

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ΡΑΟΛΟ MENGGOZZI

της 29ης Μαρτίου 2007¹**I — Εισαγωγή**

1. Τα τελευταία χρόνια, το Δικαστήριο έχει επιληφθεί σημαντικού αριθμού υποθέσεων με αίτημα να αποφανθεί επί των σχέσεων μεταξύ διαφόρων πτυχών της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών και των ελευθεριών που καθιερώνει η Συνθήκη ΕΚ.

2. Όπως παρατήρησε πρόσφατα ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed, αναφορικά με την εφαρμογή των ελευθεριών αυτών στον τομέα της φορολογίας των εταιριών², οι ολοένα και πιο πολύπλοκες νομικές και πραγματικές περιστάσεις και επιχειρήματα με τα οποία έρχεται αντιμέτωπο το Δικαστήριο δοκιμάζουν τα όρια των κανόνων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας.

3. Η υποβληθείσα από το Finanzgericht Münster (Γερμανία) αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, την οποία εξετάζει σήμερα το Δικαστήριο, ανήκει σε αυτή την κατηγορία υποθέσεων.

4. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο καλείται, κατ' ουσίαν, να αποφανθεί ως προς το ζήτημα αν η ελευθερία εγκαταστάσεως και η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος, συγκαταλαμβανόμενα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο πλαίσιο της αποφυγής της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας που προέρχονται από ορισμένες επενδύσεις σε άλλο κράτος μέλος προσώπων απεριόριστως υποχρέων σε φόρο στην ημεδαπή, να αντικαταστήσει μονομερώς τη λεγόμενη μέθοδο «της απαλλαγής» με τη λεγόμενη μέθοδο «του συμψηφισμού», κατά παράβαση των διατάξεων της συναφθείσας μεταξύ των δύο αυτών κρατών συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

5. Οι προαναφερθείσες δύο μέθοδοι χρησιμοποιούνται από τα κράτη, μονομερώς ή βάσει διμερών συμφωνιών, για τον περιορισμό ή την αποφυγή της διπλής φορολογίας, νομικής (διπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος στον ίδιο φορολογούμενο) ή οικονομικής (διπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος επιβαλλόμενη σε δύο διαφορετικούς φορολογουμένους), στο πλαίσιο, ειδικότερα, καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Βλ. σημείο 3 των προτάσεων της 23ης Φεβρουαρίου 2006 στην υπόθεση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04 (Σύλλογη 2006, σ. I-11673).

6. Η μέθοδος της απαλλαγής επιτρέπει στον κάτοικο ενός κράτους ο οποίος αποκτά εισοδήματα ή περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος της πηγής των εισοδημάτων αυτών ή στο κράτος στο οποίο βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία να απαλλαγεί στο κράτος κατοικίας του από τους φόρους επί των εισοδημάτων αυτών ή επί των περιουσιακών αυτών στοιχείων. Εντούτοις, το κράτος κατοικίας δύναται να εφαρμόζει την επιφύλαξη περί προοδευτικής φορολογικής κλίμακας, η οποία συνίσταται στο να λαμβάνεται υπόψη η απαλλαγή για τον υπολογισμό του ύψους του φόρου επί του λοιπού εισοδήματος ή της περιουσίας του κατοίκου.

7. Στο πλαίσιο της μεθόδου του συμψηφισμού, το κράτος κατοικίας χορηγεί έκπτωση ή πίστωση φόρου επί του επιβαλλόμενου στον κάτοικο φόρου εισοδήματος ή φόρου περιουσίας, ισόποση με τον φόρο εισοδήματος ή περιουσίας που καταβάλλεται στο κράτος της πηγής.

8. Μία από τις ιδιομορφίες της υπό κρίση υποθέσεως έγκειται στο γεγονός ότι η προβλεπόμενη από τη γερμανική φορολογική νομοθεσία αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από την προϋπόθεση ότι το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται οι επενδύσεις εφαρμόζει χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από τον προβλεπόμενο στις ισχύουσες κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης διατάξεις της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας. Όπως θα δούμε αναλυτικότερα, οι διατάξεις αυτές, οι οποίες έχουν εφαρμογή στις «μόνιμες εγκαταστάσεις» που ιδρύονται από Γερμανούς υπηκόους στην αλλοδαπή, εντάσσονται

στο πλαίσιο της γερμανικής νομοθεσίας για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (στο εξής: ΕΑΕ).

9. Όπως θα καταδειχθεί στη συνέχεια από τη νομική ανάλυση που επιχειρείται με τις παρούσες προτάσεις, η υπόθεση αυτή απαιτεί την ερμηνεία και εφαρμογή δύο νομολογιακών τάσεων του Δικαστηρίου, μιας σχετικής με την αποφυγή της διπλής φορολογίας και μιας δεύτερης, περισσότερο πρόσφατης, σχετικά με τη συμβατότητα των νομοθεσιών των κρατών μελών που αποσκοπούν στην εξουδετέρωση των ενδεχόμενων φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγούνται στους κοινοτικούς υπηκόους από άλλα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από τον ισχύοντα στο κράτος κατοικίας των εν λόγω υπηκόων. Χωρίς να είναι κατ' ανάγκην αντιφατικές, εντούτοις, οι δύο αυτές νομολογιακές τάσεις πρέπει να συνδυάζονται στην προοπτική της αναζήτησης της πιο δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών και, αφετέρου, της διασφάλισης της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και, ειδικότερα, της άσκησης των ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

II — Νομικό πλαίσιο

A — Το γερμανικό φορολογικό δίκαιο και η αποφυγή της διπλής φορολογίας στη Γερμανία

10. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuer-

gesetz)³, οι εγκατεστημένοι στη Γερμανία φορολογούμενοι φορολογούνται, καταρχήν, επί του συνόλου των εισοδημάτων τους, ανεξαρτήτως της εθνικής ή αλλοδαπής προελεύσεως αυτών. Ο εν λόγω κανόνας ισχύει για κάθε είδος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των εισοδημάτων από κεφάλαιο.

11. Στο πλαίσιο του γερμανικού φορολογικού συστήματος, τα πραγματοποιούμενα από προσωπικές εταιρίες, γερμανικές ή αλλοδαπές, κέρδη θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται όχι άμεσα από τις εταιρίες αυτές, αλλά από τους εταίρους τους, φυσικά πρόσωπα, απεριόριστως υπόχρεα σε φόρο στη Γερμανία, κατ' αναλογία του ποσοστού συμμετοχής τους και φορολογούνται στο πρόσωπο των εταίρων αυτών (λεγόμενη αρχή της «φορολογικής διαφάνειας των προσωπικών εταιριών»). Προκειμένου δε περί αλλοδαπών προσωπικών εταιριών, όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης Columbus Container Services BVBA & Co. (στο εξής: Columbus), τα κέρδη θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται άμεσα από τους εταίρους που κατοικούν στη Γερμανία, ακόμη κι αν η ίδια η εταιρία υπόκειται στον φόρο εταιριών στο κράτος της έδρας της.

12. Προς αποφυγή της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας που αποκτούν οι Γερμανοί υπήκοοι στην αλλοδαπή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει συνάψει διμερείς συμβάσεις εμπνεόμενες από το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) σχετικά με τα εισοδήματα και την περιουσία,

μεταξύ των οποίων την κρίσιμη εν προκειμένω σύμβαση με το Βασίλειο του Βελγίου.

13. Δυνάμει του άρθρου 23 της Συμβάσεως, η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες, στις 11 Απριλίου 1967, μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος⁴, τα πραγματοποιούμενα στο Βέλγιο εισοδήματα των Γερμανών υπηκόων, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων από κεφάλαια που έχουν επενδυθεί σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες εδρεύουν στο Βέλγιο και φορολογούνται στο κράτος αυτό δυνάμει των διατάξεων της συμβάσεως, απαλλάσσονται των φόρων στη Γερμανία. Η απαλλαγή αυτή αφορά, επίσης, περιουσιακά στοιχεία Γερμανών υπηκόων ευρισκόμενα στο Βέλγιο. Ωστόσο, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη, κατά τον προσδιορισμό του ύψους των φόρων που επιβάλλει, εισοδήματα και περιουσιακά στοιχεία που απαλλάχθηκαν κατ' αυτό τον τρόπο (μέθοδος της απαλλαγής με την επιφύλαξη, ενδεχομένως, προοδευτικής φορολογικής κλίμακας).

14. Ωστόσο, το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του γερμανικού νόμου περί φορολογίας συναλλαγών εξωτερικού [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)]⁵, όπως τροποποιήθηκε με τον γερμανικό νόμο της 21ης Δεκεμβρίου 1993 περί εναρμονίσεως και περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής [Missbrauchsbe-

3 — RGBl. 1934 I, σ. 1005.

4 — BGBl. 1969 II, σ. 18, και *Moniteur Belge* της 30ής Ιουλίου 1969, αντίστοιχα.

5 — RGBl. 1972 I, σ. 1713.

kämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz] ⁶ (στο εξής: AStG), το οποίο είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, εισάγει εξαίρεση από τον εν λόγω κανόνα σε ορισμένες περιπτώσεις. Η διάταξη αυτή περιελήφθη στον AStG προκειμένου, μεταξύ άλλων, να αποτρέψει την καταστρατήγηση εκ μέρους των Γερμανών υπηκόων των λοιπών διατάξεων του AStG σχετικά με τη φορολογία εισοδημάτων προερχομένων από ΕΑΕ («Zwischengesellschaft») που έχουν ίδια νομική προσωπικότητα και είναι εγκατεστημένες σε κράτη μέλη με χαμηλή φορολογία. Οι εν λόγω διατάξεις αποσκοπούν στην παρεμπόδιση της φοροδιαφυγής.

15. Όσον αφορά την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των εισοδημάτων που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση, το άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG διευκρινίζει ότι, «αν πραγματοποιούνται εισοδήματα από επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, σε εγκατάσταση στην αλλοδαπή προσώπου απεριοριστώσ υποχρέου σε φόρο στη Γερμανία, τα οποία θα υπέκειντο σε φορολογία ως ενδιάμεσα εισοδήματα, και αν η εγκατάσταση αυτή συνιστούσε αλλοδαπή εταιρία, η διπλή φορολόγηση δεν αποφεύγεται με απαλλαγή των εισοδημάτων αυτών από τη φορολογία, αλλά με συμψηφισμό των φόρων που επιβλήθηκαν στην αλλοδαπή επί των εισοδημάτων αυτών»

16. Όσον αφορά την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της περιουσίας, το άρθρο 20, παράγραφος 3, του AStG ορίζει ότι, «στις περιπτώσεις της παραγράφου 2, όσον αφορά την περιουσία από την οποία προέρχονται εισοδήματα από επενδύσεις κατά την έννοια

του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, με εξαίρεση εισοδήματα από επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, τρίτο εδάφιο, η διπλή φορολόγηση δεν αποφεύγεται με απαλλαγή της περιουσίας αυτής από τη φορολογία, αλλά με συμψηφισμό των φόρων που επιβλήθηκαν στην αλλοδαπή επί της περιουσίας αυτής».

17. Το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, του AStG διευκρινίζει ότι «ενδιάμεσα εισοδήματα από επενδύσεις είναι τα εισοδήματα της ενδιάμεσης αλλοδαπής εταιρίας τα οποία προέρχονται από την κατοχή, διαχείριση, διατήρηση ή αύξηση της αξίας μέσων πληρωμής, απαιτήσεων, αξιογράφων, συμμετοχών ή συναφών περιουσιακών στοιχείων [...]».

18. Από τα στοιχεία του φακέλου της υποθέσεως προκύπτει ότι ο AStG απαιτεί να συντρέχουν τέσσερις επιπλέον προϋποθέσεις προκειμένου η μέθοδος του συμψηφισμού του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG να έχει εφαρμογή. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι ακόλουθες:

- τα εισοδήματα από επενδύσεις που προέρχονται από εγκατάσταση στην αλλοδαπή να «υπόκεινται σε χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή», κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 3, του AStG, ήτοι τα εισοδήματα να μην

6 — *RGBl.* 1993 I, σ. 2310.

φορολογούνται, δυνάμει του φόρου επί των κερδών στο κράτος στο οποίο ασκείται η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων, με συντελεστή 30 % ή μεγαλύτερο·

- τα εισοδήματα από επενδύσεις να μην πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8, παράγραφος 1, σημείο 7, και παράγραφος 2, καθώς και του άρθρου 13 του AStG·
- τα εισοδήματα από επενδύσεις να μην δύνανται να θεωρηθούν ως προερχόμενα από κάποια από τις λεγόμενες «ενεργητικές» δραστηριότητες του άρθρου 8, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 6, του AStG·
- απαιτείται συμμετοχή των Γερμανών υπόχρεων στην εγκατάσταση σε ποσοστό τουλάχιστον 10 %.

III — Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

19. Η Columbus είναι ετερόρρυθμη εταιρία βελγικού δικαίου. Συστάθηκε το 1989 και έχει την έδρα της στην Αμβέρσα (Βέλγιο). Κατά τη διάρκεια του 1996, τα μερίδια συμμετοχής κατείχαν οκτώ φυσικά πρόσωπα, κάτοικοι Γερμανίας, εκ των οποίων έξι τουλάχιστον ανήκαν στην ίδια οικογένεια, έκαστο δε των προσώπων αυτών είχε μερίδιο συμμετοχής 10 %. Εταίρος ήταν, επίσης, με

συμμετοχή 20 %, μία προσωπική εταιρία γερμανικού δικαίου, της οποίας οι εταίροι ήταν ομοίως κάτοικοι Γερμανίας.

20. Η Columbus δεν φορολογείται στη Γερμανία. Υπό το πρίσμα της γερμανικής νομοθεσίας δεν θεωρείται ΕΑΕ, αλλά εξομοιώνεται με αλλοδαπή «μόνιμη εγκατάσταση» των εταιρών που κατοικούν στη Γερμανία. Συνεπώς, για την επιβολή του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας στη Γερμανία, τα εισοδήματα και η περιουσία της Columbus θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται άμεσα από τους εταίρους της.

21. Ο εταιρικός σκοπός της Columbus συνίσταται στον συντονισμό των δραστηριοτήτων του ομίλου Oetker, με την παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών εντός του ομίλου. Περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τη συγκεντρωτική διαχείριση των οικονομικών συναλλαγών, τη χρηματοδότηση των θυγατρικών εταιριών ή υποκαταστημάτων, τη συγκεντρωτική τήρηση και τον συντονισμό της τηρήσεως των λογιστικών βιβλίων, καθήκοντα διοικητικής φύσεως και δραστηριότητες διαφήμισης και μάρκετινγκ, καθώς και την ηλεκτρονική επεξεργασία δεδομένων.

22. Η οικονομική δραστηριότητα της Columbus επικεντρώνεται κυρίως στη διαχείριση επενδύσεων κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, του AStG. Από τη διαχείριση αυτή η Columbus πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια του 1996, «αποτελέσματα εκμετάλλευσής»

ύψους 8 044 619 DEM και «λοιπά εισοδήματα» ύψους 53 477 DEM.

23. Η βελγική φορολογική αρχή αντιμετώπισε την Columbus ως «κέντρο συντονισμού», κατά την έννοια του βασιλικού διατάγματος 187, της 30ής Δεκεμβρίου 1982, σχετικά με τη δημιουργία κέντρων συντονισμού⁷. Το φορολογικό καθεστώς, στο οποίο υπάγονται τα κέντρα συντονισμού, παρεκκλίνει του κοινού βελγικού φορολογικού συστήματος από πολλές απόψεις. Πρωτίστως, το φορολογητέο εισόδημα των εν λόγω κέντρων καθορίζεται κατ' αποκοπή σύμφωνα με τη μέθοδο που αποκαλείται «cost plus». Το εισόδημα αυτό αντιστοιχεί σε ένα ποσοστό επί του ποσού των δαπανών και εξόδων λειτουργίας, από τα οποία αποκλείονται τα έξοδα προσωπικού, οι χρηματοοικονομικές δαπάνες και ο οφειλόμενος φόρος επί των εταιριών⁸. Κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, η Columbus φορολογήθηκε, για το 1996, για λιγότερο από το 30 % των πραγματικών της κερδών.

