φόρου (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 102 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 53 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όσον αφορά τον βαθμό ακρίβειας, στον οποίον πρέπει να ανταποκρίνονται τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να χορηγηθεί πίστωση φόρου σε σχέση με μερίσματα που καταβλήθηκαν από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο όπου ο δικαιούχος υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση, τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν την εφαρμογή διατάξεως, όπως το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο β', του EStG, δυνάμει του οποίου ο βαθμός λεπτομέρειας, καθώς και ο τύπος υποβολής των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να προσκομίσει ένας τέτοιος δικαιούχος πρέπει να είναι οι ίδιοι με εκείνους που απαιτούνται όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος φορολογίας του δικαιούχου αυτού. Οι φορολογικές αρχές του δεύτερου κράτους μέλους δύνανται να απαιτούν από τον εν λόγω δικαιούχο να προσκομίζει δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να μπορούν να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία πιστώσεως φόρου, χωρίς να μπορούν να προβούν σε κατ' εκτίμηση υπολογισμό της προαναφερθείσας πιστώσεως φόρου.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 54 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον η αρχή της αποτελεσματικότητας έχει την έννοια ότι απαγορεύει ρύθμιση, όπως η απορρέουσα από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του τροποποιηθέντος ΑΟ και του άρθρου 97, παράγραφος 9, τρίτο εδάφιο, του ΕΓΑΟ, η οποία, με αναδρομική ισχύ και χωρίς μεταβατική περίοδο, δεν επιτρέπει σε πρόσωπο που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στο οικείο κράτος μέλος τον συμψηφισμό του αλλοδαπού φόρου εταιριών που βάρυνε τα μερίσματα που καταβλήθηκαν στο πρόσωπο αυτό από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, μέσω της προσκομίσεως είτε βεβαιώσεως καταβολής φόρου συνάδουσας προς τις απαιτήσεις της νομοθεσίας του πρώτου κράτους μέλους, είτε δικαιολογητικών εγγράφων που επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές αυτού να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της εν λόγω φορολογικής ελαφρύνσεως.

- 55 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείπει σχετικής κανονιστικής ρυθμίσεως της Ένωσης, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες που έχουν σκοπό να εξασφαλίζουν τη διαφύλαξη των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες έλκουν από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι οι λεπτομέρειες αυτές δεν είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ. αποφάσεις της 7ης Ιανουαρίου 2004, C-201/02, Wells, Συλλογή 2004, σ. I-723, σκέψη 67, καθώς και της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, C-392/04 και C-422/04, i-21 Germany και Arcor, Συλλογή 2006, σ. I-8559, σκέψη 57).
- 56 Όσον αφορά την ως άνω αρχή, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο καθορισμός ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών προσφυγής, προς κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου και προστασία τόσο του φορολογουμένου όσο και της οικείας διοικητικής αρχής. Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης (απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile, Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 19).
- 57 Εξάλλου, όσον αφορά την απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, δεδομένου ότι η διαδικασία αποδόσεως τροποποιείται αναδρομικώς από το εθνικό δίκαιο, η αρχή της αποτελεσματικότητας απαιτεί να περιέχει η νέα νομοθετική ρύθμιση μεταβατικό καθεστώς που να παρέχει στους φορολογούμενους αρκετό χρόνο, μετά την έκδοσή της, προκειμένου να είναι αυτοί σε θέση να καταθέσουν τις αιτήσεις επιστροφής, τις οποίες δικαιούνταν να υποβάλουν υπό το καθεστώς της προηγούμενης ρυθμίσεως (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 38, καθώς και της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-255/00, Grundig Italiana, Συλλογή 2002, σ. I-8003, σκέψη 37).
- 58 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, όμως, ότι οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του ΑΟ και του άρθρου 97, παράγραφος 9, τρίτο εδάφιο, του ΕΓΑΟ, όπως ίσχυαν στις 9 Δεκεμβρίου 2004, τροποποίησαν αναδρομικώς το εθνικό δίκαιο χωρίς μεταβατικό καθεστώς, το οποίο

να επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους μετόχους να προβάλουν το δικαίωμά τους σε πίστωση φόρου. Συνεπώς, η αρχή της αποτελεσματικότητας απαγορεύει τέτοια νομοθετική τροποποίηση, δεδομένου ότι η τροποποίηση αυτή δεν παρέχει εύλογη προθεσμία στους φορολογούμενους ούτως ώστε να προβάλουν το δικαίωμά τους σε πίστωση φόρου κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει την προθεσμία αυτή προκειμένου να δοθεί στους μετόχους η δυνατότητα να προβάλουν το εν λόγω δικαίωμα προσκομίζοντας είτε βεβαίωση καταβολής φόρου υπό την έννοια της εθνικής νομοθεσίας, είτε τα αναφερόμενα στη σκέψη 54 της παρούσας αποφάσεως δικαιολογητικά έγγραφα.

