

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Δεκεμβρίου 2011 \*

Στην υπόθεση C-157/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ισπανία) με απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Απριλίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

**Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA**

κατά

**Administración General del Estado,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, Μ. Safjan, Μ. Pešič, Ε. Levits (εισηγητή) και J.-J. Kasel, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi  
γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Muñoz Pérez,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και V. Štencel,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Vang,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και C. Blaschke,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Linntam,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και J. Gstalter,

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
  
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Wissels και τον J. Langer,
  
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Szwuniar,
  
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,
  
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk και S. Johannesson,
  
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την H. Walker,
  
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και C. Urraca Caviedes,

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

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA (στο εξής: BBVA) και της Administración General del Estado σχετικά με την απόφαση της τελευταίας να μην επιτρέψει στην BBVA να εκπέσει από τον φόρο εισοδήματος εταιριών που όφειλε για τη φορολογική περίοδο 1991 βάσει των εισοδημάτων που πραγματοποίησε σε παγκόσμια κλίμακα τον φόρο που όφειλε να καταβάλει στο Βέλγιο για τόκους που εισέπραξε στο εν λόγω κράτος μέλος, τον οποίο όμως δεν κατέβαλε λόγω απαλλαγής.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Το κοινοτικό δίκαιο*

- 3 Το άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΚ, τροποποιηθέν με τη σειρά του με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, είχε ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη καταργούν προοδευτικώς μεταξύ τους, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο για την καλή λειτουργία

της κοινής αγοράς, τους περιορισμούς στην κίνηση των κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα τα οποία έχουν κατοικία εντός των κρατών μελών, όπως και τις διακρίσεις μεταχειρίσεως που βασίζονται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως.

[...]»

- 4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [καταργηθέν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5), ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι.»

- 5 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 88/361 επιτρέπει, μεταξύ άλλων, στο Βασίλειο της Ισπανίας να διατηρήσει προσωρινά τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα IV της οδηγίας αυτής, υπό τις προϋποθέσεις και τις προθεσμίες που προβλέπονται στο εν λόγω παράρτημα.

#### *Το ισπανικό εσωτερικό δίκαιο*

- 6 Το άρθρο 57, παράγραφος 1, του γενικού φορολογικού νόμου 230/1963 (*Ley General Tributaria* 230/1963), της 28ης Δεκεμβρίου 1963 [*BOE* αριθ. 313, της 31ης Δεκεμβρίου 1963, σ. 18248], όριζε τα ακόλουθα:

«Στην περίπτωση κατά την οποία από το ποσό ενός φόρου πρέπει να εκπέσουν ποσά οφειλόμενα ή καταβληθέντα για άλλον φόρο ή άλλους φόρους που βεβαιώθηκαν

προγενέστερα, τα ποσά αυτά εκπίπτουν στο σύνολό τους, ακόμα και αν υπήρξαν αντικείμενο απαλλαγής ή πίστωσης φόρου.»

- 7 Το άρθρο του 24, παράγραφος 4, του νόμου 61/1978 της 27ης Δεκεμβρίου 1978, για τον φόρο εισοδήματος εταιριών (Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, BOE αριθ. 312, της 30ής Δεκεμβρίου 1978, σ. 29429), προέβλεπε τα εξής:

«Στην περίπτωση απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, οσάκις μεταξύ των εισοδημάτων του υποκειμένου στον φόρο περιλαμβάνονται εισοδήματα που αποκτήθηκαν και φορολογήθηκαν στην αλλοδαπή, εκπίπτει το μικρότερο εκ των ακολούθων δύο ποσών:

- a) το πραγματικό ποσό που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως φόρος ίδιας ή ανάλογης φύσεως με αυτήν του εν λόγω φόρου.
- b) το ποσό του φόρου που θα οφειλόταν στην Ισπανία για τα εν λόγω εισοδήματα, αν αυτά είχαν αποκτηθεί στην Ισπανία.»

*Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*

- 8 Το άρθρο 11 της συμβάσεως μεταξύ του Βασιλείου της Ισπανίας και του Βασιλείου του Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη ρύθμιση ορισμένων ζητημάτων σχετικών με τη φορολογία εισοδήματος, η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 24 Σεπτεμβρίου 1970, επικυρώθηκε από το Βασίλειο της Ισπανίας στις 28 Μαΐου 1971 (BOE αριθ. 258, της 27ης Οκτωβρίου 1972, σ. 19176, στο εξής: σύμβαση για την

αποφυγή της διπλής φορολογίας), και είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«1. Οι τόκοι που εισπράττονται σε ένα εκ των συμβαλλομένων κρατών μελών από πρόσωπο που έχει τη διαμονή του στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος φορολογούνται στο τελευταίο αυτό κράτος.

2. Εντούτοις, οι τόκοι αυτοί μπορούν να φορολογηθούν στο συμβαλλόμενο κράτος όπου εισπράχθηκαν κατά τα προβλεπόμενα στη νομοθεσία του κράτους αυτού, υπό τον όρο ότι ο οφειλόμενος φόρος δεν θα υπερβαίνει το 15% του ποσού των τόκων.

[...]

9 Το άρθρο 23 της συμβάσεως αυτής ορίζει τα κατωτέρω:

«1. Οσάκις πρόσωπο που έχει τη διαμονή του σε ένα εκ των συμβαλλομένων κρατών αποκτά εισοδήματα που δεν εμπίπτουν στις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος άρθρου και τα οποία φορολογούνται στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος κατά τις διατάξεις της παρούσας συμβάσεως, το πρώτο κράτος χορηγεί απαλλαγή των εισοδημάτων αυτών από τον φόρο·

[...]

3. [...] Οσάκις πρόσωπο που έχει τη διαμονή του σε ένα εκ των συμβαλλόμενων κρατών αποκτά εισοδήματα που φορολογούνται στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 2, του άρθρου 11, παράγραφοι 2 και 7, ή του άρθρου 12, παράγραφοι 2 και 6, το πρώτο κράτος χορηγεί έκπτωση από τον φόρο που οφείλει το εν λόγω πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά υπολογιζόμενη με βάση το ποσό των οικείων εισοδημάτων το οποίο περιλαμβάνεται στη φορολογική βάση του ενδιαφερόμενου προσώπου και αφού εφαρμοστεί φορολογικός συντελεστής που δεν μπορεί να είναι χαμηλότερος εκείνου στον οποίο υπήχθησαν τα εισοδήματα αυτά στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος [...].»

**Ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και προδικαστικό ερώτημα**

- 10 Η BBVA είναι η δεσπόζουσα επιχείρηση του ενοποιημένου ομίλου (Grupo consolidado) 2/82. Κατά το ισπανικό δίκαιο, ενοποιημένο όμιλο αποτελεί μια ενότητα που συστήνεται για φορολογικούς σκοπούς από ένα σύνολο εταιριών, μία εκ των οποίων δεσπόζει επί των λοιπών.
  
- 11 Η Oficina Nacional de Inspección, με απόφαση που εξέδωσε στις 24 Οκτωβρίου 1997, κατόπιν ελέγχου και επιθεωρήσεων που διενήργησε σε σχέση με τον φόρο εισοδήματος εταιριών για το φορολογικό έτος 1991, και αφού έκρινε ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 24, παράγραφος 4, του νόμου 61/1978, έκπτωση φόρου επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση ποσού που έχει «πραγματικά» καταβληθεί, προσαύξησε τη φορολογική βάση που είχε δηλώσει η BBVA κατά ποσό 6750405 ισπανικών πεσετών (ESP) (40570,75 ευρώ). Το ποσό αυτό αντιστοιχούσε στο ποσό το οποίο η εταιρία αυτή είχε εκπέσει από τον φόρο εισοδήματος εταιριών για τον λόγο ότι αποτελούσε φόρο οφειλόμενο στο Βέλγιο επί τόκων εισπραχθέντων στο εν λόγω κράτος μέλος, ο οποίος όμως ουδέποτε καταβλήθηκε διότι έτυχε απαλλαγής.
  
- 12 Η απόφαση της Oficina Nacional de Inspección επικυρώθηκε στις 11 Μαΐου 2001 με απόφαση του Tribunal Económico-Administrativo Central (διοικητικού ελεγκτικού οργάνου). Η προσφυγή που άσκησε η BBVA κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών του Audiencia Nacional απορρίφθηκε με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, με αποτέλεσμα η BBVA να ασκήσει αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Tribunal Supremo.
  