24. Στη Γερμανία, το Finanzamt Bielefeld-Innenstadt θεώρησε την Columbus ως προσωπική εταιρία. Επικαλούμενη το άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG, η γερμανική φορολογική αρχή, με την από 8 Ιουνίου 1998 πράξη περί υπολογισμού των κερδών για το 1996, θεώρησε τα «αποτελέσματα εκμετάλλευσης» ύψους 8 044 619 DEM και τα «διάφορα εισοδήματα» ύψους 53 477 DEM της Columbus ως πραγματοποιηθέντα από τους εταίρους της. Το Finanzamt Bielefeld-Innenstadt θεώρησε τα εισοδήματα αυτά ως απαλλασσόμενα του

φόρου, αλλά υποκείμενα στην επιφύλαξη περί προοδευτικής φορολογικής κλίμακας. Αντιθέτως, φορολόγησε πλήρως το κέρδος των 8 044 619 DEM, συμψηφίζοντας, πάντως, το ποσό του φόρου που είχε επιβληθεί επ' αυτού στο Βέλγιο.

25. Με πράξη της 16ης Ιουνίου 1998, η γερμανική φορολογική αρχή προσδιόρισε, προς τον σκοπό υπολογισμού του φόρου περιουσίας των εταίρων, την αντικειμενική αξία των περιουσιακών στοιχείων της Columbus κατά την 1η Ιανουαρίου 1996.

26. Η Columbus, ενεργώντας στο όνομα των εταίρων, άσκησε προσφυγή κατά των ανωτέρω πράξεων ενώπιον του Finanzgericht Münster, με εξαίρεση τη σχετική με τα «διάφορα εισοδήματα», επικαλούμενη μεταξύ άλλων την έλλειψη συμβατότητας του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG με τις διατάξεις του άρθρου 52 της Συνθήκης EK (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 43 EK). Κατά την Columbus, η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής, την οποία προβλέπει το άρθρο 23 της συναφθείσας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, με τη μέθοδο του συμψηφισμού, την οποία προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, είχε ως συνέπεια την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης εκάστου των εταίρων κατά 250 000 ευρώ περίπου για το επίμαχο έτος.

27. Το Finanzgericht Münster δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι ρυθμίσεις του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG να προσβάλ-

7 — *Moniteur Belge* της 13ης Ιανουαρίου 1983.

8 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-5479, σκέψη 9)

λουν την ελευθερία εγκαταστάσεως. Έχει, επίσης, αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητα των εν λόγω ρυθμίσεων με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθόσον η πρόσθετη φορολογία στην οποία υπόκειται βάσει αυτού του νόμου τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή ενδέχεται να αποτρέψει τους ημεδαπούς από το να επενδύσουν σε άλλο κράτος μέλος.

28. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Münster αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνουν προς τις διατάξεις του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ [...] και των άρθρων 73 Β έως 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ, νυν άρθρων 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ, οι ρυθμίσεις του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του γερμανικού νόμου περί φορολογίας συναλλαγών εξωτερικού [Gesetz über die Besteuerung bien Auslandsbeziehungen (AusBensteuergesetz)] όπως τροποποιήθηκε με τον γερμανικό νόμο της 21ης Δεκεμβρίου 1993 περί εναρμονίσεως της φορολογίας και καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής (Missbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz), σύμφωνα με τις οποίες τα εισοδήματα από επενδύσεις που προέρχονται από μόνιμη επιχειρησιακή εγκατάσταση στην αλλοδαπή προσώπου απεριορίστως υποχρέου σε φόρο στη Γερμανία, τα οποία θα υπέκειντο σε φορολογία ως ενδιάμεσα εισοδήματα αν η μόνιμη εγκατάσταση συνιστούσε αλλοδαπή εταιρία, απαλλάσσονται από τη διπλή φορολογία, κατά παράβαση της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου της 11ης Απριλίου 1967, όχι με εξαίρεσή τους από την ημεδαπή φορολογία, αλλά με συμψηφισμό του φόρου εισοδήματος που επιβλήθηκε επί των κερδών στην αλλοδαπή;»

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

29. Η Columbus, η Γερμανική, Βελγική, Ολλανδική, Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου. Επιπλέον, οι εν λόγω μετέχουσες στη διαδικασία ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, με εξαίρεση την Πορτογαλική Κυβέρνηση η οποία δεν παραστάθηκε.

V — Ανάλυση

A — Οριοθέτηση του τιθέμενου με το προδικαστικό ερώτημα ζητήματος

30. Πριν αρχίσω την εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να καθορίσω με ακρίβεια το ζήτημα το οποίο θέτει το αιτούν δικαστήριο.

31. Κατά την άποψή μου τρία ζητήματα πρέπει να αποκλεισθούν από την εκτίμηση στην οποία θα προβεί το Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση.

32. Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά άμεσα το προβλεπόμενο στο κεφάλαιο 4 του AStG (άρθρα 7 έως 14 του εν λόγω νόμου) καθεστώ, το οποίο εφαρμόζεται στις «συμμετοχές σε αλλοδαπές ενδιάμεσες εταιρίες»⁹, αλλά το προβλεπόμενο στο άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG καθεστώ σχετικά με «την εφαρμογή των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας» στην περίπτωση ορισμένων κερδών που πραγματοποιούν μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, χωρίς ίδια νομική προσωπικότητα κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, των οποίων οι εταίροι φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων και της παρουσίας τους στη Γερμανία.

33. Το κεφάλαιο 4 του AStG αφορά τη φορολογική μεταχείριση των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή επιχειρήσεων, με ίδια νομική προσωπικότητα δυνάμει του γερμανικού φορολογικού δικαίου¹⁰, ως προς τις οποίες προβλέπεται ότι τα κέρδη που πραγματοποιούν κατά την έννοια του AStG, στη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσεως, σε ένα κράτος στο οποίο ο συντελεστής φορολογίας είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στις διατάξεις του AStG (χαμηλότερος από 30%), θεωρείται ότι διανεμήθηκαν στους μετόχους τους, απεριορίστως υπόχρεους στον φόρο στη Γερμανία, κατά τη διάρκεια της ίδιας οικονομικής χρήσεως¹¹.

34. Βεβαίως, επισημαίνεται ότι προκειμένου να διαπιστωθεί αν, όπως στην περίπτωση της κύριας δίκης, μόνιμη εγκατάσταση στην

αλλοδαπή, κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του AStG, η εν λόγω διάταξη παραπέμπει στις προϋποθέσεις που έχουν εφαρμογή και στις ενδιάμεσες αλλοδαπές εταιρίες.

35. Εξάλλου, όπως παραδέχεται η Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG επιδιώκει παρόμοιο με τις διατάξεις που διέπουν τις ενδιάμεσες αλλοδαπές εταιρίες σκοπό, υπό την έννοια ότι επιδιώκει να παρεμποδίσει τους Γερμανούς φορολογουμένους από το να καταστρατηγούν τις σχετικές με τις ενδιάμεσες αλλοδαπές εταιρίες ρυθμίσεις του κεφαλαίου 4 του AStG, ιδρύοντας, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή και επιτυγχάνοντας απαλλαγή στη Γερμανία από τον φόρο επί των κερδών που πραγματοποιούν οι μόνιμες αυτές εγκαταστάσεις σε κράτη μέλη στα οποία ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον γερμανικό, κατ' εφαρμογή των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

36. Μολονότι οι περιστάσεις αυτές δεν μπορούν να αγνοηθούν εντελώς, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να γίνει κατανοητό το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, πάντως, το Δικαστήριο δεν ερωτάται ως προς την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων του κεφαλαίου 4 του AStG σε σχέση με τις ενδιάμεσες αλλοδαπές εταιρίες, στις οποίες εφαρμόζεται καθεστώ διαφορετικό από εκείνο του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG.

9 — Πρόκειται για ΕΑΕ.

10 — Βλ. άρθρο 7, παράγραφος 1, του AStG.

11 — Βλ. άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, του AStG.

37. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο κατέστησε σαφές ότι, στο γερμανικό φορολογικό δίκαιο, η Columbus, ως προσωπική εταιρία, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, ανεξαρτήτως του τόπου εγκαταστάσεώς της, και όχι σε εκείνο του εφαρμοστέου δυνάμει άλλων διατάξεων του AStG στις ΕΑΕ καθεστώτος.

38. Εν συνεχεία, πρέπει να διευκρινιστεί —και το ζήτημα αυτό σχετίζεται με το πρώτο— ότι το αιτούν δικαστήριο δεν θεωρεί ότι η μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου διαφορά σχετικά με τον χαρακτηρισμό της Columbus από νομική και φορολογική άποψη συνεπάγεται ενδεχομένως περιορισμό των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας, αλλά μόνον η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμπηψισμού κατά το μέρος που αφορά τη φορολογία των εισοδημάτων και της περιουσίας των Γερμανών εταίρων μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή.

39. Όπως αναφέρθηκε, η Columbus έχει συσταθεί στο Βέλγιο υπό τη μορφή ετερόρρυθμου εταιρίας. Το βελγικό δίκαιο της αναγνωρίζει αυτοτελή νομική προσωπικότητα σε σχέση με τους εταίρους της, ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους. Από φορολογικής απόψεως, η Columbus υπόκειται, καταρχήν, στον φόρο εταιριών, αλλά υπάγεται και στο εφαρμοστέο στα κέντρα συντονισμού καθεστώσ. Πάντως, η εταιρία αυτή έχει νομική προσωπικότητα. Αντίθετα, στη Γερμανία, η Columbus αντιμετωπίζεται ως προσωπική εταιρία, η οποία από απόψεως φορολογικού δικαίου, εξομοιώνεται με μόνιμη εγκατάσταση των εταίρων, φυσικών προσώπων, που κατοικούν στη Γερμανία, κατά τρόπον ώστε τα πραγματοποιούμενα από την Co-

lumbus κέρδη να θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται άμεσα από τους εταίρους της. Συνεπώς, η Columbus είναι φορολογικά διαφανής στο εν λόγω κράτος.

40. Οι μελέτες διεθνούς φορολογικού δικαίου που αναφέρονται στο ζήτημα της διαφάνειας των προσωπικών εταιριών τονίζουν την «κυριολεκτικά ανήκουστη» πολυπλοκότητα αυτού του κλάδου δικαίου¹², η οποία οφείλεται, ειδικότερα, στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της προσωπικής εταιρίας ως προσωπικής σε ένα κράτος, αλλά ως κεφαλαιουχικής σε ένα άλλο και στη διμερή ή τριγωνική φύση των σχέσεων που πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης (κράτος της πηγής του εισοδήματος, κράτος της προσωπικής εταιρίας, κράτος κατοικίας του εταίρου). Εντούτοις, οι εν λόγω δυσκολίες μπορούν να μετριαστούν με τις διατάξεις των φορολογικών συμβάσεων που συνάπτουν μεταξύ τους τα κράτη.

41. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινωνικού δικαίου, αυτό δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να αναγνωρίζουν στο έδαφός τους το νομικό και φορολογικό καθεστώς

12 — Σύμφωνα με την έκφραση του γενικού εισηγητή J.-P. Le Gall, στο πλαίσιο της μελέτης συγκριτικού φορολογικού δικαίου, η οποία συγκεντρώνει περισσότερες από είκοσι οκτώ εθνικές εκθέσεις και η οποία εκπονήθηκε από την International Fiscal Association με τίτλο *International tax problems of partnerships*, Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, Χάγη 1995, σ. 604.

που αναγνωρίζει το εσωτερικό δίκαιο των άλλων κρατών μελών στους οργανισμούς που ασκούν οικονομικές δραστηριότητες στο έδαφός τους.

42. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι το άρθρο 220, τρίτη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 293, τρίτη περίπτωση, ΕΚ) ορίζει ότι τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν, προς όφελος των υπηκόων τους, την αμοιβαία αναγνώριση των εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 58, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 48, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ).

43. Βάσει της εν λόγω διατάξεως, τα έξι ιδρυτικά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας συνήψαν τη σύμβαση, η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες, στις 29 Φεβρουαρίου 1968, σχετικά με την αμοιβαία αναγνώριση των εταιριών και των νομικών προσώπων¹³. Ελλείψει επικυρώσεως απ' όλα τα ανωτέρω κράτη, η σύμβαση αυτή ουδέποτε τέθηκε σε ισχύ.

44. Παρά την έλλειψη αμοιβαίας αναγνώρισης των εταιριών και των νομικών προσώπων, τα κράτη μέλη οφείλουν, πάντως, να σέβονται τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

45. Εν προκειμένω, ο ενδεχόμενος περιορισμός των ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη δεν προέρχεται από τον χαρακτηρισμό, κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, της Columbus ως μόνιμης εγκατάστασης, δεδομένου ότι χάρη ακριβώς στον εν λόγω χαρακτηρισμό εφαρμόστηκε στην Columbus, μέχρι την επίδικη φορολογική χρήση, η μέθοδος της απαλλαγής δυνάμει των συναφών διατάξεων της μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, τη διατήρηση της οποίας ζητεί η Columbus στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης¹⁴.

46. Τέλος, θεωρώ ότι δεν χρειάζεται να εξετάσει το Δικαστήριο τους ισχυρισμούς της Columbus σύμφωνα με τους οποίους το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG είναι αντίθετο προς τις διατάξεις της εν λόγω συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Συγκεκριμένα, υπογραμμίζεται ότι το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα στο πλαίσιο του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ) να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, το οποίο δεν σχετίζεται με την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου¹⁵.

47. Βεβαίως, η εκτίμηση αυτή δεν σημαίνει ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει,

14 — Αν η Columbus είχε χαρακτηριστεί ως κεφαλαιουχική εταιρία κατά το γερμανικό δίκαιο, είναι πολύ πιθανό ότι θα είχε εφαρμοστεί σε αυτή το προφανώς λιγότερο ευνοϊκό καθεστώς των ενδιάμεσων αλλοδαπών εταιριών (EAE) (κεφάλαιο 4 του AStG). Ωστόσο, το ενδεχόμενο αυτό δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας αναλύσεως, καθόσον το αιτούν δικαστήριο δεν έθεσε σχετικό ζήτημα.

15 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-141/99, AMID (Συλλογή 2000, σ. I-11619, σκέψη 18). Βλ. επίσης το σημείο 25 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση Gilly (απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Συλλογή 1998, σ. I-2793).

ενδεχομένως, υπόψη τις διατάξεις μιας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, προκειμένου να δώσει μία χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, όταν, όπως εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο παρουσιάζει, ορθώς, τη σύμβαση αυτή ως αποτελούσα τμήμα του ισχύοντος στην υπόθεση της κύριας δίκης νομικού πλαισίου¹⁶. Εντούτοις, θεωρώ, όπως και ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed με τις προτάσεις του στο πλαίσιο της υποθέσεως *Denkavit Internationaal* και *Denkavit France*¹⁷, ότι θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το πραγματικό αποτέλεσμα μιας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας επί της καταστάσεως ενός φορολογουμένου προκειμένου να διαπιστωθεί αν, σε μία συγκεκριμένη περίπτωση, υπάρχει περιορισμός των ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Διαφορετικά, αγνοείται, μεταξύ άλλων, η οικονομική πραγματικότητα της δραστηριότητας του φορολογουμένου αυτού και τα ενδεχόμενα κίνητρα που συνδέονται με το διασυνοριακό πλαίσιο.

48. Έχοντας κάνει τις παρατηρήσεις αυτές, καταρχάς, θα διευκρινίσω, ενόψει του νομικού πλαισίου και των πραγματικών περιστατικών που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, ποια από τις δύο ελευθερίες που επικαλείται ο εθνικός δικαστής (ελευθερία εγκαταστάσεως και ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων) έχει πρωτίστως εφαρμογή εν προκειμένω. Εν συνεχεία, η ανάλυσή μου θα έχει ως αντικείμενο την εκτίμηση του περιοριστικού αποτελέσματος της αντικατάστασης της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού, προς αποφυγή της διπλής

φορολογίας στη Γερμανία των εισοδημάτων και της περιουσίας που απέκτησαν οι εταίροι της *Columbus*. Τέλος, για την περίπτωση που ήθελε γίνει δεκτή η ύπαρξη περιορισμού, θα εξετάσω αν ο εν λόγω περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

B — Το ζήτημα της εφαρμογής των σχετικών με την ελευθερία εγκαταστάσεως ή με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων διατάξεων

49. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ρύθμιση όπως εκείνη του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του *AStG* είναι σύμφωνη με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

50. Κατά τη νομολογία, όταν υπήκοος κράτους μέλους έχει στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή που του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, εφαρμόζονται οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και όχι οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων¹⁸.

16 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal* και *Denkavit France* (Συλλογή 2006, σ. I-11949, σκέψη 44 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 — Βλ. σημεία 33 έως 38 των προτάσεων της 27ης Απριλίου 2006 στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση *Denkavit Internationaal* και *Denkavit France*.

18 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, *Baars* (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22), της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, *X* και *Y* (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 37), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes* και *Cadbury Schweppes Overseas* (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 31).

