



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 13ης Νοεμβρίου 2012\*

«Άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ — Διανομή μερισμάτων — Φόρος εταιριών — Υπόθεση C-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — Ερμηνεία της απόφασεως — Αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογίας — Ισοδυναμία των μεθόδων απαλλαγής και συμψηφισμού — Έννοιες “φορολογικός συντελεστής” και “διαφορά στη φορολογική μεταχείριση” — Μερίσματα προερχόμενα από τρίτες χώρες»

Στην υπόθεση C-35/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιανουαρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

### **Test Claimants in the FII Group Litigation**

κατά

**Commissioners of Inland Revenue,**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, Κ. Lenaerts (εισηγητή), αντιπρόεδρο, Α. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, προέδρους τμήματος, U. Løhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot και Α. Arabadjiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Φεβρουαρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Test Claimants in the FII Group Litigation, εκπροσωπούμενη από τους G. Aaronson, QC, και P. Farmer, barrister,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Ossowski, επικουρούμενο από την K. Bacon, barrister,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τους A. Collins, SC, και N. McNicholas, BL,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. de Bergues και την N. Rouam,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Wissels και B. Koopman,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Ιουλίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εφαρμογής της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753), και σκοπεύει στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με ορισμένες σκέψεις της εν λόγω αποφάσεως.

### Το νομικό πλαίσιο του Ηνωμένου Βασιλείου

- 3 Σύμφωνα με την ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογική νομοθεσία, τα κέρδη που πραγματοποιούνται εντός ορισμένης χρήσεως από οποιαδήποτε εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος εταιρία, καθώς και από οποιαδήποτε μη εγκατεστημένη σ' αυτό εταιρία, η οποία όμως ασκεί στο συγκεκριμένο κράτος εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου, υπόκεινται σε φόρο εταιριών στο κράτος αυτό.
- 4 Από το 1973, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας εφαρμόζει το επονομαζόμενο φορολογικό σύστημα «μερικού συμψηφισμού», στο πλαίσιο του οποίου, προς αποτροπή της οικονομικής διπλής φορολογίας, όταν μια ημεδαπή εταιρία διανέμει κέρδη, μέρος του φόρου εταιριών που έχει καταβάλει η εταιρία αυτή συμψηφίζεται υπέρ των μετόχων της. Μέχρι τις 6 Απριλίου 1999, το σύστημα αυτό στηριζόταν, αφενός, στην εκ μέρους της διανέμουσας εταιρίας προκαταβολή του φόρου εταιριών και, αφετέρου, στην παροχή πιστώσεως φόρου στους δικαιούχους των μερισμάτων μετόχους καθώς και, για τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες δικαιούχους μερισμάτων, απαλλαγής από τον φόρο εταιριών των μερισμάτων που λαμβάνει μια εταιρία η οποία είναι επίσης εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος.

### *Η προκαταβολή του φόρου εταιριών*

- 5 Κατά το άρθρο 14 του νόμου του 1988, περί φόρου εισοδήματος και φόρου εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988, στο εξής: ICTA), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, οι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που καταβάλλουν μερίσματα στους μετόχους τους υποχρεούνται να προκαταβάλλουν τον φόρο εταιριών (advance corporation tax, στο εξής: ACT), υπολογιζόμενο επί του ποσού ή της αξίας του διανεμομένου μερίσματος.

- 6 Η εταιρία έχει δικαίωμα να συμψηφίσει, μέχρι ορισμένο όριο, τον ACT που κατέβαλε για διανεμηθέντα εντός ορισμένης χρήσεως μερίσματα με τον φόρο εταιριών που οφείλει (mainstream corporation tax) για τη χρήση αυτή. Αν ο φόρος εταιριών που οφείλει η εταιρία δεν αρκεί για να συμψηφιστεί εξ ολοκλήρου ο ACT, ο επιπλέον ACT μπορεί να μεταφερθεί είτε σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη χρήση είτε στις θυγατρικές της εταιρίας αυτής, οι οποίες μπορούν να τον συμψηφίσουν με το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλουν οι ίδιες. Ο επιπλέον ACT μπορεί να μεταφερθεί μόνο σε θυγατρικές εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 7 Οι εδρεύοντες στο ανωτέρω κράτος μέλος όμιλοι εταιριών μπορούν, επίσης, να επιλέξουν να υπαχθούν στο σύστημα φορολογίας των ομίλων εταιριών, το οποίο επιτρέπει στις εταιρίες που ανήκουν σε όμιλο να μην καταβάλλουν ACT μέχρις ότου η μητρική εταιρία του ομίλου προβεί σε διανομή μερισμάτων.