- 13 Με την αίτησή της αναιρέσεως, η BBVA επικαλείται το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του φόρου εισοδήματος εταιριών που της επιβλήθηκε στην Ισπανία για τα εισοδήματα που η εταιρία αυτή πραγματοποίησε σε παγκόσμια κλίμακα τον φόρο που όφειλε να καταβάλει στο Βέλγιο για τόκους εισπραχθέντες στο κράτος μέλος αυτό και τον οποίο τελικώς δεν κατέβαλε λόγω χορηγήσεως απαλλαγής.



- 14 Το Tribunal Supremo επισημαίνει ότι το εσωτερικό ισπανικό δίκαιο, όπως έχει ερμηνευθεί με την πρόσφατη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, απαγορεύει στην BBVA να εκπέσει από το ποσό του φόρου εισοδήματος εταιριών που οφείλει στην Ισπανία το ποσό του φόρου που οφείλει στο Βέλγιο, οσάκις ο τελευταίος αυτός φόρος δεν έχει καταβληθεί λόγω απαλλαγής. Το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται και από το άρθρο 23, παράγραφος 3, της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον το καθεστώς αυτό συνάδει με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, στο μέτρο κατά το οποίο η εφαρμογή του συνεπάγεται ότι οι εγκατεστημένες στην Ισπανία επιχειρήσεις που πραγματοποιούν κερδοφόρες επενδύσεις στο Βέλγιο χάνουν το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγούν οι βελγικές φορολογικές αρχές, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές καταλήγουν να καταβάλλουν στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους το ποσό του φόρου που επιβλήθηκε μεν για τα εν λόγω κέρδη στο κράτος πραγματοποιήσεως της επενδύσεως, αλλά δεν καταβλήθηκε λόγω χορηγήσεως απαλλαγής.
- 16 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Tribunal Supremo αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως με το ακόλουθο ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 63 [ΣΛΕΕ] και 65 [ΣΛΕΕ] την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική νομοθετική ρύθμιση (θεσπισθείσα μονομερώς ή περιλαμβανόμενη σε διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολογίας) η οποία, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιριών και στο πλαίσιο των διατάξεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, απαγορεύει την έκπτωση του ποσού του φόρου που οφείλεται σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για φορολογητέο εισόδημα που αποκτήθηκε στο έδαφός τους, οσάκις, μολονότι ο φόρος έχει βεβαιωθεί, δεν καταβάλλεται δυνάμει απαλλαγής, πίστωσης ή οποιουδήποτε άλλου φορολογικού προνομίου;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος***Επί του παραδεκτού*

- 17 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, δεδομένου ότι, από απόψεως διαχρονικού δικαίου, η ερμηνεία των άρθρων 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ που ζητεί το αιτούν δικαστήριο στερείται λυσιτέλειας για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά το φορολογικό έτος 1991. Συγκεκριμένα, τα άρθρα 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (μετέπειτα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ αντιστοίχως), τα οποία αντικαταστάθηκαν από τα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ, παρεμβλήθηκαν στη Συνθήκη για Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας μετά τον κρίσιμο αυτό χρόνο, δηλαδή με τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση που υπογράφηκε στο Μάαστριχτ στις 7 Φεβρουαρίου 1992.
- 18 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ για τη συνεργασία μεταξύ εθνικών δικαστηρίων και Δικαστηρίου, στο τελευταίο απόκειται να δώσει στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί και ότι, υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον το κρίνει αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2006, C-286/05, Haug, Συλλογή 2006, σ. I-4121, σκέψη 17, και της 11ης Μαρτίου 2008, C-420/06, Jager, Συλλογή 2008, σ. I-1315, σκέψη 46).
- 19 Ομοίως, κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο δικαστήριο που υπέβαλε την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο δύναται να λάβει υπόψη κανόνες του δικαίου της Ένωσης τους οποίους το εθνικό δικαστήριο δεν μνημόνευσε με τα προδικαστικά του ερωτήματα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Οκτωβρίου 2004, C-60/03, Wolff & Müller, Συλλογή 2004, σ. I-9553, σκέψη 24, της 7ης Ιουλίου 2005, C-153/03, Weide, Συλλογή 2004, σ. I-6017, σκέψη 25, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 26).