51. Η διάκριση μεταξύ των δύο ελευθεριών δεν είναι πάντοτε ευχερής, ιδίως επί προδικαστικής παραπομπής, στο πλαίσιο της οποίας το εθνικό δικαστήριο είναι αυτό που είναι σε θέση να εκτιμήσει καλύτερα *in concreto* τα δικαιώματα που παρέχει στον κοινοτικό υπήκοο η συμμετοχή του στο κεφάλαιο της συγκεκριμένης εταιρίας.

52. Στην υπό κρίση υπόθεση, όπως ανέφερα με το σημείο 18 των προτάσέων μου, φαίνεται ότι ένας από τους λόγους που οδηγούν στην εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG είναι η συμμετοχή στη μόνιμη εγκατάσταση, σε ποσοστό τουλάχιστον 10%, ενός Γερμανού φορολογουμένου. Α *rigori*, μια συμμετοχή της τάξεως αυτής φαίνεται να αποκλείει τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής στις αποφάσεις της εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της. Αν συντρέχει τέτοια περίπτωση, η συμβατότητα των επίδικων διατάξεων θα πρέπει να κριθεί, καταρχήν, υπό το πρίσμα των άρθρων 73 Β έως 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ.

53. Εντούτοις, η εφαρμογή της ελευθερίας εγκαταστάσεως θα μπορούσε να είναι λυσιτελής, ενόψει των ακόλουθων περιστάσεων.

54. Αφενός, ο επιδιωκόμενος από τον Γερμανό νομοθέτη σκοπός, όσον αφορά την αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού, είναι η αποφυγή καταστρατηγήσεως των διατάξεων του γερμανικού φορολογικού νόμου, συμπεριλαμβανομένων των διατάξεων του AStG σχετικά με τις ιδρυόμενες στην αλλοδαπή,

με τη μορφή θυγατρικών, ΕΑΕ. Συνεπώς, υπό την έννοια αυτή, ο AStG, υπό τις διάφορες συνιστώσες του, αφορά πρωτίτως την εγκατάσταση Γερμανών υπηκόων στην αλλοδαπή, εν προκειμένω με τη μορφή προσωπικής εταιρίας, η οποία αντιμετωπίζεται από τη γερμανική φορολογική νομοθεσία ως μόνιμη εγκατάσταση.

55. Αφετέρου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Columbus όχι μόνον ελέγχεται από έξι τουλάχιστον φυσικά πρόσωπα, τα οποία ανήκουν στην ίδια οικογένεια, έκαστο των οποίων κατέχει το 10% των εταιρικών μεριδίων της εν λόγω εταιρίας, αλλά προπάντων τα πρόσωπα αυτά, όπως επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Columbus, ενεργούν σε συνεννόηση μεταξύ τους και εκπροσωπούνται στη γενική συνέλευση των εταίρων της εταιρίας από ένα μόνον πρόσωπο. Κατά συνέπεια, οι οκτώ αυτοί εταίροι φαίνονται ικανοί να ασκούν, από κοινού, αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της Columbus. Στο πλαίσιο αυτό, η ενδεχόμενη προσβολή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων θα ήταν, απλώς, συνέπεια του προβαλλόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

56. Κατόπιν όλων των ανωτέρω παρατηρήσεων και ελλείψει παροχής εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου ακριβών στοιχείων, ώστε να προσδιοριστεί με βεβαιότητα ποια από τις προαναφερθείσες δύο ελευθερίες θίγεται κατεξοχήν εν προκειμένω, νομοθεσία όπως αυτή της κύριας δίκης επιβάλλεται αναμφίβολα να εξεταστεί υπό το πρίσμα τόσο του άρθρου 52 όσο και του άρθρου 73 Β της Συνθήκης ΕΚ.

57. Πάντως, έχω τη γνώμη ότι στην προκειμένη περίπτωση η εφαρμογή οποιασδήποτε από τις εν λόγω διατάξεις θα κατέληγε στο ίδιο αποτέλεσμα. Ως εκ τούτου, προτείνω η ανάλυση της υπό κρίση υποθέσεως να πραγματοποιηθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ, έχοντας κατά νου ότι παρόμοια συλλογιστική θα ίσχυε και όσον αφορά το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ΕΚ.

Γ — Επί της υπάρξεως εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως

58. Η βασική δυσκολία της υπό κρίση υποθέσεως έγκειται στη δυνατότητα ή μη χαρακτηρισμού μιας ρυθμίσεως, όπως αυτής του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, ως εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

59. Η Columbus και η Βελγική Κυβέρνηση θεωρούν ότι το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG αποτρέπει τους Γερμανούς υπηκόους από το να εγκατασταθούν στο κράτος μέλος της επιλογής τους, δεδομένου ότι η μέθοδος του συμψηφισμού τυγχάνει εφαρμογής μόνο όταν τα εισοδήματα που πραγματοποιούν οι Γερμανοί υπήκοοι έχουν τον χαρακτήρα των λεγόμενων «παθητικών» εισοδημάτων, προερχομένων από κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από εκείνον που προβλέπουν οι διατάξεις του AStG.

60. Αντίθετα, τα υπόλοιπα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, ήτοι η

Γερμανική, η Ολλανδική, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι η ρύθμιση του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG αποκαθιστά την ίση μεταχείριση από φορολογικής απόψεως καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα, όπως εκείνη των εταίρων της Columbus και αμιγώς εσωτερικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τα εν λόγω μέρη, κατ' αυτό τον τρόπο, δεν υφίσταται κανένα εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

61. Είναι σκόπιμο να υπομνηστεί ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία αναγνωρίζεται στους κοινοτικούς υπηκόους από το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης για τους δικούς της υπηκόους¹⁹ ή για τους υπηκόους άλλων κρατών μελών οι οποίοι κατοικούν στο έδαφός της²⁰.

62. Μολονότι οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης έχουν ως κύριο σκοπό, βάσει του γράμματός τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, το Δικασ-

19 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 40), καθώς και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προαναφερθείσα (σκέψη 41).

20 — Βλ. απόφαση Baars, προαναφερθείσα (σκέψη 29).

στήριο έχει δεχθεί ότι απαγορεύουν επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του²¹.

63. Επιπλέον, η απαγόρευση θεσπίσεως από τα κράτη μέλη περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως ισχύει και για τις φορολογικές διατάξεις. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, μολοντί στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει, αυτός καθαυτός, στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που διατηρούν²².

64. Έτσι, προκειμένου περί περιορισμών που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία του κράτους μέλους καταγωγής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης απαγορεύουν την εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση, προς αποτροπή του κινδύνου φοροαποφυγής σε περίπτωση μεταφοράς από φορολογούμενο της φορολογικής του κατοικίας εκτός του εν λόγω κράτους μέλους, μηχανισμού φορολογήσεως των υπεραξιών που δεν έχουν ακόμη πράγματι αντληθεί, όταν οι υπεραξίες φορολογούμενου που κατοικεί στο εν λόγω κράτος

μέλος φορολογούνται μόνον εφόσον πράγματι αντλήθηκαν. Κατά το Δικαστήριο, μολοντί η επίδικη στην εν λόγω υπόθεση εθνική νομοθεσία δεν απαγόρευε στους φορολογούμενους να ασκήσουν το δικαίωμά τους εγκαταστάσεως, εντούτοις «μπορούσε να περιορίσει την άσκηση του δικαιώματος αυτού, λειτουργώντας, τουλάχιστον, αποτρεπτικά για τους φορολογούμενους που επιθυμούν να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος»²³. Το Δικαστήριο έκρινε, έτσι, ότι η διακριτική μεταχείριση ως προς τη φορολόγηση των υπεραξιών ήταν «σε θέση να αποτρέψει τον φορολογούμενο από το να προβεί στη μεταφορά της κατοικίας του εκτός του εν λόγω κράτους μέλους» και, συνεπώς, ήταν ικανή να παρεμποδίσει την ελευθερία εγκαταστάσεως²⁴.

65. Πιο πρόσφατα, με την προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, έκρινε σε σχέση με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση που απορρέει από τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ και το μειονέκτημα που δημιουργείται εξ αυτής για τις ημεδαπές εταιρίες που έχουν θυγατρική για την οποία ισχύει εντός άλλου κράτους μέλους χαμηλότερη φορολογία μπορούν να παρεμποδίσουν την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως τέτοιων εταιριών, αποθαρρύνοντάς τες να συστήσουν, να αποκτήσουν ή να διατηρήσουν θυγατρική σε κράτος μέλος εντός του οποίου αυτή φορολογείται ηπιότερα, έτσι ώστε αποτελούν περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως²⁵.

21 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, Daily Mail και General Trust (Συλλογή 1988, σ. 5483, σκέψη 16), της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21), De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα, (σκέψη 42), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 31) (η υπογράμμιση δική μου).

22 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις de Lasteyrie du Saillant, (σκέψη 44), Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (σκέψη 40), καθώς και Denkvit Internationaal και Denkvit France (σκέψη 18). Βλ., επίσης, από την πρόσφατη νομολογία σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres (Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 15 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23 — Απόφαση De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα, (σκέψη 45) (η υπογράμμιση δική μου).

24 — Ibidem, (σκέψεις 46 έως 48) (η υπογράμμιση δική μου). Βλ. επίσης απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψεις 34 έως 39).

25 — Σκέψη 46 (η υπογράμμιση δική μου).

66. Η εν λόγω απόφαση, για την οποία θα γίνει εκτενέστερα λόγος με τις προτάσεις μου, παρουσιάζει ασφαλώς ενδιαφέρον για την υπό κρίση υπόθεση. Εξάλλου, η απόφαση αυτή αποτέλεσε το αντικείμενο ουσιαστικής συζήτησης μεταξύ των μερών κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

67. Στο στάδιο αυτό, αρκεί να αναφερθεί ότι το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, έκρινε ότι βρισκονταν σε συγκρίσιμη κατάσταση, αφενός, η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία μιας θυγατρικής εγκατεστημένης σε κράτος μέλος στο οποίο η φορολογία επί των κερδών ήταν χαμηλότερη από τη φορολογία που επιβάλλει το Ηνωμένο Βασίλειο και ως προς τις οποίες η νομοθεσία περί των ΕΑΕ του κράτους αυτού είχε εφαρμογή και, αφετέρου, η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία της οποίας η θυγατρική είχε ομοίως συσταθεί στο εν λόγω κράτος ή η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία της οποίας η θυγατρική ήταν εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στο οποίο η φορολογία ήταν υψηλότερη από την ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο και ως προς τις οποίες, στις δύο αυτές περιπτώσεις, η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ δεν είχε εφαρμογή.

68. Όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, η (αντικειμενική) συγκρισιμότητα καταστάσεων έχει θεμελιώδη σημασία προκειμένου να διαπιστωθεί αν η εφαρμογή ενός εθνικού κανόνα επιφέρει ρήγμα στην όμοια μεταχείριση των εν λόγω καταστάσεων, η οποία πρέπει καταρχήν να διασφαλίζεται και, συνακόλουθα, αν το εν λόγω μέτρο δύναται να παρεμποδίσει την ελευθερία εγκαταστάσεως.

69. Εν προκειμένω, τίθεται το ερώτημα αν ανάλογη συλλογιστική με αυτή που ανέπτυξε το Δικαστήριο στην εν λόγω υπόθεση, όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων των θυγατρικών μητρικών εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο, στις οποίες είχε ή όχι εφαρμογή η νομοθεσία περί των ΕΑΕ, μπορεί να μεταφερθεί στην υπό κρίση υπόθεση.

70. Αν η εκτίμηση αυτή γίνει δεκτή, όπως σας προτείνω, θα πρέπει πάντως να ληφθεί υπόψη και η σχετική με την αποφυγή της διπλής φορολογίας νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία διευκρινίστηκε σε σημαντικό βαθμό πρόσφατα, ιδίως με την απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁶.

71. Συνεπώς, κατά την άποψή μου, πρέπει να εξεταστεί η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων και της περιουσίας της Columbus σε σχέση, αφενός, με τη φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται σε εκείνους από τους εταίρους προσωπικής εταιρίας οι οποίοι δεν άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας (εσωτερική κατάσταση) και, αφετέρου, με τη φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων και της περιουσίας των εταίρων προσωπικής εταιρίας, οι οποίοι άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης εγκαταστάσεως σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στον AStG (κατάσταση με διασυνοριακό χαρακτήρα).

26 — Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, (Συλλογή 2006, σ. I-11753).

1. Σύγκριση μεταξύ της καταστάσεως των εταιρών της Columbus και μιας εσωτερικής καταστάσεως

72. Θεωρώ χρήσιμη, ιδιαίτερα για τη σαφήνεια της παρουσίας, τη διάκριση μεταξύ αποφυγής της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων του άρθρου 20, παράγραφος 2, του AStG και αποφυγής της διπλής φορολογίας της περιουσίας της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου.

α) Σύγκριση σε σχέση με την αποφυγή της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων (άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG)

73. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού —με την οποία αντικατέστησε μονομερώς η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας την προβλεπόμενη από τη μεταξύ αυτής και του Βασιλείου του Βελγίου σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μέθοδο της απαλλαγής— του επιβληθέντος σε βάρος της Columbus στο Βέλγιο φόρου με τον επιβληθέντα επί του εισοδήματος των εταιρών της φόρο οδήγησε σε σημαντική αύξηση της φορολογίας των εταιρών κατά την επίδικη φορολογική χρήση (ήτοι αυτή του 1996) σε σχέση με την προηγούμενη.

74. Η δυσμενής αυτή μεταχείριση, αντίθετα προς ό,τι επανειλημμένως ισχυρίστηκε η Columbus, δεν μπορεί να συνιστά, αυτή καθαυτή, περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

75. Συγκεκριμένα, το κοινοτικό δίκαιο δεν εγγυάται σε ένα τομέα, ο οποίος παραμένει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, την αδιάκοπη εφαρμογή και διατήρηση της ίδιας μεταχειρίσεως υπέρ του ίδιου φορολογουμένου. Αν συνέβαινε αυτό, τα κράτη μέλη δεν θα μπορούσαν, για παράδειγμα, να τροποποιήσουν τη βάση επιβολής ή τον συντελεστή των άμεσων φόρων τους. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου αυτό είναι αδύνατο. Το γεγονός ότι η φορολογική μεταχείριση των εταιρών της Columbus τροποποιήθηκε μονομερώς με τη θέσπιση παρεκκλίσεως στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου σχετίζεται με (ενδεχόμενη) σύγκρουση μεταξύ κανόνων του εσωτερικού και κανόνων του διεθνούς δικαίου, αλλά δεν παρουσιάζει, κατά την άποψή μου, ενδιαφέρον από την σκοπιά του κοινοτικού δικαίου. Πάντως, όπως προανέφερα με το σημείο 46 των προτάσεών μου, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί επί μιας τέτοιας συγκρούσεως κανόνων.

76. Επίσης, αντίθετα προς ό,τι φαίνεται να υποστηρίζει η Columbus, η διαφορετική μεταχείριση στο κοινοτικό δίκαιο δεν εκτιμάται με βάση τη μεταβολή των πραγματικών ή νομικών περιστατικών ως προς το ίδιο πρόσωπο. Αντίθετα, προϋποθέτει σύγκριση μεταξύ της καταστάσεως των προσώπων που άσκησαν μία από τις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη και της καταστάσεως των προσώπων που δεν επικαλέστηκαν αυτές.

77. Συναφώς, παρατηρείται ότι ούτε το αιτούν δικαστήριο, το οποίο μάλλον τείνει

να δει στην επίδικη γερμανική φορολογική ρύθμιση έναν περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως, ούτε η Columbus διαπίστωσαν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ της καταστάσεως των εταίρων αυτής και μιας εσωτερικής καταστάσεως.

78. Αντίθετα, η Γερμανική, Βελγική, Ολλανδική, Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, παρατηρούν ότι ο προβλεπόμενος από το άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG συμψηφισμός του επιβληθέντος σε βάρος της Columbus στο Βέλγιο φόρου με τον φόρο εισοδήματος των εταίρων αυτής καταλήγει στην ίδια μεταχείριση των εν λόγω εταίρων με τους Γερμανούς φορολογουμένους, εταίρους προσωπικών εταιριών φορολογικά διαφανών και εγκατεστημένων στη Γερμανία, οι οποίοι δεν άσκησαν την ελευθερία εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος.

79. Το επιχείρημα αυτό φαίνεται σωστό.