- 59 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας απαγορεύει εθνική ρύθμιση, όπως η απορρέουσα από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του τροποποιηθέντος νόμου του ΑΟ και του άρθρου 97, παράγραφος 9, τρίτο εδάφιο, του ΕΓΑΟ, όπως έχει τροποποιηθεί, η οποία, με αναδρομική ισχύ και χωρίς μεταβατική περίοδο, δεν επιτρέπει τον συμψηφισμό του αλλοδαπού φόρου εταιριών που βάρυνε τα μερίσματα που καταβλήθηκαν από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, μέσω της προσκομίσεως είτε βεβαιώσεως καταβολής φόρου συνάδουσας προς τις απαιτήσεις της νομοθεσίας του κράτους μέλους, στο οποίο υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών, είτε δικαιολογητικών εγγράφων που να επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αυτού να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικής ελαφρύνσεως. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει ποια είναι εύλογη προθεσμία για την προσκόμιση της εν λόγω βεβαιώσεως ή των εν λόγω δικαιολογητικών εγγράφων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 60 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Για τον υπολογισμό του ύψους της πιστώσεως φόρου, την οποία δικαιούται μέτοχος που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση σε κράτος μέλος σε σχέση με μερίσματα καταβληθέντα από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν —εφόσον δεν προσκομίζονται τα απαιτούμενα κατά τη νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους αποδεικτικά στοιχεία— την εφαρμογή διατάξεως, όπως το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) της 7ης Σεπτεμβρίου 1990, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, δυνάμει της οποίας ο βαρύνων τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος εταιριών συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του μετόχου κατά το κλάσμα του φόρου εταιριών, ο οποίος βαρύνει τα ακαθάριστα μερίσματα που διανέμουν οι εταιρίες του πρώτου κράτους μέλους.

Ο υπολογισμός της πιστώσεως φόρου πρέπει να πραγματοποιείται με βάση τον φορολογικό συντελεστή επί των διανεμομένων κερδών που εφαρμόζεται στη διανεμούσα εταιρία κατά το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεώς της, εντούτοις, το συμψηφιστέο ποσό δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το ύψος του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβάλλει ο δικαιούχος μέτοχος για τα εισπραχθέντα μερίσματα στο κράτος μέλος όπου υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση.

- 2) Όσον αφορά τον βαθμό ακρίβειας, στον οποίον πρέπει να ανταποκρίνονται τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να χορηγηθεί πίστωση φόρου σε σχέση με μερίσματα που καταβλήθηκαν από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο όπου ο δικαιούχος υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση, τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ απαγορεύουν την εφαρμογή διατάξεως, όπως το άρθρο 36, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο β', του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, της 7ης Σεπτεμβρίου 1990, όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, δυνάμει του οποίου ο βαθμός λεπτομέρειας, καθώς και ο τύπος υποβολής των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να

προσκομίζει ένας τέτοιος δικαιούχος πρέπει να είναι οι ίδιοι με εκείνους που απαιτούνται όταν η διανέμουσα εταιρία είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος φορολογίας του δικαιούχου αυτού.

Οι φορολογικές αρχές του δεύτερου κράτους μέλους δύνανται να απαιτούν από τον εν λόγω δικαιούχο να προσκομίζει δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να μπορούν να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία πιστώσεως φόρου, χωρίς να μπορούν να προβούν σε κατ' εκτίμηση υπολογισμό της προαναφερθείσας πιστώσεως φόρου.

- 3) Η αρχή της αποτελεσματικότητας έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική ρύθμιση, όπως η απορρέουσα από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του Κώδικα Δημοσίων Εσόδων (Abgabenordnung), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο περί εφαρμογής των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο και περί τροποποίησης άλλων διατάξεων (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), και του άρθρου 97, παράγραφος 9, τρίτο εδάφιο, του εισαγωγικού νόμου του κώδικα δημοσίων εσόδων (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) της 14ης Δεκεμβρίου 1976, όπως έχει τροποποιηθεί, η οποία, με αναδρομική ισχύ και χωρίς μεταβατική περίοδο, δεν επιτρέπει τον συμψηφισμό του αλλοδαπού φόρου εταιριών που βάρυνε τα μερίσματα που καταβλήθηκαν από κεφαλαιουχική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, μέσω της προσκομίσεως είτε βεβαιώσεως καταβολής φόρου συνάδουσας προς τις απαιτήσεις της νομοθεσίας του κράτους μέλους, στο οποίο υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών, είτε δικαιολογητικών εγγράφων που να επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αυτού να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικής ελαφρύνσεως. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει ποία είναι εύλογη προθεσμία για την προσκόμιση της εν λόγω βεβαιώσεως ή των εν λόγω δικαιολογητικών εγγράφων.

(υπογραφές)