- 20 Συγκεκριμένα, αποστολή του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν ανάγκη τα εθνικά δικαστήρια προκειμένου να αποφανθούν επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί, ακόμη και όταν οι διατάξεις αυτές δεν μνημονεύονται ρητώς στα ερωτήματα που του υποβάλλουν τα εθνικά δικαστήρια (βλ. αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2002, C-304/00, *Strawson και Gagg & Sons*, Συλλογή 2002, σ. I-10737, σκέψη 58, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση *Jager*, σκέψη 47).
- 21 Δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει εξουσία να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα λαμβάνοντας υπόψη τις νομικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στη διαφορά της κύριας δίκης, η ένσταση απαραδέκτου που προέβαλε η Πορτογαλική Κυβέρνηση πρέπει να απορριφθεί.

### *Επί της ουσίας*

#### Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 22 Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά το φορολογικό έτος 1991, δηλαδή μια πραγματική και νομική κατάσταση προγενέστερη της ισχύος της Συνθήκης ΕΕ. Οι κανόνες για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που είχαν εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης ήταν το άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΟΚ καθώς και η οδηγία 88/361, η οποία εκδόθηκε προς εφαρμογή του άρθρου αυτού.
- 23 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο με την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να δοθεί απάντηση υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των διατάξεων.

- 24 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι η οδηγία 88/361 πραγματοποίησε την πλήρη ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων, ενώ το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το άμεσο αποτέλεσμα του οποίου έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο, επέβαλε στα κράτη μέλη την υποχρέωση να καταργήσουν προς επίτευξη του σκοπού αυτού όλους τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier, Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 57 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Εντούτοις, το άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 88/361 επέτρεψε στο Βασίλειο της Ισπανίας να διατηρήσει μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 τους περιορισμούς σε ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων που απαριθμούνταν στους καταλόγους III και IV του παραρτήματος IV της οδηγίας αυτής.
- 26 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί κατά πόσον, πρώτον, μια κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361.
- 27 Μόνον αν διαπιστωθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων θα πρέπει, δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο να διερευνήσει αν οι κινήσεις κεφαλαίων που οδήγησαν στην επίμαχη στην κύρια δίκη είσπραξη τόκων εμπίπτουν στην εξαίρεση του άρθρου 6, παράγραφος 2, της οδηγίας 88/361, εξυπακουμένου ότι το αιτούν δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να προβεί σε εκτιμήσεις περί τα πραγματικά περιστατικά και να διαπιστώσει τη φύση και την προέλευση των τόκων που εισέπραξε η BBVA στο Βέλγιο.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

- 28 Υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκησή της, να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21, της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 32, και Barbier, προπαρατεθείσα, σκέψη 56).

- 29 Απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να οργανώνει, τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης, το δικό του σύστημα φορολογήσεως του εισοδήματος κινητών αξιών και, στο πλαίσιο αυτό, να καθορίζει τη φορολογική βάση και τον φορολογικό συντελεστή που έχουν εφαρμογή στα πρόσωπα που αποκτούν τα εισοδήματα αυτά (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2009, C-128/08, *Damseaux*, Συλλογή 2009, σ. I-6823, σκέψη 25, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, Συλλογή 2011, σ. I-305, σκέψη 167 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Επομένως, οι τόκοι που καταβάλλονται από οφειλέτη εγκατεστημένο σε ένα κράτος μέλος σε δικαιούχο που διαμένει σε άλλο κράτος μέλος μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διπλής νομικής φορολογίας, οσάκις τα δύο κράτη μέλη επιλέγουν να ασκήσουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα και να φορολογήσουν τους εν λόγω τόκους, αν υποτεθεί ότι το πρώτο κράτος εφαρμόζει παρακράτηση του φόρου στην πηγή και το δεύτερο τους περιλαμβάνει στο φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου.
- 31 Ελλείψει μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης στο επίπεδο της Ένωσης, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, *Gilly*, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30, της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57, της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, *Amurta*, Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψη 17, καθώς και της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 32). Στα κράτη μέλη απόκειται να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την αποφυγή των καταστάσεων διπλής φορολογίας, χρησιμοποιώντας, μεταξύ άλλων, τα κριτήρια κατανομής που ακολουθούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική (βλ. απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, *Kerckhaert και Morres*, Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 23).
- 32 Εν προκειμένω, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι στην ισπανική έννομη τάξη θεσπίστηκαν τέτοια μέτρα αποφυγής της διπλής φορολογίας των τόκων, αφενός, με τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, αφετέρου, με την ισπανική νομοθεσία.