80. Υπενθυμίζεται ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ), τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

81. Εντούτοις, η διάταξη αυτή προγραμματικού χαρακτήρα²⁷ δεν έχει τύχει εφαρμογής μέχρι σήμερα. Εξάλλου, εξαιρουμένης 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 μελών²⁸, της συμβάσεως 90/436/ΕΟΚ, της 23ης Ιουλίου 1990, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων²⁹, και της οδηγίας 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις³⁰, εκ των οποίων καμία δεν είναι λυσιτελής για την υπό κρίση υπόθεση, δεν έχει θεσπισθεί μέχρι σήμερα, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, καμία διάταξη ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα δε κράτη μέλη δεν έχουν συνάψει, βάσει του άρθρου 220 ΕΚ, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ, καμία σχετική πολυμερή σύμβαση³¹.

82. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ελλείψει κοινοτικών μέτρων εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογήσεως των εισοδημάτων προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως δια της συμβατικής οδού,

27 — Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα (βλ. απόφαση Gilly, προαναφερθείσα, σκέψη 17).

28 — ΕΕ L 225, σ. 6.

29 — ΕΕ L 225, σ. 10.

30 — ΕΕ L 157, σ. 38.

31 — Βλ., μεταξύ άλλων, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, προαναφερθείσα απόφαση Kerckhaert και Morres, σκέψη 22, και, όσον αφορά το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 51).

η διπλή φορολόγηση³². Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε εξ αρχής ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων, να καθορίζουν τα κριτήρια για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας³³. Με μεταγενέστερες αποφάσεις, το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι η ελευθερία αυτή που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη καταλαμβάνει και τα μέτρα που θεσπίζονται μονομερώς³⁴.

83. Ωστόσο, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κοινοτικούς κανόνες³⁵.

84. Συνεπώς, η νομολογία του Δικαστηρίου στην παρούσα φάση διακρίνει μεταξύ, αφενός, της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, από τις νομοθεσίες των οποίων ενδέχεται να προκύπτουν διαφορές ως προς τη φορολογική μεταχείριση, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας και, αφετέρου, της ασκήσεως της φορολογικής εξουσίας από τα κράτη μέλη, συμπεριλαμβανόμενων των περιπτώσεων κατά τις οποίες η εξουσία αυτή αποτελεί απόρροια προηγούμενης μονομερούς ή διμερούς κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, σε σχέση με την οποία τα κράτη μέλη υποχρεούνται να συμμορφώνονται προς τους κοινοτικούς κανόνες³⁶.

85. Από τη διχοτόμηση αυτή φαίνεται να προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διατηρούν όχι μόνον, αφενός, τη δυνατότητα να μην αποτρέψουν τη διπλή φορολογία³⁷, αλλά και, αφετέρου, την επιλογή του μηχανισμού για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, γεγονός το οποίο, καταρχήν, τους παρέχει, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα επιλογής είτε της μεθόδου της απαλλαγής είτε της μεθόδου του συμψηφισμού των επιβληθέντων εντός άλλου κράτους μέλους φόρων.

86. Συναφώς παρατηρείται ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι δεν είναι παράλογο το να εμπνέονται τα κράτη μέλη από τη διεθνή πρακτική και, μεταξύ άλλων, από το υπόδειγμα συμβάσεων που κατάρτισε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)³⁸. Από το άρθρο 23 του

32 — Αποφάσεις Gilly, προαναφερθείσα, σκέψεις 24 και 30, και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 93), όσον αφορά το άρθρο 48 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 39 ΕΚ). Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57), όσον αφορά τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 47), όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

33 — Αποφάσεις Gilly, προαναφερθείσα (σκέψεις 24 έως 30), Saint-Gobain ZN, προαναφερθείσα (σκέψη 57), de Groot, προαναφερθείσα (σκέψη 93), της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (Συλλογή 2006, σ. I-9461, σκέψη 54), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, προαναφερθείσα (σκέψη 52) (η υπογράμμιση δική μου).

34 — Όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, προαναφερθείσα απόφαση van Hilten-van der Heijden (σκέψη 47), και όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως προαναφερθείσες αποφάσεις N (σκέψη 44), καθώς και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (σκέψη 52).

35 — Αποφάσεις de Groot, (σκέψη 94) και FKP Scorpio Konzertproduktionen (σκέψη 55).

36 — Απόφαση de Groot, προαναφερθείσα (σκέψεις 93 και 94).

37 — Βλ., μεταξύ άλλων, συναφώς, απόφαση Keckhaert και Mogges, προαναφερθείσα, (σκέψη 24), όσον αφορά την εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης (νυν άρθρο 56 ΕΚ) δεν απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας πλήττονται με ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος τα μερίσματα από μετοχές εταιριών εγκατεστημένων είτε σε αυτό το κράτος μέλος είτε σε άλλο, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου.

38 — Βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Gilly (σκέψεις 30 και 31) και Saint-Gobain ZN (σκέψη 57).

υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία προκύπτει ότι η μέθοδος του συμψηφισμού και η μέθοδος της απαλλαγής αποτελούν έγκυρους μηχανισμούς για την αποφυγή ή τη μείωση της διπλής φορολογίας.

87. Το Δικαστήριο έχει κληθεί, επίσης, να αποφανθεί επί διαφόρων υποθέσεων στο πλαίσιο των οποίων οι επίδικες φορολογικές νομοθεσίες των κρατών μελών υιοθετούσαν τη μία ή την άλλη μέθοδο, χωρίς να διατυπώσει παρατηρήσεις επί της νομιμότητας, αυτής καθεαυτήν, των εν λόγω μεθόδων ή της επιλογής κάποιας εξ αυτών από απόψεως κοινοτικού δικαίου³⁹.

88. Εντούτοις, από τη διχοτόμηση που περιγράφηκε ανωτέρω με το σημείο 84 των προτάσεών μου προκύπτει ότι, ανεξάρτητα από τον μηχανισμό που υιοθετείται για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται με τις απορρέουσες από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας απαιτήσεις, στο μέτρο που δεν επιτρέπεται να ασκούν τη φορολογική τους εξουσία κατά τρόπο που να καταλήγει σε διαφορετική μεταχείριση αντικειμενικά συγκρίσιμων καταστάσεων.

89. Έτσι, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε ένα κράτος μέλος να εφαρμόζει, για την αποφυγή της αλληπάλληλης φορολόγησης των μερισμάτων που λαμβάνει μια ημεδαπή

εταιρία, κανόνες περί φορολογικής απαλλαγής των εν λόγω μερισμάτων όταν αυτά καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρία, και σύστημα συμψηφισμού όταν αυτά καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία, υπό τον όρον ότι η εφαρμογή του συστήματος του συμψηφισμού είναι, στην περίπτωση αυτή, σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο⁴⁰.

90. Προκειμένου αυτή η εφαρμογή του συστήματος συμψηφισμού να θεωρηθεί συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι πρέπει, καταρχάς, το κράτος μέλος να μη φορολογεί τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης με συντελεστή υψηλότερο από αυτόν που ισχύει για τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης. Περαιτέρω, το κράτος μέλος πρέπει να αποφεύγει την αλληπάλληλη φορολόγηση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, επιτρέποντας τον συμψηφισμό του φόρου που κατέβαλε η αλλοδαπή διανέμουσα εταιρία με τον φόρο που βαρύνει την ημεδαπή δικαιούχο εταιρία και μέχρι το ύψος του φόρου αυτού⁴¹.

91. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι αυτό καθαυτό το γεγονός ότι, συγκρινόμενο προς ένα σύστημα απαλλαγής, το σύστημα συμψηφισμού επιβάλλει στους φορολογουμένους πρόσθετα διοικητικά βάρη (αφού απαιτείται να αποδειχθεί το ύψος του φόρου που πράγματι καταβάλλεται στο κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας

39 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477).

40 — Απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, προαναφερθείσα (σκέψεις 48 και 49).

41 — *Ibidem* (σκέψεις 48 έως 50).

εταιρίας) δεν μπορεί να θεωρηθεί διαφορετική μεταχείριση που παραβιάζει την ελευθερία εγκατάστασης, διότι τα ιδιαίτερα διοικητικά βάρη που επιβάλλονται στις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης αποτελούν εγγενές στοιχείο της λειτουργίας ενός συστήματος πίστωσης φόρου⁴².

92. Στην υπό κρίση υπόθεση, επισημαίνεται ότι τόσο στην περίπτωση των εταιρών της Columbus, όσο και στην περίπτωση των κατοικούντων στη Γερμανία εταιρών προσωπικών εταιριών εγκατεστημένων στη Γερμανία, τα κέρδη που πραγματοποιεί η προσωπική εταιρία διανέμονται απευθείας στους εταίρους και θεωρούνται ως εισοδήματα αυτών. Επιπλέον, τα κέρδη αυτά φορολογούνται κατά το ίδιο οικονομικό έτος και με τον ίδιο συντελεστή στη Γερμανία.

93. Με την εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού, ο επιβληθείς στο Βέλγιο φόρος επί των κερδών που πραγματοποίησε η Columbus υπόκειται σε πίστωση φόρου υπέρ των εταιρών της στη Γερμανία, η οποία αντιστοιχεί στον φόρο που η εταιρία κατέβαλε στο Βέλγιο. Ενώ μέχρι την επίδικη οικονομική χρήση η εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου εξασφάλιζε στους εταίρους της Columbus απαλλαγή στη Γερμανία από τον φόρο επί των πραγματοποιηθέντων στο Βέλγιο κερδών, η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού, αρχής γενομένης από την εν λόγω χρήση, καταλήγει να εξουδετερώνει το φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο απολάμβαναν προη-

γουμένως οι εν λόγω εταίροι σε σχέση με τους εταίρους προσωπικών εταιριών που έχουν όλο την κατοικία τους στη Γερμανία και οι οποίοι δεν επικαλέστηκαν την προβλεπόμενη από τη Συνθήκη ελευθερία εγκαταστάσεως.

94. Έτσι, όσον αφορά τη σύγκριση της κατάστασης των εταιρών της Columbus με την κατάσταση των εταιρών προσωπικής εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία, ο συμψηφισμός του επιβληθέντος σε βάρος της Columbus στο Βέλγιο φόρου με τους οφειλόμενους από τους εταίρους φόρους εισοδήματος στη Γερμανία διασφαλίζει την ίση φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων αλλοδαπής και των εισοδημάτων γερμανικής προελεύσεως.

95. Βεβαίως, επισημαίνεται ότι η διαπίστωση αυτή ισχύει μόνον υπό την προϋπόθεση ότι κατά τη σύγκριση των επίμαχων καταστάσεων λαμβάνονται υπόψη αποκλειστικά τα «εισοδήματα από επενδύσεις», κατά την έννοια του άρθρου 8 του AStG. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τα εισοδήματα που δεν έχουν αυτή τη μορφή, υπερισχύει η αρχή της απαλλαγής από τον φόρο των εισοδημάτων που πραγματοποίησε στην αλλοδαπή η προσωπική εταιρία, δυνάμει των διατάξεων της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου.

96. Αυτή η απαλλαγή των εισοδημάτων που δεν έχουν τη μορφή εισοδημάτων από επενδύσεις ενισχύει μάλλον την εγκατάσταση ή τις επενδύσεις στην αλλοδαπή

σε σχέση με τις πραγματοποιούμενες στην ημεδαπή. Εντούτοις, η χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων αποφυγής της διπλής φορολογίας, ανάλογα με τη φύση των επίμαχων εισοδημάτων, δεν μπορεί να αποτελέσει, αυτή καθαυτή, αντικείμενο κριτικής. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, όπως τα κράτη μέλη εξακολουθούν να διατηρούν την αρμοδιότητα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου⁴³, πρέπει, ομοίως, κατά την άποψή μου, να έχουν τη δυνατότητα επιλογής διαφορετικών μεθόδων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ανάλογα με τη φύση των εισοδημάτων, αρκεί να τηρούν τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία διατάξεις της Συνθήκης. Εν προκειμένω, πάντως, όπως ανέφερα προηγουμένως, ο συμψηφισμός του επιβληθέντος επί των κερδών της Columbus φόρος με τον φόρο εισοδήματος των εταιρών αυτής, κατοίκων Γερμανίας, διασφαλίζει την ίση μεταχείριση με μια συγκρίσιμη εσωτερική κατάσταση.

97. Βεβαίως, η μέθοδος του συμψηφισμού, αντίθετα προς τη μέθοδο της απαλλαγής, συνεπάγεται για τους εταίρους της Columbus πρόσθετα διοικητικά βάρη. Εντούτοις, τα εν λόγω βάρη, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στο πλαίσιο της προαναφερθείσας υποθέσεως *Test Claimants in the FII Group Litigation*, είναι σύμφυτα με την εφαρμογή του εν λόγω μηχανισμού αποφυγής της διπλής φορολογίας.

98. Στο πλαίσιο αυτό, η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν φαίνεται να

οδηγεί σε διαφορετική μεταχείριση των εταίρων της Columbus σε σχέση με τους Γερμανούς φορολογουμένους, εταίρους μιας εγκατεστημένης στη Γερμανία προσωπικής εταιρίας, οι οποίοι εισπράττουν εισοδήματα της ίδιας μορφής και οι οποίοι δεν έχουν ασκήσει την προβλεπόμενη από τη Συνθήκη ελευθερία εγκαταστάσεως.

β) Σύγκριση σε σχέση με την αποφυγή της διπλής φορολογίας της περιουσίας (άρθρο 20, παράγραφος 3, του AStG)

99. Όπως ακριβώς και ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος περιουσίας βασίζεται στη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στον φόρο. Το ύψος του φόρου καθορίζεται με βάση την περιουσία που διαθέτει κατά τον κρίσιμο χρόνο ο υποκείμενος στον φόρο.

100. Εντούτοις, ο φόρος περιουσίας διαφέρει από τον φόρο εισοδήματος κατά το ότι ορισμένα μόνο κράτη τον εφαρμόζουν⁴⁴.

101. Έτσι, κατά την επίδικη στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης οικονομική χρήση, το Βασίλειο του Βελγίου δεν επέβαλε

43 — Βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation* (σκέψη 47).

44 — Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, μόνον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Γαλλική Δημοκρατία, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, η Δημοκρατία της Φινλανδίας και το Βασίλειο της Σουηδίας επέβαλαν φόρο επί της περιουσίας των φυσικών προσώπων. Έκτοτε, τα κράτη μέλη αυτά, με εξαίρεση το Βασίλειο της Ισπανίας, τη Γαλλική Δημοκρατία και το Βασίλειο της Σουηδίας, τον κατήργησαν.

κανένα φόρο επί της περιουσίας, ούτε επί του ενεργητικού των μόνιμων εγκαταστάσεων, ενώ η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επέβαλε, για τελευταία φορά, φόρο περιουσίας επί του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων των Γερμανών φορολογούμενων, οπουδήποτε κι αν βρίσκονται αυτά⁴⁵.

102. Δυνάμει της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου, η περιουσία που αποτελείται από τα στοιχεία του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως φορολογείται στο κράτος στο οποίο έχει την έδρα της η εγκατάσταση αυτή, η δε διπλή φορολόγηση των εν λόγω στοιχείων αποφεύγεται, όσον αφορά την περιουσία των Γερμανών φορολογούμενων, με την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται στη Γερμανία⁴⁶.

103. Δεδομένου ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν επιβάλλει φόρο περιουσίας, τα στοιχεία ενεργητικού της Columbus έτυχαν, συνεπώς, πλήρους απαλλαγής από τον φόρο περιουσίας, κατ' εφαρμογή της συναφθείσας μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών συμβάσεως.

104. Βασιζόμενη στο άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG, κατά το μέρος που αφορά τη φορολογία εισοδημάτων από επενδύσεις των εταίρων της Columbus, η παράγραφος 3 του εν λόγω άρθρου αντικαθιστά τη μέθοδο

της απαλλαγής του επιβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου με τη μέθοδο του συμψηφισμού, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως από τα οποία προέρχονται εισοδήματα από επενδύσεις για την περιουσία των Γερμανών φορολογούμενων. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω μηχανισμός εντάσσει στον υπολογισμό του φόρου περιουσίας των εταίρων της Columbus τα στοιχεία του ενεργητικού αυτής από τα οποία προέρχονται εισοδήματα από επενδύσεις, κατά την έννοια του AStG.

105. Έτσι, η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού είχε ως συνέπεια τη φορολόγηση στη Γερμανία, στο πλαίσιο της φορολογίας της περιουσίας των εταίρων της Columbus, των στοιχείων του ενεργητικού της εταιρίας, από τα οποία προήλθαν εισοδήματα από επενδύσεις, κατά την έννοια του AStG.

106. Όπως και στο πλαίσιο της αναλύσεώς μου σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος, θεωρώ ότι η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού στην επίδικη στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης περίπτωση δεν είχε ως συνέπεια τη διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με παρόμοια περίπτωση στο εθνικό έδαφος. Πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις, οι εταίροι της μόνιμης εγκατάστασης καταβάλλουν τον ίδιο φόρο, του οποίου η βάση επιβολής και ο φορολογικός συντελεστής είναι ίδιοι.

45 — Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ο φόρος αυτός ανερχόταν για τα φυσικά πρόσωπα σε 0,5% της φορολογητέας περιουσίας η οποία περιλαμβάνει στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων.

46 — Βλ. τα άρθρα 22 και 23 της εν λόγω συμβάσεως.

γ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

107. Κατόπιν των προεκτεθέντων, διάταξη όπως η του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG δεν φαίνεται να συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως, εφόσον η εν λόγω εκτίμηση περιορίζεται στη σύγκριση μεταξύ Γερμανών υπηκόων που άσκησαν την ελευθερία εγκαταστάσεως και Γερμανών υπηκόων που δεν επικαλέστηκαν την ελευθερία αυτή.

108. Εντούτοις, όπως τόνισα με τα σημεία 67 έως 70 των προτάσεών μου, υπό το φως της αποφάσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas είναι σκόπιμο να εξετασθεί, επίσης, αν κάποιο εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως των Γερμανών υπηκόων απορρέει από τη διαφορετική μεταχείριση που εισάγει το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG μεταξύ μιας καταστάσεως όπως εκείνης των εταιρών της Columbus και μιας καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα, ήτοι, πιο συγκεκριμένα, όταν η ελευθερία εγκαταστάσεως ασκείται σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στον AStG.

2. Σύγκριση μεταξύ της καταστάσεως των εταιρών της Columbus και μιας καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα

109. Πριν εξετάσω τις συνέπειες της εν λόγω αποφάσεως για την υπό κρίση υπόθεση, θεωρώ χρήσιμο να υπενθυμίσω κατά τρόπο αναλυτικό την εκτίμηση στην οποία πρόβη το Δικαστήριο αναφορικά με την ύπαρξη εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως συνεπεία της εφαρμογής της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ.

α) Η απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas

110. Υπενθυμίζεται ότι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία Cadbury Schweppes είχε, μεταξύ άλλων, ιδρύσει θυγατρική στην Ιρλανδία, στο πλαίσιο του Διεθνούς Κέντρου Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών (στο εξής: ΔΚΧΥ) στο Δουβλίνο, για την οποία, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ίσχυε φορολογικός συντελεστής 10%. Η εν λόγω θυγατρική είχε συσταθεί με μοναδικό σκοπό την υπαγωγή στο φορολογικό καθεστώς του ΔΚΧΥ των κερδών που συνδέονται με τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες εντός του ομίλου Cadbury Schweppes. Οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησαν από την Cadbury Schweppes να καταβάλει ποσό άνω των 8 638 633,54 GBP ως φόρο εταιριών επί των κερδών που πραγματοποίησε η θυγατρική της στην Ιρλανδία, κατ' εφαρμογή της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ.

111. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει μίαν εξαίρεση από τον γενικό κανόνα που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατά τον οποίο ημεδαπή εταιρία δεν φορολογείται για τα κέρδη της θυγατρικής της κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής τους. Πιο συγκεκριμένα, κατά τον γενικό κανόνα που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, εταιρία εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος, η οποία ιδρύει θυγατρική στο κράτος αυτό, δεν φορολογείται ούτε για τα κέρδη της θυγατρικής της, ούτε για τα μερίσματα τα οποία η εν λόγω θυγατρική της διένειμε. Ομοίως κατά τον γενικό κανόνα, εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία ιδρύει θυγατρική σε άλλο κράτος μέλος, φορολογείται μεν για τα μερίσματα που διανέμει η εν λόγω θυγατρική, πλην όμως τυγχάνει πίστωσης φόρου, ανάλογης με τον φόρο που κατέβαλε η εν λόγω θυγατρική κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής των κερδών στην αλλοδαπή. Κατά παρέκκλιση, όμως, από τον προαναφερθέντα γενικό κανόνα, η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ προβλέπει, καταρχήν, ότι η ημεδαπή εταιρία φορολογείται για τα κέρδη της θυγατρικής της που είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος το οποίο επιβάλλει «χαμηλότερη φορολογία», ήτοι φόρο μικρότερο από τα τρία τέταρτα του ποσού του φόρου που θα καταβαλλόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των φορολογητέων κερδών, όπως αυτά θα υπολογίζονταν στο πλαίσιο επιβολής φορολογίας εντός του κράτους μέλους αυτού.

112. Υπό το πρίσμα των περιστάσεων αυτών, το Δικαστήριο χαρακτήρισε τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ ως εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

113. Με τις σκέψεις 43 έως 45 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο επισήμανε τη διαφορετική μεταχείριση που υφίστατο με-

ταξύ, αφενός, εταιρίας εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία έχει ιδρύσει ΕΑΕ (θυγατρική) σε κράτος μέλος στο οποίο αυτή υπέκειτο σε χαμηλότερη φορολογία κατά την έννοια της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ και, αφετέρου, εταιρίας εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία είτε ελέγχει θυγατρική στο ίδιο κράτος είτε έχει ιδρύσει ελεγχόμενη εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο η θυγατρική αυτή δεν υπόκειται σε χαμηλότερη φορολογία κατά την έννοια της νομοθεσίας περί των ΕΑΕ. Συγκεκριμένα, ενώ στην πρώτη περίπτωση τα πραγματοποιηθέντα από την ΕΑΕ κέρδη διανέμονταν στην εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία, η οποία εφορολογείτο για τα κέρδη αυτά, στις άλλες δύο περιπτώσεις, η ημεδαπή εταιρία δεν εφορολογείτο για τα κέρδη της ελεγχόμενης θυγατρικής, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί του φόρου εταιριών. Κατά το Δικαστήριο, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δημιουργεί φορολογικό μειονέκτημα για την ημεδαπή εταιρία στην οποία εφαρμόζεται η νομοθεσία περί των ΕΑΕ, στο μέτρο που κατ'εφαρμογή μιας τέτοιας νομοθεσίας η ως άνω ημεδαπή εταιρία φορολογείται για τα κέρδη άλλου νομικού προσώπου, ανεξαρτήτως του ότι μια τέτοια ημεδαπή εταιρία δεν καταβάλλει φόρο υψηλότερο από εκείνον που θα έπληττε τα επίδικα κέρδη αν αυτά ήταν κέρδη θυγατρικής εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο.

114. Όπως προαναφέρα, παρατηρείται με ενδιαφέρον ότι η προϋπόθεση, στην οποία βασίζεται το Δικαστήριο για να χαρακτηρίσει τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ περιοριστική της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αφορά όχι μόνον την εντελώς συνηθισμένη σύγκριση μεταξύ μιας καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα και μιας εσωτερικής καταστάσεως. Στηρίζεται, επίσης, στη λιγότερο συνηθισμένη σύ-

γκριση μεταξύ δύο καταστάσεων με διασυννοριακό χαρακτήρα, ανάλογα με το αν η ημεδαπή εταιρία έχει ιδρύσει ελεγχόμενη εταιρία σε άλλο, εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει χαμηλότερο ή υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από τον προβλεπόμενο στη βρετανική νομοθεσία περί των ΕΑΕ.

115. Ο λόγος εισαγωγής του δεύτερου αυτού σκέλους του κριτηρίου συγκρίσεως (καταστάσεις με διασυννοριακό χαρακτήρα οι οποίες συγκρίνονται μεταξύ τους), περί του οποίου η απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas ουδέν αναφέρει, ανευρίσκεται προφανώς στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger στην εν λόγω υπόθεση.

116. Με τις προτάσεις του, ο γενικός εισαγγελέας ανέφερε ότι δεν αντιλαμβάνεται τον λόγο για τον οποίο, αντίθετα προς τα επιχειρήματα που προέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βορείου Ιρλανδίας, η κατάσταση της Cadbury Schweppes δεν μπορούσε να συγκριθεί με αυτή ημεδαπών εταιριών οι οποίες, επίσης, άσκησαν το δικαίωμα εγκαταστάσεως ιδρύοντας θυγατρικές σε κράτη μέλη στα οποία ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ. Συναφώς, ο γενικός εισαγγελέας απέρριψε ομοίως το επιχειρήμα κατά το οποίο η διαφορά των φορολογικών συντελεστών επί των κερδών των εταιριών, οι οποίοι ισχύουν στα κράτη μέλη, αποτελεί αντικειμενική διαφορά η οποία δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση σύμφωνα με τη νομοθεσία περί των ΕΑΕ. Κατά την άποψη του γενικού εισαγγελέα, αν η θέση αυτή γινόταν δεκτή, τούτο θα ισοδυναμούσε με

αποδοχή του ότι ένα κράτος μέλος έχει δικαίωμα, χωρίς να παραβιάζει τους κανόνες της Συνθήκης, να επιλέγει τα άλλα κράτη μέλη εντός των οποίων οι εθνικές εταιρίες του μπορούν να συστήσουν θυγατρικές, επωφελούμενες του φορολογικού συστήματος που ισχύει εντός του κράτους υποδοχής. Όμως, μια τέτοια λύση θα οδηγούσε προφανώς σε αποτέλεσμα αντίθετο προς την ίδια την έννοια της «ενιαίας αγοράς». Ως εκ τούτου, ο γενικός εισαγγελέας Léger υποστήριξε ότι μόνη η διαφορετική μεταχείριση σε συνάρτηση με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει εντός του κράτους μέλους εγκαταστάσεως αρκούσε για να θεωρηθεί ότι το προβλεπόμενο από τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ καθεστώς αποτελεί εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως⁴⁷.

117. Ο κίνδυνος κατατμήσεως της κοινής αγοράς, τον οποίο εγκυμονούν εθνικές διατάξεις όπως αυτές του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ, φαίνεται ότι αποτελεί την αφετηρία της εκ μέρους του Δικαστηρίου παραδοχής της αντικειμενικής συγκρισιμότητας μεταξύ, αφενός, της καταστάσεως ημεδαπής εταιρίας η οποία έχει ιδρύσει θυγατρική σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ και, αφετέρου, της καταστάσεως ημεδαπών εταιριών οι οποίες έχουν ιδρύσει θυγατρική σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στην ίδια αυτή νομοθεσία. Πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις, πρόκειται για εταιρία η οποία προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμά της εγκαταστάσεως στο κράτος μέλος της επιλογής της.

47 — Βλ. προτάσεις της 2ας Μαΐου 2006 στο πλαίσιο της υποθέσεως Cadbury και Cadbury Scheppes Schweppes Overseas (σημεία 78 έως 83).

118. Η εν λόγω λύση δεν φαίνεται επιλήψιμη αυτή καθαυτή. Εξάλλου, αποδεικνύεται ότι αυτή συνάδει με την ύπαρξη μιας εσωτερικής αγοράς, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ΕΚ), περιλαμβάνεται στη δράση της Κοινότητας. Εντούτοις, η προσέγγιση που υιοθέτησε το Δικαστήριο δημιουργεί δύο ειδών δυσκολίες.

119. Πρώτον, δεν είναι εντελώς σαφές αν τα δύο σκέλη του κριτηρίου συγκρίσεως, το οποίο χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, εφαρμόζονται διαζευκτικά ή σωρευτικά. Με άλλα λόγια, θα μπορούσε να τεθεί το ερώτημα αν η προβλεπόμενη στην εθνική νομοθεσία του κράτους μέλους κατοικίας του φορολογούμενου διαφορετική μεταχείριση, η οποία έχει εφαρμογή αποκλειστικά σε δύο καταστάσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα, αρκεί για να γίνει δεκτή η ύπαρξη περιορισμού στην ελευθερία εγκαταστάσεως⁴⁸.

120. Υπό το πρίσμα των προαναφερθεισών προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Léger και από την ανάγνωση των σκέψεων 44 και 45 της αποφάσεως του Δικαστηρίου, φαίνεται ότι στο εν λόγω ερώτημα θα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

48 — Η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αποκλειστικά, μιας εσωτερικής καταστάσεως και μιας καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα, εφόσον οι επίμαχες καταστάσεις είναι συγκρίσιμες, θα ήταν, εννοείται, αντίθετη προς την ελευθερία εγκαταστάσεως. Αυτό το σκέλος της εναλλακτικής δυνατότητας δεν θέτει ιδιαίτερο πρόβλημα.

121. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι το Δικαστήριο, στις σκέψεις αυτές της επίμαχης αποφάσεως, χρησιμοποίησε το διαζευκτικό «ή» κατά τον προσδιορισμό των δύο περιπτώσεων με τις οποίες έπρεπε να συγκριθεί η κατάσταση της υποκείμενης στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ ημεδαπής εταιρίας, φαίνεται να ενισχύει την ανάλυση στην οποία προέβη ο γενικός εισαγγελέας Léger με τις προτάσεις του. Αν αυτή είναι η προσέγγιση που επιθυμεί να υιοθετήσει το Δικαστήριο, το γεγονός αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως καταστάσεων οι οποίες, βάσει της συγκρίσεως και μόνο μεταξύ μιας καταστάσεως με στοιχεία διασυνοριακού χαρακτήρα και μιας εσωτερικής καταστάσεως του κράτους μέλους κατοικίας, δεν θα σχετίζονταν με την ελευθερία εγκαταστάσεως ή δεν θα συνιστούσαν περιορισμό της εν λόγω ελευθερίας.

122. Δεύτερον και συναφώς, αν υποθεθεί ότι μόνη η θεσπιζόμενη από το κράτος μέλος κατοικίας του φορολογούμενου διαφορετική μεταχείριση δύο καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα αρκεί για τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού μέτρου ως περιορισμού στην ελευθερία εγκαταστάσεως, τίθεται το ερώτημα αν η προσέγγιση αυτή μπορεί να επεκταθεί σε κατάσταση η οποία, μολονότι παρουσιάζει ομοιότητες με τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, εντούτοις, διαφοροποιείται από πολλές απόψεις, μεταξύ άλλων όσον αφορά τη φύση του επίδικου φορολογικού μέτρου, ήτοι ενός μέτρου το οποίο αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας.

123. Τα δύο αυτά ζητήματα τίθενται ακριβώς στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως.

124. Ως εκ τούτου, προχωρώ στις συνέπειες που μπορούν να συναχθούν για την υπό κρίση υπόθεση από την εκτίμηση στην οποία πρόβη το Δικαστήριο με τις σκέψεις 43 και 45 της προαναφερθείσας αποφάσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas.

β) Σύγκριση σε σχέση με την αποφυγή της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων (άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG)

125. Όπως προανέφερα, η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 2, του AStG, προϋποθέτει πρωτίστως ότι ο επιβληθείς στην αλλοδαπή φόρος είναι χαμηλότερος από τον συντελεστή που ορίζει ο AStG, ήτοι από συντελεστή κατώτερο από 30% των κερδών. Κατά συνέπεια, το άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG δεν έχει εφαρμογή όταν τα εισοδήματα από επενδύσεις προέρχονται από μόνιμες εγκαταστάσεις Γερμανών υπηκόων, ευρισκόμενες σε κράτη μέλη στα οποία ο φορολογικός συντελεστής είναι ίσος ή ανώτερος από 30%. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, ισχύει, καταρχήν, η απαλλαγή από τον επιβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο.

126. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η διαφορά μεταξύ της φορολογικής κατάστασης των εταιρών της Columbus και της φορολογικής κατάστασης εταιρών μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης εντός κράτους μέλους στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στη γερμανική φορολογική

νομοθεσία συντελεστή, οφείλεται αποκλειστικά στη συνύπαρξη των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών. Μια τέτοια διαφορά δεν εμπίπτει, αυτή καθεαυτήν, στο πεδίο εφαρμογής των σχετικών με την ελεύθερη κυκλοφορία διατάξεων της Συνθήκης.

127. Το εν λόγω επιχείρημα δεν είναι πειστικό.

128. Συγκεκριμένα, εν προκειμένω, η δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν οφείλεται απλώς και μόνο στην εφαρμογή των διαφορετικών φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, αλλά αποτελεί απόρροια της επιλογής του Γερμανού φορολογικού νομοθέτη⁴⁹ να θέσει σε κίνηση τον μηχανισμό του συμψηφισμού του επιβληθέντος στην αλλοδαπή για τα επίδικα εισοδήματα φόρου, όταν ο φόρος αυτός είναι χαμηλότερος από τον συντελεστή του 30% που ορίζει ο AStG.