- 33 Επομένως, το άρθρο 23, παράγραφος 3, της εν λόγω συμβάσεως προέβλεπε ότι το Βασίλειο της Ισπανίας χορηγεί στα πρόσωπα που έχουν τη διαμονή τους στο εν λόγω κράτος μέλος έκπτωση από τον φόρο που οφείλουν για τόκους εισπραχθέντες στο Βέλγιο υπολογιζόμενη με βάση το ποσό των εν λόγω τόκων που περιλαμβάνεται στη φορολογική βάση των ενδιαφερομένων προσώπων και αφού εφαρμοστεί φορολογικός συντελεστής που δεν μπορεί να είναι χαμηλότερος εκείνου στον οποίο υπήχθησαν τα εισοδήματα αυτά στο Βέλγιο.
- 34 Το δε άρθρο 24, παράγραφος 4, του νόμου 61/1978 προέβλεπε, όσον αφορά τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και φορολογήθηκαν στην αλλοδαπή, ότι εκπίπτει το μικρότερο εκ των ακολούθων δύο ποσών, δηλαδή είτε το πραγματικό ποσό που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως φόρος ίδιας ή ανάλογης φύσεως με αυτήν του εν λόγω φόρου είτε το ποσό του φόρου που θα οφειλόταν στην Ισπανία για τα εν λόγω εισοδήματα, αν αυτά είχαν αποκτηθεί στην Ισπανία.
- 35 Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η BBVA ζητεί παρά ταύτα να εκπέσει από το ποσό του φόρου εισοδήματος εταιριών στην Ισπανία ο φόρος που οφείλεται στο Βέλγιο για τους τόκους που εισπράχθηκαν στο κράτος μέλος αυτό, ο οποίος ωστόσο δεν καταβλήθηκε λόγω χορηγήσεως απαλλαγής.
- 36 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι αν οι διατάξεις της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και οι διατάξεις της εσωτερικής ισπανικής νομοθεσίας ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι μόνον ο φόρος που πραγματικά καταβλήθηκε σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να εκπέσει από τον φόρο που οφείλεται στην Ισπανία, τούτο θα μπορούσε να αποτρέψει τις εγκατεστημένες στην Ισπανία εταιρίες από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε άλλο κράτος μέλος.
- 37 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι το μειονέκτημα που φέρεται ότι υπέστη εν προκειμένω η BBVA συνίσταται όχι στη διπλή φορολογία των τόκων που η εισέπραξε η εταιρία αυτή, δεδομένου ότι οι εν λόγω τόκοι φορολογήθηκαν μόνο στην Ισπανία, αλλά στην αδυναμία αναγνώρισεως υπέρ της BBVA, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου στην Ισπανία φόρου, του φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπει η βελγική κανονιστική ρύθμιση υπό τη μορφή απαλλαγής.

- 38 Πάντως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τα μειονεκτήματα που τυχόν απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν απαγορευόμενους από τη Συνθήκη ΕΚ περιορισμούς, κατά το μέτρο που η άσκηση αυτή δεν συνεπάγεται διακρίσεις στις ελευθερίες κυκλοφορίας (βλ., συναφώς, προαναφερθείσες αποφάσεις Kerckhaert και Morres, σκέψεις 19, 20 και 24, Orange European Smallcap Fund, σκέψεις 41, 42 και 47, καθώς και Damseaux, σκέψη 27).
- 39 Επομένως, εφόσον τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν το δικό τους φορολογικό σύστημα στα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block, Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψη 31), κατά μείζονα λόγο δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν τη φορολογική τους νομοθεσία ώστε να παρέχουν τη δυνατότητα σε έναν υποκείμενο στον φόρο να τύχει φορολογικού πλεονεκτήματος χορηγούμενου από άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο της άσκησης των φορολογικών του αρμοδιοτήτων, υπό τον όρο ασφαλώς ότι η νομοθεσία αυτή δεν εισάγει διακρίσεις.
- 40 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί αν η εφαρμογή μιας κανονιστικής ρύθμισης όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση έχει ως συνέπεια οι τόκοι που εισπράττονται σε άλλο κράτος μέλος να τυγχάνουν μεταχείρισης που εισάγει δυσμενείς διακρίσεις σε σχέση με τους τόκους που εισπράττονται στην Ισπανία.
- 41 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι διάκριση συνιστά όχι μόνον η εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις αλλά και η εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ. αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα, σκέψη 30, της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 26, καθώς και Kerckhaert και Morres, προπαρατεθείσα, σκέψη 19).
- 42 Ωστόσο, υπό το πρίσμα της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους διαμονής του, ο υποκείμενος στον φόρο που εισπράττει τόκους δεν βρίσκεται οπωσδήποτε σε διαφορετική κατάσταση εκ του γεγονότος και μόνον ότι εισπράττει τους τόκους αυτούς από οφειλέτη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο, ασκώντας τη φορολογική