129. Κατά την άποψή μου, δεν θα συνέβαινε το ίδιο αν η εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού είχε εφαρμογή ανεξάρτητα από τον συντελεστή βάσει του οποίου φορολογούνται τα επίμαχα εισοδήματα στη Γερμανία. Στην περίπτωση αυτή, η ενδεχομένως δυσμενής μεταχείριση, συνεπεία της

49 — Βλ., υπό την ίδια έννοια, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed στην υπόθεση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, προαναφερθείσα (σημείο 39).

εφαρμογής της εν λόγω μεθόδου επί ομοίων εισοδημάτων των Γερμανών φορολογουμένων, προερχομένων από μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, θα εξηρτάτο ουσιαστικά από το ύψος του επιβαλλόμενου σε κάθε ένα από τα κράτη μέλη φόρου. Συνεπώς, θα επρόκειτο για δυσμενή μεταχείριση προερχόμενη από τη συνύπαρξη διαφορετικών φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών. Τούτο, όμως, δεν ισχύει, ασφαλώς στην υπό κρίση υπόθεση.

130. Κατά συνέπεια, τίθεται το ζήτημα αν η δυσμενής αυτή μεταχείριση συνιστά, πάντως, διαφορετική μεταχείριση απαγορευόμενη από το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ.

131. Δεν αμφισβητείται ότι μία από τις συνέπειες της εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2, του AStG —την οποία, εξάλλου, επεδίωκε ο Γερμανός νομοθέτης— είναι η εξουδετέρωση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που απολαμβάνουν οι Γερμανοί φορολογούμενοι, οι οποίοι εγκαταστάθηκαν ή επιθυμούν να εγκατασταθούν στα κράτη μέλη στα οποία ο επιβληθείς φόρος επί των εισοδημάτων από επενδύσεις σε προσωπική εταιρία, αποτελούσα μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι κατώτερος από τον συντελεστή του 30 % που ορίζει ο AStG.

132. Υπό την έννοια αυτή, όπως ανέφεραν και οι εκπρόσωποι της Columbus και της Βελγικής Κυβέρνησης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το εν λόγω εθνικό μέτρο θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι οδηγεί, όπως και εκείνο στην προαναφερθείσα υπόθεση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, στην κατάτμηση της κοινής αγοράς, καθόσον παροτρύνει τους Γερμανούς

υπηκόους να εγκαθίστανται αποκλειστικά σε κράτη μέλη στα οποία ο φορολογικός συντελεστής είναι ίδιος ή υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στις διατάξεις του AStG γερμανικό συντελεστή. Σύμφωνα με το σκεπτικό αυτό, το εν λόγω μέτρο είναι ικανό να αποτρέψει τους Γερμανούς υπηκόους από την ίδρυση, απόκτηση ή διατήρηση μόνιμης εγκαταστάσεως σε κράτος μέλος στο οποίο η εν λόγω εγκατάσταση υπόκειται σε φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο από 30 %.

133. Από την άποψη αυτή, το γεγονός ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG δεν εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εταιρών της Columbus και των εταιρών προσωπικής εταιρίας εγκατεστημένες στη Γερμανία, είναι αδιάφορο. Συγκεκριμένα, όπως ανέφερα με τα σημεία 120 και 121 των προτάσεών μου, θεωρώ ότι η προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas δύναται, υπό το πρίσμα των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Léger, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το κράτος κατοικίας δεν επιτρέπεται να περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων του σε ένα τμήμα της κοινής αγοράς, ακόμη κι αν το εν λόγω κράτος μέλος δεν αντιμετωπίζει κατά τρόπο διαφορετικό εσωτερικές καταστάσεις και καταστάσεις με διασυννοριακό χαρακτήρα. Συνεπώς, η υποχρέωση του κράτους «εξόδου» (ή, κατ' άλλη διατύπωση, κατοικίας), εν προκειμένω της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, συνίσταται στο να διασφαλίσει, πέραν της ίσης μεταχειρίσεως των υπηκόων του ανάλογα με το αν αυτοί άσκησαν ή όχι το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και το ότι αυτοί δεν αποτρέπονται καθ' οιονδήποτε τρόπο, διά της εφαρμογής φορολογικών μέτρων συμπεριλαμβανομένης, από το να εγκατασταθούν στο κράτος μέλος της επιλογής τους.

134. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μεταξύ άλλων, η Γερμανική Κυβέρνηση αντιτάχθηκε σε ένα τέτοιο συλλογισμό. Μολονότι παραδέχεται ότι το επίδικο φορολογικό μέτρο συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με το αν οι Γερμανοί υπήκοοι επιθυμούν να εγκατασταθούν ή να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος ή υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στον AStG συντελεστή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι μία τέτοια διαφορετική μεταχείριση δεν απαγορεύεται από τη Συνθήκη, δεδομένου ότι οι επίδικες καταστάσεις δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες. Συναφώς, το εν λόγω κράτος μέλος αναφέρει, μεταξύ άλλων, την απόφαση D.⁵⁰, στην οποία το Δικαστήριο αρνήθηκε να επεκτείνει την εφαρμογή διατάξεων διμερών συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω συμβάσεων.

135. Εκ πρώτης όψεως το επιχείρημα αυτό θα μπορούσε να απορριφθεί βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, η οποία, υπενθυμίζω, ότι δέχθηκε ότι ήταν αντικειμενικά συγκρίσιμες η κατάσταση μητρικής εταιρίας, εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο με θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ και η κατάσταση μητρικής εταιρίας του κράτους αυτού, με θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στην εν λόγω νομοθεσία.

136. Παρά ταύτα, αξίζει να σταθούμε λίγο περισσότερο στον συλλογισμό της Γερμανικής Κυβέρνησης.

137. Συγκεκριμένα, μολονότι διατυπώνεται λίγο διαφορετικά, το επιχείρημα αυτό φαίνεται να έχει την έννοια ότι αν γίνει δεκτός ο αντικειμενικά συγκρίσιμος χαρακτήρας δύο καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα, όπως αυτών που αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως, τούτο θα έχει ως συνέπεια ότι, εφόσον ένα κράτος μέλος εφαρμόζει, δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, τη μέθοδο της απαλλαγής για τη φορολόγηση των εισοδημάτων των υπηκόων του από επενδύσεις σε μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη εντός άλλου κράτους μέλους, το κράτος αυτό θα είναι υποχρεωμένο να επεκτείνει την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου αποφυγής της διπλής φορολογίας στις σχέσεις του με όλα τα άλλα κράτη μέλη όσον αφορά συναλλαγές της ίδιας μορφής.

138. Επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως τονίσει ότι το πεδίο εφαρμογής μιας διμερούς φορολογικής συμβάσεως περιορίζεται στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία αυτή αναφέρει⁵¹, διευκρινίζοντας ότι το γεγονός ότι τα αμοιβαία δικαιώματα και οι αμοιβαίες υποχρεώσεις έχουν εφαρμογή μόνο στα πρόσωπα που κατοικούν εντός ενός από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μέλη αποτελεί εγγενή συ-

50 — Απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03 (Συλλογή 2005, σ. I-5821).

51 — Προαναφερθείσες αποφάσεις D. (σκέψη 54) και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (σκέψη 84).

νέπεια των διμερών συμβάσεων για την πρόληψη της διπλής φορολογίας⁵².

139. Παρά την εν λόγω αρχή, το Δικαστήριο έχει, επίσης, δεχθεί ότι υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες τα πλεονεκτήματα μιας διμερούς σύμβασης μπορούν να επεκταθούν στους υπηκόους ενός κράτους, το οποίο δεν έχει την ιδιότητα του συμβαλλομένου μέρους στην εν λόγω σύμβαση.

140. Το Δικαστήριο έκρινε, έτσι, ότι προκειμένου περί σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που συνήφθη μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, η αρχή της μεταχειρίσεως ημεδαπού επιβάλλει στο κράτος μέλος που είναι συμβαλλόμενο μέρος της εν λόγω σύμβασης να χορηγεί στις μόνιμες εγκαταστάσεις των αλλοδαπών εταιριών τα πλεονεκτήματα που προβλέπει η σύμβαση, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται στις εγχώριες εταιρίες⁵³. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής, ο οποίος διαθέτει σταθερή εγκατάσταση εντός κράτους μέλους, θεωρείται ότι βρίσκεται σε αντίστοιχη κατάσταση με αυτή του φορολογουμένου που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος⁵⁴.

141. Κατά συνέπεια, ως προς το σημείο αυτό, η νομολογία περιέχει περισσότερο λεπτές διακρίσεις απ' όσο αφήνει να εννοηθεί η Γερμανική Κυβέρνηση.

142. Στην προαναφερθείσα απόφαση Saint-Gobain ZN, που αφορούσε φορολογικά πλεονεκτήματα σχετικά με τη φορολογία συμμετοχών και μερισμάτων, η παραβίαση του κοινοτικού δικαίου φαίνεται να απορρέει από το γεγονός ότι το κράτος μέλος κατοικίας είχε εφαρμόσει κατά τρόπο διαφορετικό το κριτήριο της έδρας ή της κατοικίας ανάλογα με το αν επρόκειτο να καθορίσει τις προϋποθέσεις υπαγωγής στον φόρο των ημεδαπών εταιριών και των αλλοδαπών εταιριών που ασκούσαν τις δραστηριότητές τους στο εν λόγω κράτος μέλος μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή αν επρόκειτο να χορηγήσει τα σχετικά φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία αρνούνταν να χορηγήσει μόνο στις τελευταίες αυτές εταιρίες. Συνεπώς, οι εταιρίες αυτές μπορούσαν να συγκριθούν αντικειμενικά με τις εγκατεστημένες στο οικείο κράτος μέλος.

143. Στις προαναφερθείσες αποφάσεις D. και Test Claimants in Class Action IV of the ACT Group Litigation, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται σε αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα από το κράτος της πηγής των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων, δυνάμει των διατάξεων των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί με το κράτος κατοικίας των εν λόγω προσώπων, μπορούν να επεκταθούν σε άλλους κατοίκους αλλοδαπής, οι οποίοι υπόκεινται σε φόρο σε κράτος μέλος το οποίο δεν έχει την ιδιότητα του συμβαλλόμενου μέρους στις εν λόγω συμβάσεις. Πράγματι, η κατάσταση των εν λόγω κατοίκων αλλοδαπής δεν ήταν αντικειμενικά συγκρίσιμη.

144. Αν η ανάγνωση αυτή της νομολογίας είναι σωστή, δεν νομίζω ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δύναται νομίμως να υποστηρίξει ότι οι υπήκοοί της, οι οποίοι

52 — Προαναφερθείσες αποφάσεις D. (σκέψη 61) και Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (σκέψη 91).

53 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Saint-Gobain ZN (σκέψη 59) και D. (σκέψη 56).

54 — Απόφαση D. (σκέψη 57).

καταρχήν φορολογούνται για το σύνολο του εισοδήματός τους στο εν λόγω κράτος, βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικά διαφορετική ανάλογα με το αν εισπράττουν εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος ή υψηλότερος από τον συντελεστή που προβλέπουν οι διατάξεις του AStG.

145. Τέλος, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση, υποστηριζόμενη από την Ολλανδική Κυβέρνηση και την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ισχυρίστηκε ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφοροποιείται από διάφορες απόψεις από την προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, γεγονός που θα έπρεπε να οδηγήσει το Δικαστήριο να αποστεί από αυτή. Συναφώς, οι εκπρόσωποι των εν λόγω κυβερνήσεων επικαλέστηκαν τη φύση του επίδικου στην υπό κρίση υπόθεση φορολογικού μέτρου και το γεγονός ότι το κριτήριο του καταλογισμού σε άλλο νομικό πρόσωπο των πραγματοποιηθέντων από τη μόνιμη εγκατάσταση κερδών δεν υφίστατο εν προκειμένω.

146. Όσον αφορά το πρώτο σημείο, είναι αληθές ότι, αντίθετα προς την προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, το επίδικο στην υπό κρίση υπόθεση φορολογικό μέτρο αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων από επενδύσεις, κατά την έννοια του AStG, τα οποία προέρχονται από δραστηριότητες με διασυνοριακό χαρακτήρα, αντικαθιστώντας την προβλεπόμενη στη σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου του Βελγίου μέθοδο της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού.

147. Συνεπώς, θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι τόσο στην περίπτωση κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση βρίσκεται σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον αντίστοιχο γερμανικό, όσο και στην περίπτωση κατά την οποία, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η εγκατάσταση αυτή βρίσκεται σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον αντίστοιχο γερμανικό, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αποφεύγει στο πρόσωπο των υπηκόων της τη διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων από επενδύσεις σε μόνιμες εγκαταστάσεις ευρισκόμενες σε άλλα κράτη μέλη. Υπό την έννοια αυτή ο σκοπός της αποφυγής της διπλής φορολογίας φαίνεται να έχει επιτευχθεί.

148. Εντούτοις, ο Γερμανός φορολογούμενος, από την πλευρά του, αποτρέπεται από το να εγκατασταθεί ή να διατηρήσει την εγκατάστασή του σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στις διατάξεις του AStG. Έχω τη γνώμη ότι, λαμβανομένης υπόψη της προκαλούμενης από το επίδικο φορολογικό μέτρο κατατμήσεως της κοινής αγοράς, την οποία άλλωστε επεδίωκε ο Γερμανός νομοθέτης, ένα μέτρο αυτής της μορφής μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με την ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία εγγυάται η Συνθήκη, μόνον εφόσον δικαιολογείται από απαίτηση γενικού συμφέροντος.

149. Όσον αφορά το δεύτερο σημείο, θεωρώ, επίσης, ότι η διαφορά, στην οποία δίνει έμφαση η Γερμανική Κυβέρνηση, απορροφάται από την περισσότερο θεμελιώδη αρχή κατά την οποία τα κράτη μέλη οφείλουν να

μη θεσπίζουν μονομερώς μέτρα τα οποία αποσκοπούν στην κατάτμηση της εσωτερικής αγοράς, εκτός αν τα μέτρα αυτά δικαιολογούνται από σκοπό γενικού συμφέροντος.

150. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι εθνικό ρύθμιση όπως το άρθρο 20, παράγραφος 2, του AStG, δύναται να αποτελέσει εμπόδιο στην προβλεπόμενη από τη Συνθήκη ελευθερία εγκαταστάσεως.

γ) Σύγκριση σε σχέση με την αποφυγή της διπλής φορολογίας της περιουσίας (άρθρο 20, παράγραφος 3, του AStG)

151. Κατά την άποψή μου, παρόμοια εκτίμηση επιβάλλεται και όσον αφορά τη φορολόγηση της περιουσίας.

152. Εξάλλου, θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε ότι, στην περίπτωση αυτή, το αποτρεπτικό αποτέλεσμα, ενισχύεται ακόμη περισσότερο απ' ότι στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2, του AStG.

153. Υπενθυμίζω ότι στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία τα Βασιλείο του Βελγίου δεν εισπράττει φόρο περιουσίας, η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού καταλήγει απλώς στο να παρέχει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία

της Γερμανίας τη δυνατότητα να επιβάλλει τον δικό της φόρο περιουσίας, καθόσον ουδείς αλλοδαπός φόρος θα υφίσταται για να συμψηφισθεί με τον γερμανικό φόρο.

154. Πάντως, στην περίπτωση κατά την οποία η μόνιμη εγκατάσταση βρίσκεται σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον προβλεπόμενο στον AStG συντελεστή, αλλά το οποίο δεν επιβάλλει, επίσης, φόρο περιουσίας, οι Γερμανοί εταίροι δεν θα υποχρεούνται, καταρχήν, στην καταβολή φόρου περιουσίας στη Γερμανία, λόγω της εφαρμογής της μεθόδου της απαλλαγής.

155. Κατά την άποψή μου, συνάγεται ότι καθόσον επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση σε παρόμοιες καταστάσεις το άρθρο 20, παράγραφος 3, του AStG περιορίζει, επίσης, την άσκηση της προβλεπόμενης από τη Συνθήκη ελευθερίας εγκαταστάσεως.

3. Συμπέρασμα όσον αφορά την ύπαρξη εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως

156. Υπό το φως των ανωτέρω παρατηρήσεων, έχω τη γνώμη ότι εθνικές διατάξεις όπως εκείνες του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG συνιστούν εμπόδιο στην προβλεπόμενη από τη Συνθήκη ελευθερία εγκαταστάσεως, καθόσον δύνανται να αποτρέψουν τους υπηκόους κράτους μέλους από το να εγκατασταθούν ελεύθερα σε άλλο κράτος μέλος της επιλογής τους.

157. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν ένα τέτοιο εμπόδιο μπορεί να δικαιολογηθεί.

Δ — *Επί των δικαιολογητικών λόγων του εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως*

158. Κατά τη νομολογία, ένας περιορισμός στην ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από τους λόγους που προβλέπει το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 46 ΕΚ) ή από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο⁵⁵.

159. Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το Finanzamt Bielefeld-Innenstadt ισχυρίστηκε ότι το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG δικαιολογείται από την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, την καταπολέμηση των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων και τη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Η Γερμανική Κυβέρνηση επανέλαβε τους τρεις αυτούς

δικαιολογητικούς λόγους με τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου.

160. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συντάσσονται, κατ' ουσίαν, με τις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης, θεωρώντας εντούτοις ότι οι διατάξεις του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG δικαιολογούνται μόνον από τη μέριμνα καταπολέμησης των τεχνητών μεθοδεύσεων, σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή υπαγωγής στη γερμανική φορολογική νομοθεσία. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση από την πλευρά της θεωρεί ότι το εν λόγω άρθρο αποσκοπεί στη διατήρηση της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος.

161. Αντίθετα, η Columbus και η Βελγική Κυβέρνηση θεωρούν ότι οι επίδικες εθνικές ρυθμίσεις δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από κανέναν από τους προβληθέντες ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και του Δικαστηρίου λόγους.

162. Πρέπει να εξεταστούν διαδοχικά οι τρεις δικαιολογητικοί λόγοι τους οποίους προέβαλαν οι γερμανικές αρχές.

1. Επί της καταπολεμήσεως του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού

55 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-167/01, Inspire Art (Συλλογή 2003, σ. I-10155, σκέψεις 107, 132 και 133), De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα (σκέψη 49), Marks & Spencer, προαναφερθείσα (σκέψη 35), καθώς και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προαναφερθείσα (σκέψη 47).

163. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπενθυμίζει, αφενός, ότι το βελγικό

καθεστώς των κέντρων συντονισμού περιελήφθη σε ένα ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών συνεργουμένων στα πλαίσια του Συμβουλίου⁵⁶ μεταξύ των μέτρων επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και, αφετέρου, ότι η Επιτροπή κίνησε επίσημη διαδικασία εξέτασης κατά του καθεστώτος αυτού με σκοπό να διαπιστωθεί ότι το εν λόγω καθεστώς είχε χαρακτηριστικά κρατικής ενίσχυσης. Εντούτοις, το εν λόγω κράτος μέλος θεωρεί ότι, ανεξάρτητα από τις πρωτοβουλίες αυτές, το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG αποσκοπεί στο να του παράσχει τη δυνατότητα, στο πλαίσιο του δικαιώματός του για «αυτοάμυνα», να αντισταθμίσει τα παρεχόμενα από το ανωτέρω καθεστώς έκτακτα φορολογικά πλεονεκτήματα επαναφέροντας, χάρη στην εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού, τη φορολογική επιβάρυνση των εταίρων της Columbus στο γερμανικό επίπεδο φορολογίας.

164. Με αυτή τη διατύπωση, ο σκοπός που προβάλλει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φαίνεται να συγχέεται με ένα υποτιθέμενο δικαίωμα αντιστάθμισης φορολογικού πλεονεκτήματος που έχει αποκτηθεί σε άλλο κράτος μέλος δια της εφαρμογής μη ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

165. Όπως, όμως, προκύπτει από τη νομολογία⁵⁷, ένας τέτοιος σκοπός δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτός για να δικαιολογήσει έναν περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

166. Όπως πολύ σωστά παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας Léger με τις προτάσεις του στην προαναφερθείσα υπόθεση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, ελλείψει κοινοτικής εναρμόνισης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων κρατών μελών μπορούν να βρίσκονται σε κατάσταση ανταγωνισμού μεταξύ τους⁵⁸. Είναι λυπηρό το ότι είναι δυνατός ο ανταγωνισμός των κρατών μελών στον τομέα αυτό χωρίς κανέναν περιορισμό. Εντούτοις, το ζήτημα αυτό, όπως γίνεται δεκτό και με το προοίμιο του ψηφίσματος του Συμβουλίου, το οποίο επικαλείται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, είναι πολιτικής φύσεως και, συνεπώς, δεν επηρεάζει με κανένα τρόπο τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών δυνάμει της Συνθήκης.

167. Εξάλλου, έχω επίσης τη γνώμη ότι το γεγονός ότι το επίδικο φορολογικό καθεστώς δύναται να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά⁵⁹, της οποίας ο έλεγχος ανήκει, δυνάμει της Συνθήκης, στην Επιτροπή, δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να λάβει μονομερώς κατά του καθεστώτος αυτού, με σκοπό την αντιμετώπιση των συνεπειών του, μέτρα τα οποία παραβιάζουν μία από τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Συνθήκης⁶⁰.

56 — Ψήφισμα της 1ης Δεκεμβρίου 1997, σχετικά με έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ 1998, C 2, σ. 2).

57 — Βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις De Groot (σκέψη 97), καθώς και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (σκέψη 49) και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

58 — Σημείο 55 των προτάσεων.

59 — Υπενθυμίζω ότι το εν λόγω καθεστώς περιλαμβάνει ουσιαστικά μία κρατική ενίσχυση, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής.

60 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, σημείο 58 των προαναφερθείσων προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Léger στην υπόθεση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas.

168. Κατά συνέπεια, η καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού δεν δύναται, κατά την άποψή μου, να δικαιολογήσει τον επίδικο στην υπό κρίση υπόθεση περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

2. Επί της καταπολεμήσεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων

169. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται, επίσης, ότι η καταπολέμηση των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων κυριαρχεί κατά τη θέσπιση από τον γερμανό νομοθέτη του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG. Υποστηρίζει ότι ένας τέτοιος δικαιολογητικός λόγος έχει αναγνωρισθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Εντούτοις, θεωρεί ότι η νομολογία αυτή είναι υπερβολικά περιοριστική και προτείνει στο Δικαστήριο να διευρύνει το δικαίωμα των κρατών μελών για καταπολέμηση των τεχνητών μεθοδεύσεων, αναγνωρίζοντας σε αυτά το δικαίωμα να απαιτούν όπως οι μόνιμες εγκαταστάσεις, οι οποίες δημιουργούνται σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να τύχουν σε αυτό φορολογικών πλεονεκτημάτων, εντάσσονται κατά τρόπο διαρκή και αποτελεσματικό στην οικονομική ζωή του κράτους αυτού. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τέτοια ένταξη δεν υφίστατο στην περίπτωση των βελγικών κέντρων συντονισμού, όπως δεν υφίσταται και στην υπόθεση της κύριας δίκης.

170. Όπως υποστηρίζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως δεχθεί ότι ένα φορολογικό μέτρο, το οποίο περιορίζει την άσκηση

μιας θεμελιώδους ελευθερίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη, μπορεί να δικαιολογηθεί αν το εν λόγω μέτρο έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή υπαγωγής στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους⁶¹.

171. Με την προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, το Δικαστήριο παρέσχε αρκετές διευκρινίσεις όσον αφορά την εκτίμηση της υπάρξεως τέτοιων μεθοδεύσεων, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να ελέγξει τον αναλογικό χαρακτήρα της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ.

172. Από την εν λόγω απόφαση προκύπτει, έτσι, ότι η διαπίστωση της υπάρξεως μιας καθαρά τεχνητής μεθοδεύσεως απαιτεί, επιπλέον ενός υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, να προκύπτει από αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία, σχετικά, ιδίως, με τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής της ΕΑΕ σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό, ότι, παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το κοινοτικό δίκαιο προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός εντάξεως στην οικονομική ζωή του κράτους μέλους υποδοχής, τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως⁶².

61 — Αποφάσεις ICI, προαναφερθείσα (σκέψη 26), X και Y, προαναφερθείσα (σκέψη 61), της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 37), De Lasteyrie du Saillant, προαναφερθείσα (σκέψη 50), Marks & Spencer, προαναφερθείσα (σκέψη 57), καθώς και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προαναφερθείσα (σκέψη 51).

62 — Απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προαναφερθείσα (σκέψεις 64, 53 έως 55 και 67).

173. Από τα ανωτέρω το Δικαστήριο συνήγαγε ότι για να είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ, πρέπει η επιβολή του φόρου που προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία να αποκλείεται στην περίπτωση κατά την οποία, έστω και αν υφίστανται κίνητρα φορολογικής φύσεως, η σύσταση μιας ΕΑΕ ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα, ήτοι ανταποκρίνεται σε μια πραγματική εγκατάσταση με αντικείμενο την άσκηση ουσιαστικών οικονομικών δραστηριοτήτων εντός του κράτους μέλους υποδοχής⁶³.

174. Το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν κάποιο από τα στοιχεία της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί των ΕΑΕ, η οποία επιτρέπει στην ημεδαπή εταιρία να αποδείξει, κατ' ουσίαν, ότι η σύσταση της ΕΑΕ δεν υπαγορεύθηκε αποκλειστικά ή πρωτίστως από τον σκοπό της αποφυγής του υπό κανονικές συνθήκες οφειλόμενου στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρου (κριτήριο του ελέγχου κινήτρων), δύναται να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε η επιβολή του φόρου που προβλέπει η εν λόγω νομοθεσία να περιορίζεται στις καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, οδηγώντας έτσι στο να θεωρηθεί η νομοθεσία περί των ΕΑΕ σύμφωνη προς την ελευθερία εγκαταστάσεως⁶⁴.

175. Από την τελευταία αυτή διευκρίνιση συνάγεται ότι το Δικαστήριο δεν φαίνεται έτοιμο να δεχθεί ως σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο νομοθεσία κράτους μέλους η οποία αποκλείει κατά γενικό και κατηγορηματικό τρόπο κάθε δήθεν τεχνητή μεθόδευση από το ευεργέτημα της χορήγησης

φορολογικού πλεονεκτήματος και η οποία δεν επιτρέπει στα εθνικά δικαστήρια να προβαίνουν σε μια κατά περίπτωση εξέταση λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως, βάσει, μεταξύ άλλων, των στοιχείων που παρέσχε ο οικείος φορολογούμενος⁶⁵.

176. Στην υπό κρίση υπόθεση, ουδείς λόγος εμποδίζει, κατά την άποψή μου, το Δικαστήριο από το να επαναλάβει τις εκτιμήσεις στις οποίες προέβη με την προαναφερθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas όσον αφορά τον έλεγχο της αναλογικότητας του βρετανικού φορολογικού μέτρου, δεδομένου ότι ουδεμία αμφιβολία υφίσταται εν προκειμένω —καθόσον άλλωστε κανένα από τα μέρη που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου δεν υποστήριξε το αντίθετο— ότι η αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με την προβλεπόμενη στο άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG μέθοδο του συμψηφισμού αποτελεί πρόσφορο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας σκοπού.

177. Ως εκ τούτου, θεωρώ χρήσιμο να διατυπώσω τις ακόλουθες παρατηρήσεις όσον αφορά την αναλογικότητα του επίδικου μέτρου, την οποία εναπόκειται πρωτίστως στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει.

178. Επισημαίνεται ότι μολονότι το επίδικο εθνικό μέτρο, ήτοι η αντικατάσταση μιας μεθόδου αποφυγής της διπλής φορολογίας

63 — Ibidem (σκέψεις 65 και 66).

64 — Ibidem (σκέψεις 62, 72 και 73).

65 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση X και Y, προαναφερθείσα (σκέψη 43).

με μία άλλη λιγότερο ευνοϊκή, θίγει κατά τη φύση του λιγότερο την ελευθερία εγκαταστάσεως απ' ό,τι η υπαγωγή σε πρόσθετη φορολογία, ο AStG δεν φαίνεται να επιτρέπει με κανένα τρόπο, από τη στιγμή που πληρούνται όλες οι γενικές προϋποθέσεις εφαρμογής του, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG, να λάβει χώρα μία κατά περίπτωση εξέταση προκειμένου να εξακριβωθεί αν, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως θα μπορούσε να αποκλειστεί λόγω της υπάρξεως πραγματικής υποδομής της οικείας μόνιμης εγκαταστάσεως στο επίμαχο κράτος μέλος υποδοχής. Συναφώς, το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG φαίνεται να βασίζεται σε ένα αμάχητο τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο υπάρχει καθαρά τεχνητή μεθόδευση όταν πληρούνται οι προβλεπόμενες από την εν λόγω διάταξη προϋποθέσεις. Μια τέτοια προσέγγιση, πάντως, μου φαίνεται δυσανάλογη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιθέμενων με τα σημεία 174 και 175 των προτάσεών μου εκτιμήσεων.

179. Εντούτοις, αν το αιτούν δικαστήριο διέθετε επαρκή ελευθερία για να εκτιμήσει την ύπαρξη καθαρά τεχνητής μεθοδεύσεως στην υπόθεση της κύριας δίκης, βάσει, μεταξύ άλλων, και άλλων διατάξεων του γερμανικού φορολογικού δικαίου, σε αυτό θα εναπόκειτο να εξακριβώσει αν υφίσταται πραγματική εγκατάσταση της Columbus στο Βέλγιο με αντικείμενο την άσκηση ουσιαστικών οικονομικών δραστηριοτήτων εντός του εν λόγω κράτους μέλους, στηριζόμενο σε αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία, σχετικά, ιδίως, με τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής της Columbus σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό. Μόνο σε περίπτωση κατά την οποία αυτό δεν συμβαίνει, θα μπορούσε το επίδικο εθνικό μέτρο, όπως αυτό εφαρμόστηκε εν

προκειμένω, να δικαιολογηθεί από τον σκοπό της καταπολεμήσεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων.

180. Στην προοπτική της (ενδεχόμενης) εξέτασης των αντικειμενικών αυτών στοιχείων από το αιτούν δικαστήριο, θεωρώ ότι αυτό θα πρέπει, ειδικότερα, να εξετάσει αν η Columbus εξακολουθούσε, κατά τη διάρκεια της επίδικης οικονομικής χρήσης, να πληροί όλες τις προϋποθέσεις που εφαρμόζονται στα κέντρα συντονισμού, δυνάμει του προαναφερθέντος βασιλικού διατάγματος 187, της 30ής Δεκεμβρίου 1982, ιδίως, όσον αφορά τις σχετικές με το επίτεδο απασχόλησης στο Βέλγιο απαιτήσεις⁶⁶.

181. Εξάλλου, αντίθετα απ' ό,τι υπαινίσσεται η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν πιστεύω ότι το γεγονός ότι εγκατάσταση όπως η Columbus ασχολείται με την κατοχή και διαχείριση κεφαλαίων και ότι πραγματοποιεί, ενδεχομένως, επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη δύναται να θεωρηθεί καθοριστικό για την ύπαρξη καθαρά τεχνητής μεθοδεύσεως, υπό την έννοια ότι η εν λόγω εγκατάσταση δεν ασκεί ουσιαστικές οικονομικές δραστηριότητες εντός του κράτους μέλους υποδοχής.

182. Συγκεκριμένα, όχι μόνο οι οικονομικές δραστηριότητες δεν αποκλείονται a priori από το ευεργέτημα των διατάξεων περί

66 — Τα κέντρα συντονισμού οφείλουν να απασχολούν στο Βέλγιο τουλάχιστον 10 πρόσωπα με πλήρη απασχόληση εντός δύο ετών από την έναρξη δραστηριότητας.

ελεύθερης κυκλοφορίας, αλλά επιπλέον δεν μπορεί να αποκλεισθεί εντελώς το ενδεχόμενο οι επενδύσεις μιας εγκατάστασης όπως η Columbus υπέρ των εταιρών της να πραγματοποιούνται εντός του κράτους μέλους υποδοχής ή, τουλάχιστον, με τη μεσολάβηση ενδιάμεσων χρηματοπιστωτικών ή τραπεζικών φορέων εγκατεστημένων στο Βέλγιο.

183. Θεωρώ ότι οι περιστάσεις αυτές, σε συνδυασμό με την ύπαρξη υλικής υποδομής εντός του κράτους μέλους υποδοχής, αρκούν για να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο της υπάρξεως καθαρά τεχνητής μεθοδεύσεως.

184. Σε κάθε περίπτωση, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί σε όλες τις αναγκαίες επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστώσει αν η Columbus διέθετε πραγματική εγκατάσταση, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, η ύπαρξη της οποίας επιτρέπει στον εθνικό δικαστή να θεωρήσει ότι η εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν δύναται να δικαιολογηθεί προς τον σκοπό καταπολεμήσεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεως.