του αρμοδιότητα, μπορεί να προβλέπει, όσον αφορά τη φορολογία των τόκων αυτών, την εφαρμογή παρακράτησης του φόρου στην πηγή (βλ., συναφώς, απόφαση Kerckhaert και Morres, προπαρατεθείσα, σκέψη 19, και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 42).

- 43 Είναι αληθές ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου διακριτική μεταχείριση εις βάρος των τόκων που εισπράττονται σε άλλο κράτος μέλος σε σχέση με τους τόκους ισπανικής προελεύσεως.
- 44 Εντούτοις, από το νομικό πλαίσιο, όπως εκτέθηκε από το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι ο νόμος 230/1963 προβλέπει, στο άρθρο 57, παράγραφος 1, ότι, στην περίπτωση κατά την οποία από το ποσό ενός φόρου πρέπει να εκπέσουν ποσά οφειλόμενα ή καταβληθέντα για άλλον φόρο ή άλλους φόρους που βεβαιώθηκαν προγενέστερα, τα ποσά αυτά εκπίπτουν στο σύνολό τους, ακόμα και αν υπήρξαν αντικείμενο απαλλαγής ή πίστωσης φόρου.
- 45 Ως εκ τούτου, στο αιτούν δικαστήριο, μόνο αρμόδιο να ερμηνεύει το εθνικό δίκαιο, απόκειται να εξακριβώσει αν, λαμβανομένου υπόψη του τρόπου φορολόγησης των τόκων που εισπράττονται στην Ισπανία, η εν λόγω διάταξη του νόμου 230/1963 δύναται να εφαρμοστεί στους τόκους αυτούς και αν, στην περίπτωση αυτή, οι τόκοι που εισπράττονται σε άλλο κράτος μέλος τυγχάνουν μεταχείρισης που εισάγει δυσμενείς διακρίσεις σε σχέση με τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους τόκους που εισπράττονται στην Ισπανία, όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως φόρου οφειλόμενου αλλά μη καταβληθέντος.
- 46 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα είναι ότι το άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΟΚ και το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361 δεν απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιριών και στο πλαίσιο των διατάξεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, απαγορεύει την έκπτωση του ποσού του φόρου που οφείλεται σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης για φορολογητέο εισόδημα που αποκτήθηκε στο έδαφός τους, οσάκις, μολονότι ο φόρος έχει βεβαιωθεί, δεν καταβάλλεται δυνάμει απαλλαγής, πίστωσης ή οποιουδήποτε άλλου



φορολογικού προνομίου, υπό τον όρο ότι αυτή η κανονιστική ρύθμιση δεν εισάγει διακρίσεις σε σχέση με τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους τόκους που εισπράττονται στο εν λόγω κράτος μέλος, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- <sup>47</sup> Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

**Το άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΟΚ και το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [καταργηθέν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ], δεν απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιριών και στο πλαίσιο των διατάξεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, απαγορεύει την έκπτωση του ποσού του φόρου που οφείλεται σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης για φορολογητέο εισόδημα που αποκτήθηκε στο έδαφός τους, οσάκις, μολονότι ο φόρος έχει βεβαιωθεί, δεν καταβάλλεται δυνάμει απαλλαγής, πίστωσης ή οποιουδήποτε άλλου φορολογικού προνομίου, υπό τον όρο ότι αυτή η κανονιστική ρύθμιση δεν εισάγει διακρίσεις σε σχέση με τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους τόκους που εισπράττονται στο εν λόγω κράτος μέλος, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

(υπογραφές)