3. Επί της διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος

185. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπερασπίζεται επίσης το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, του AStG επικαλούμενη τη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού της συστήματος. Κατά την άποψή της, η εν λόγω διάταξη εγγυάται τη φορολόγησή του

συνόλου του εισοδήματος (και της περιουσίας) των Γερμανών φορολογούμενων όσον αφορά τις επενδύσεις ή την ουδετερότητα κατά την εξαγωγή κεφαλαίων, οι οποίες ανταποκρίνονται στην επιλογή αρχής του Γερμανού νομοθέτη, η οποία είναι σύμφωνη με τη φορολογική του εξουσία.

186. Από τις αποφάσεις Bachmann⁶⁷ και Επιτροπή κατά Βελγίου⁶⁸ και εφεξής, το Δικαστήριο δέχθηκε, καταρχήν, ότι η διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος αποτελεί σκοπό τον οποίο τα κράτη μέλη δύναται να επικαλούνται προκειμένου να δικαιολογήσουν περιορισμούς στις ελευθερίες της Συνθήκης.

187. Αν και μετά την έκδοση των δύο αυτών αποφάσεων ο δικαιολογητικός λόγος που αντλείται από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος αποτελεί έναν από τους συχνότερα επικαλούμενους από τα κράτη μέλη στον τομέα της άμεσης φορολογίας επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, είναι επίσης γνωστό ότι ο λόγος αυτός απορρίφθηκε σε όλες τις περιπτώσεις από το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, διότι αντίθετα προς την κατάσταση που αποτέλεσε την αφορμή για την έκδοση των προαναφερθεισών δύο αποφάσεων, από τις επίμαχες φορολογικές ρυθμίσεις δεν προέκυπτε άμεση σχέση μεταξύ της παροχής ενός φορολογικού πλεονεκτήματος και μιας

67 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90 (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψεις 21 έως 23).

68 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90 (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψεις 14 έως 16).

αντισταθμιστικής φορολόγησης⁶⁹, για την ύπαρξη της οποίας απαιτείται, καταρχήν, η έκπτωση και η καταβολή να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της φορολογήσεως ενός και του αυτού φορολογουμένου⁷⁰.

188. Εφαρμοζόμενη κατά τρόπο αυστηρό, η νομολογία αυτή θα οδηγούσε σε απόρριψη του δικαιολογητικού λόγου της συνοχής του φορολογικού συστήματος στην υπό κρίση υπόθεση, στο μέτρο που το χορηγηθέν στην Columbus επίδικο φορολογικό πλεονέκτημα και η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού εντάσσονται στο πλαίσιο διακριτών φόρων και διακριτών φορολογικών συστημάτων.

189. Εντούτοις, με την προαναφερθείσα απόφαση Manninen, το Δικαστήριο φαίνεται να προέκρινε μια λιγότερο αυστηρή ερμηνεία της έννοιας της συνοχής του φορολογικού συστήματος, η οποία βασιζόταν στα κριτήρια της ταυτότητας του φόρου και της ταυτότητας του φορολογουμένου και επικρατούσε μέχρι τότε στη νομολογία, καθόσον δέχθηκε, όπως εισηγήθηκε και η γενική εισαγγελέας Kokott με τις προτάσεις της στην εν λόγω υπόθεση, ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος, ακόμα κι αν στη συγκεκριμένη

περίπτωση δεν πληρούνταν τα προαναφερθέντα δύο κριτήρια⁷¹.

190. Η έννοια της συνοχής του φορολογικού συστήματος έχει περιγραφεί ως «κάπως συγκεχυμένη»⁷², ακόμη δε και «μυστηριώδης»⁷³. Τα κράτη μέλη την επικαλέστηκαν πολλές φορές από κοινού με άλλα είδη δικαιολογητικών λόγων, οι οποίοι συχνά αναγνωρίζονται ως επιτακτικοί λόγοι κατά την έννοια της νομολογίας, όπως η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαπάτης και μάλιστα η καταπολέμηση της απώλειας φορολογικών εσόδων, η οποία, ωστόσο, δεν εμπίπτει στους εν λόγω επιτακτικούς λόγους⁷⁴. Εν προκειμένω, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φαίνεται να ταυτίζει την έννοια αυτή με την αρχή της εδαφικότητας, την οποία καθιερώνει το διεθνές φορολογικό δίκαιο και την οποία έχει, επίσης, δεχθεί το Δικαστήριο ως δυνάμενη να δικαιολογήσει περιορισμούς σε κάποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας⁷⁵.

191. Όπως διευκρίνισε ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro με τις προτάσεις του στην υπόθεση Marks & Spencer⁷⁶, η

69 — Αποφάσεις ICI, προαναφερθείσα (σκέψη 29), Baars, προαναφερθείσα (σκέψη 40), De Groot, προαναφερθείσα (σκέψη 109), της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal (Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψη 31), της 15ης Ιουλίου 2004, C-242/03, Weidert και Paulus (Συλλογή 2004, σ. I-7379, σκέψη 22), της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier (Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 21), της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψη 29).

70 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Baars, προαναφερθείσα (σκέψη 40), της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψεις 57 και 58), Bosal, προαναφερθείσα (σκέψεις 29 και 30), της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, Lenz (Συλλογή 2004, σ. I-7063, σκέψη 36), Manninen, προαναφερθείσα (σκέψη 42), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 54).

71 — Σκέψεις 45 και 46 της αποφάσεως και, ιδίως, σημεία 54 έως 57 των προτάσεων.

72 — Σημείο 51 των προαναφερθεισών προτάσεων της γενικής εισαγγελέας Kokott στην υπόθεση Manninen.

73 — Vanistendael, F.: «Cohesion: The Phoenix rises from his ashes», *EC Tax Review*, 2005, σ. 211.

74 — Βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Verkooijen (σκέψη 59), X και Y (σκέψη 50), Lenz (σκέψη 40) και Marks & Spencer (σκέψη 44).

75 — Βλ., αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/92, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 22), Bosal, προαναφερθείσα (σκέψη 37), Manninen, προαναφερθείσα (σκέψη 38), καθώς και Marks & Spencer, προαναφερθείσα (σκέψη 39).

76 — Σημεία 66 και 67.

έννοια της συνοχής του φορολογικού συστήματος έχει ως αποστολή την προστασία της ακεραιότητας των εθνικών φορολογικών συστημάτων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν εμποδίζει την ένταξη των συστημάτων αυτών στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς. Υπό την έννοια αυτή, αποσκοπεί στη διασφάλιση μιας «ευαίσθητης ισορροπίας», η οποία εκφράζεται με έναν κανόνα περί «διττής ουδετερότητας»: αφενός, της φορολογικής ουδετερότητας, την οποία απαιτεί το άρθρο 43 ΕΚ από τα κράτη μέλη, όσον αφορά την εγκατάσταση των επιχειρήσεων εντός της Κοινότητας και, αφετέρου, της ουδετερότητας που πρέπει να εξασφαλίζει η άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως για τους φορολογικούς μηχανισμούς που υιοθετούν τα κράτη μέλη, κατά τρόπον ώστε οι κοινοτικοί υπήκοοι να μη χρησιμοποιούν τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου για να αντλούν πλεονεκτήματα που δεν συνδέονται με την άσκηση της ελευθερίας αυτής.

192. Υπό την οπτική αυτή γωνία, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η έννοια της συνοχής του φορολογικού συστήματος συγχέεται με την κατάχρηση δικαιώματος ή με την απαίτηση καταπολεμήσεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων. Αν συντρέχει αυτή η περίπτωση, αρκεί, στην υπό κρίση υπόθεση, παραπομπή στη σχετική με τον δικαιολογητικό αυτό λόγο ανάπτυξη που πραγματοποιείται με τις παρούσες προτάσεις.

193. Ενόψει της σχεδόν συστηματικής απορρίψεως του αντλούμενου από την εξασφάλιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος επιχειρήματος, ακόμη και με την συναγόμενη από την προαναφερθείσα απόφαση Manninen πιο ελαστική έννοια αυτού και ενόψει των δυσχερειών ακριβούς προσδιορισμού της εν λόγω έννοιας σε σχέση με τους υπόλοιπους δικαιολογητικούς

λόγους που προβάλλουν τα κράτη μέλη⁷⁷, τίθεται το ζήτημα της πραγματικής χρησιμότητας του εν λόγω επιχειρήματος.

194. Ο εν λόγω προβληματισμός εξηγείται αναμφίβολα αν ληφθούν υπόψη οι περιστάσεις με βάση τις οποίες το Δικαστήριο εκλήθη να εκτιμήσει τον δικαιολογητικό αυτό λόγο. Συγκεκριμένα, στις υποθέσεις στις οποίες το επιχείρημα της ανάγκης εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος προβλήθηκε κατά τον πλέον σοβαρό τρόπο, επρόκειτο για εθνικές νομοθεσίες οι οποίες, με τον ένα ή τον άλλο τρόπο, πρόβλεπαν διαφορετική μεταχείριση μιας εσωτερικής καταστάσεως και μιας καταστάσεως με διασυνοριακό χαρακτήρα, στο πλαίσιο της οποίας οι φορολογούμενοι περί των οποίων επρόκειτο είχαν κάνει χρήση μιας από τις ελευθερίες κυκλοφορίας. Εντέλει, οι εν λόγω νομοθεσίες αρνούνταν να επεκτείνουν σε συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε εντός της Κοινότητας την ενοίκια φορολογική μεταχείριση, με τη μορφή φορολογικού πλεονεκτήματος, που επεφύλασσαν σε συναλλαγές της ίδιας μορφής οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί στην εθνική επικράτεια⁷⁸. Έτσι, στην προαναφερθείσα απόφαση Manninen, η φινλανδική νομοθεσία εξαρτούσε το ευεργέτημα της παροχής πίστωσης φόρου σε μετόχους που κατοικούσαν στη Φινλανδία και υπείχαν γενική φορολογική υποχρέωση στο εν λόγω κράτος

77 — Επισμαίνεται, επίσης, ότι με την προαναφερθείσα απόφαση Marks & Spencer, το Δικαστήριο εξετάζοντας την ενδεχόμενη δικαιολόγηση της βρετανικής νομοθεσίας, η οποία περιόριζε το ευεργέτημα της φορολογικής ελαφρύνσεως υπέρ ομίλου εταιριών στις ζημίες που υφίστανται οι ημεδαπές εταιρίες, δεν αναφέρθηκε στη διατήρηση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, αλλά σωρευτικά σε μια δεσμή τριών λόγων αντλούμενων, καταρχάς, από τη διαφύλαξη της κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, εν συνεχεία από τον κίνδυνο του διπλού υπολογισμού των ζημιών και, τέλος, από τον κίνδυνο φοροδιαφυγής.

78 — Βλ., ιδίως, τα πραγματικά περιστατικά που αποτέλεσαν αφορμή για την έκδοση των προαναφερθεισών αποφάσεων Verkoijen, Bosal, Lenz και Manninen, καθώς και την απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. 1-1727).

μέλος από την προϋπόθεση ότι τα μερίσματα διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες στο οικείο κράτος μέλος, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο εν λόγω κράτος. Το Δικαστήριο, κατά τον έλεγχο της αναλογικότητας του επίδικου φορολογικού μέτρου, το οποίο αποσκοπούσε στην αποφυγή της διπλής φορολογίας των διανεμόμενων στους μετόχους εταιρικών κερδών, έκρινε ότι η χορήγηση στους Φινλανδούς μετόχους μιας εταιρίας εγκατεστημένης στη Σουηδία πίστωσης φόρου που υπολογίζεται αναλόγως του φόρου τον οποίο οφείλει η εταιρία ως φόρο εταιριών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος δεν θα έθιγε τη συνοχή του φινλανδικού φορολογικού συστήματος και θα συνιστούσε μέτρο λιγότερο περιοριστικό για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων⁷⁹.

195. Όπως ανέπτυξα προηγουμένως, το επίδικο στην υπό κρίση υπόθεση φορολογικό μέτρο δεν προβλέπει διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των εταίρων της Columbus που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία και άσκησαν την ελευθερία εγκαταστάσεως και των εταίρων μόνιμης εγκαταστάσεως που κατοικούν στη Γερμανία. Αντίθετα, προβλέπει διαφορετική μεταχείριση των καταστάσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα, ανάλογα με το αν το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση των Γερμανών εταίρων εφαρμόζει χαμηλότερο ή υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από τον προβλεπόμενο στον AStG. Το εν λόγω μέτρο συνίσταται στην άρνηση χορήγησης του πλεονεκτήματος της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο περιουσίας στη Γερμανία στα εισοδήματα από επενδύσεις σε μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη εντός κράτους μέλους στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στον

AStG συντελεστή, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας και στην εφαρμογή, επίσης προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, της μεθόδου του συμψηφισμού του επιβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου.

196. Ακόμη κι αν γίνει δεκτό, κατά τρόπο γενικό, ότι στην περίπτωση μονομερούς αντικαταστάσεως μεθόδου που αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας με άλλη μέθοδο μπορεί ο επιδιωκόμενος σκοπός να συνίσταται στη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος, εντούτοις, εν προκειμένω, αναρωτιέμαι, όπως ήδη έχει διαφανεί από την προηγηθείσα ανάπτυξη, αν αυτός ο δικαιολογητικός λόγος συνιστά τον πραγματικά επιδιωκόμενο με τη θέσπιση του επίδικου φορολογικού μέτρου από τις γερμανικές αρχές σκοπό. Συγκεκριμένα, όπως είδαμε, το εν λόγω μέτρο φαίνεται να αιτιολογείται από τη μέριμνα πατάξεως της φοροδιαφυγής, υπό τη μορφή της καταπολεμήσεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων και, μάλιστα, από τη μέριμνα διατηρήσεως της αρχής της εδαφικότητας.

197. Αν δεχθούμε την εν λόγω αρχή, όπως ζητεί η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, θεωρώ, ειδικότερα, ότι είναι ανακόλουθη και δεν συνάδει προς αυτή την αρχή η επιβολή του φόρου περιουσίας επί των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε κράτος μέλος το οποίο δεν επιβάλλει φόρο αυτής της μορφής και του οποίου ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος είναι χαμηλότερος από τον ισχύοντα στη Γερμανία και η μη επιβολή του φόρου αυτού περιουσίας όταν τα περιουσιακά στοιχεία προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος από τον ισχύοντα στη Γερμανία και ενώ το κράτος μέλος αυτό δεν επιβάλλει, ομοίως, φόρο περιουσίας.

79 — Απόφαση Manninen, προαναφερθείσα, σκέψη 46.

198. Υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν νομίζω ότι το επίδικο φορολογικό μέτρο δύναται να δικαιολογηθεί από τη μέριμνα διατηρήσεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος, με τη μορφή υπό την οποία προτείνεται και ερμηνεύεται ο δικαιολογητικός αυτός λόγος από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

199. Ολοκληρώνοντας την ανάλυσή μου, θεωρώ ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι απαγορεύει φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, η οποία, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας, προβλέπει την αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού για τη φορολόγηση των εισοδημάτων και της παρουσίας των υπηκόων του που προέρχονται από επενδύσεις σε μόνιμη εγκατάσταση ιδρυθεί-

σα από τα πρόσωπα αυτά και ευρισκόμενη σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στην εθνική φορολογική νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους, εκτός αν η νομοθεσία αυτή δικαιολογείται από την ανάγκη καταπολεμήσεως των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων, σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της εθνικής νομοθεσίας. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η εφαρμογή της επίδικης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής φορολογικής νομοθεσίας δύναται να δικαιολογηθεί για τον ανωτέρω λόγο.

200. Προσθέτω ότι παρόμοιο συμπέρασμα θα επιβαλλόταν και αν η υπό κρίση υπόθεση εξεταζόταν υπό την οπτική γωνία του άρθρου 73B της Συνθήκης ΕΚ.

VI — Συμπέρασμα

201. Κατόπιν όλων των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο υποβληθέν από το Finanzgericht Münster (Γερμανία) ερώτημα την ακόλουθη απάντηση:

«Τα άρθρα 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 43 ΕΚ) και 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ) πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια

ότι απαγορεύουν φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους, η οποία, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας, προβλέπει την αντικατάσταση της μεθόδου της απαλλαγής με τη μέθοδο του συμψηφισμού για τη φορολόγηση των εισοδημάτων και της περιουσίας των υπηκόων του που προέρχονται από επενδύσεις σε μόνιμη εγκατάσταση ιδρυθείσα από τα πρόσωπα αυτά και ευρισκόμενη σε κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο στην εθνική φορολογική νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους, εκτός αν η νομοθεσία αυτή δικαιολογείται από την ανάγκη καταπολέμησης των καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων, σκοπός των οποίων είναι η καταστράτηγηση της εθνικής νομοθεσίας. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η εφαρμογή της επίδικης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής φορολογικής νομοθεσίας δύναται να δικαιολογηθεί για τον ανωτέρω λόγο.»