*Η κατάσταση των ημεδαπών μετόχων που λαμβάνουν μερίσματα ημεδαπών εταιριών*

- 8 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 208 του ICTA, όταν μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει μερίσματα από εταιρία η οποία είναι επίσης εγκατεστημένη σ' αυτό το κράτος μέλος, δεν οφείλει φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.
- 9 Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 231, παράγραφος 1, του ICTA, η υποκείμενη σε ACT διανομή μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία σε άλλη ημεδαπή εταιρία συνεπάγεται υπέρ της δεύτερης δικαίωμα μερικής πιστώσεως του ACT που κατέβαλε η πρώτη.
- 10 Κατά το άρθρο 238, παράγραφος 1, του ICTA, το άθροισμα καταβληθέντος μερίσματος και πιστώσεως φόρου αποτελεί, για τη δικαιούχο εταιρία, το «απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις» (franked investment income ή FII).
- 11 Μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που έχει λάβει από άλλη ημεδαπή εταιρία μερίσματα των οποίων η διανομή συνεπάγεται δικαίωμα πιστώσεως φόρου μπορεί να ανακτήσει τον καταβληθέντα από την άλλη εταιρία ACT και να τον εκπέσει από τον ACT που πρέπει να καταβάλει η ίδια όταν διανέμει μερίσματα στους μετόχους της, ώστε να καταβάλει μόνον τον επιπλέον ACT.

*Η κατάσταση των ημεδαπών μετόχων που λαμβάνουν μερίσματα αλλοδαπών εταιριών*

- 12 Όταν μια εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία υπόκειται σε φόρο εταιριών για τα μερίσματα αυτά.
- 13 Στην περίπτωση αυτή, η δικαιούχος των εν λόγω μερισμάτων εταιρία δεν έχει δικαίωμα πιστώσεως φόρου και τα μερίσματα που λαμβάνει δεν χαρακτηρίζονται ως απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις. Αντιθέτως, κατά τα άρθρα 788 και 790 του ICTA, δικαιούται ελάφρυνση αντίστοιχη προς τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη, είτε δυνάμει της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσίας είτε δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας που το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει με το άλλο κράτος.
- 14 Συνεπώς, η εθνική νομοθεσία παρέχει στη δικαιούχο των μερισμάτων ημεδαπή εταιρία τη δυνατότητα να συμψηφίσει τον φόρο εταιριών που οφείλει με τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων αυτών που διανέμει η αλλοδαπή εταιρία. Αν η εν λόγω δικαιούχος ημεδαπή εταιρία ελέγχει, άμεσα ή έμμεσα, ή είναι θυγατρική εταιρίας που ελέγχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 10 % των δικαιωμάτων ψήφου στη διανέμουσα εταιρία, η ελάφρυνση καλύπτει τον αναλογούντα φόρο εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή επί των κερδών από τα οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα. Η ελάφρυνση που παρέχεται ως προς τον καταβληθέντα στην αλλοδαπή φόρο δεν μπορεί να υπερβεί τον οφειλόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο εταιριών επί του εν λόγω εισοδήματος.

- 15 Ανάλογες ρυθμίσεις ισχύουν δυνάμει συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το Ηνωμένο Βασίλειο.
- 16 Αν η ημεδαπή εταιρία προβεί η ίδια σε διανομή μερισμάτων στους μετόχους της, τότε οφείλει ACT.
- 17 Όσον αφορά τη δυνατότητα συμψηφισμού του καταβληθέντος λόγω μιας τέτοιας διανομής ACT με τον φόρο εταιριών που οφείλει η εν λόγω ημεδαπή εταιρία, το γεγονός ότι η εν λόγω ημεδαπή εταιρία λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία μπορεί να έχει ως επακόλουθο την καταβολή επιπλέον ACT, ιδίως, για τον λόγο ότι, όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως, η διανομή μερισμάτων από αλλοδαπή εταιρία δεν παρέχει δικαίωμα πιστώσεως φόρου προς συμψηφισμό με τον ACT που η ημεδαπή εταιρία πρέπει να καταβάλλει όταν διανέμει μερίσματα στους μετόχους της.

*Το καθεστώς του μερίσματος από εισόδημα αλλοδαπής προελεύσεως*

- 18 Από 1ης Ιουλίου 1994, οι ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία μπορούν, κατά τη διανομή μερίσματος στους μετόχους τους, να επιλέγουν τον χαρακτηρισμό του εν λόγω μερίσματος ως μερίσματος από εισόδημα αλλοδαπής προελεύσεως (foreign income dividend, στο εξής: FID), επί του οποίου οφείλεται μεν ACT, αλλά η εταιρία έχει τη δυνατότητα, εφόσον το FID ισούται με το ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, να ζητήσει επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος ACT.
- 19 Ενώ ο ACT πρέπει να καταβληθεί εντός δεκατεσσάρων ημερών από την παρέλευση του τριμήνου εντός του οποίου καταβλήθηκε το μέρισμα, ο επιπλέον ACT πρέπει να επιστραφεί όταν η ημεδαπή εταιρία οφείλει να καταβάλει τον φόρο εταιριών, δηλαδή εννέα μήνες μετά το τέλος της οικείας χρήσεως.
- 20 Το σύστημα του ACT, συμπεριλαμβανομένου του συστήματος του FID, καταργήθηκε και δεν ισχύει για τις πραγματοποιούμενες από 6 Απριλίου 1999 διανομές μερισμάτων.

**Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 21 Το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ζητεί, πρώτον, διευκρινίσεις σχετικά με τη σκέψη 56 και το σημείο 1 του διατακτικού της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation. Υπενθυμίζει ότι το Δικαστήριο, με τις σκέψεις 48 έως 53, 57 και 60 της αποφάσεως αυτής, αποφάνθηκε ότι εθνική ρύθμιση η οποία εφαρμόζει στα μεν μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως τη μέθοδο της απαλλαγής, στα δε μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως τη μέθοδο του συμψηφισμού δεν αντιβαίνει στα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ, εφόσον ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν είναι υψηλότερος από τον συντελεστή που ισχύει για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και εφόσον παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η διανέμουσα εταιρία, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η δικαιούχος εταιρία.
- 22 Οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης παρατήρησαν ενώπιον του Δικαστηρίου, όπως προκύπτει από τη σκέψη 54 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation, ότι, «σύμφωνα με την ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσία, τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης δεν φορολογούνται στο όνομα της δικαιούχου εταιρίας, ανεξαρτήτως του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία, δηλαδή απαλλάσσονται και όταν η εταιρία αυτή, λόγω φορολογικών

ελαφρύνσεων που δικαιούται, δεν οφείλει φόρο ή καταβάλλει φόρο εταιριών με συντελεστή χαμηλότερο από τον κανονικό συντελεστή που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο». Συναφώς, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με τις σκέψεις 55 και 56 της εν λόγω αποφάσεως, τα εξής:

- «55 Αυτό δεν αμφισβητείται από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία, όμως, υποστηρίζει ότι υπάρχει διαφορά στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ διανεμούσας και δικαιούχου εταιρίας μόνο σε μάλλον εξαιρετικές περιστάσεις, οι οποίες δεν συντρέχουν στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 56 Απόκειται, συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος ή αν υπάρχει διαφορά στη φορολογική μεταχείριση μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις λόγω διαφοροποιήσεως της φορολογικής βάσης κατόπιν ορισμένων κατ' εξαίρεση ελαφρύνσεων.»
- 23 Μετά την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation, οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης προσκόμισαν ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης προκειμένου να αποδείξουν ότι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, το πραγματικό επίπεδο φορολογήσεως των κερδών των ημεδαπών εταιριών ήταν χαμηλότερο του υπολογιζομένου βάσει του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή και ότι η κατάσταση αυτή δεν μπορούσε, συνεπώς, να χαρακτηριστεί ως εξαιρετική.
- 24 Οι καθών στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβήτησαν τα αποδεικτικά στοιχεία των προσφευγουσών όσον αφορά το πραγματικό επίπεδο φορολογήσεως των ημεδαπών εταιριών. Ήταν, αντιθέτως, της γνώμης ότι το ζήτημα που έπρεπε να εξετάσει το εθνικό δικαστήριο, δυνάμει της σκέψεως 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation, ουδόλως αφορούσε τα πραγματικά επίπεδα φορολογήσεως. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, με τις γραπτές παρατηρήσεις του ενώπιον του Δικαστηρίου, είχε αναφερθεί στην προβλεπόμενη από την εθνική νομοθεσία φορολογική ελάφρυνση υπέρ των μικρών επιχειρήσεων, οι καθών υποστήριξαν ότι το αιτούν δικαστήριο όφειλε να εξετάσει μόνον αν οι διαφορετικοί ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές που ίσχυαν, αφενός, για τις διανεμούσες μερίσματα ημεδαπές εταιρίες και, αφετέρου, για τις δικαιούχους μερισμάτων ημεδαπές εταιρίες υφίσταντο μόνον υπό εξαιρετικές περιστάσεις.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οφείλει να διαπιστώσει το πραγματικό επίπεδο φορολογήσεως των κερδών που διανέμουν οι ημεδαπές εταιρίες, αλλά κρίνει, εντούτοις, αναγκαίο να υποβάλει σχετικώς ερώτημα στο Δικαστήριο.
- 26 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις επί των σημείων 2 και 4 του διατακτικού της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation. Ζητεί να διευκρινιστεί αν τα σημεία αυτά τυγχάνουν εφαρμογής μόνο στην περίπτωση εταιριών εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο που λαμβάνουν μερίσματα απευθείας από αλλοδαπή θυγατρική, η οποία έχει καταβάλει τον φόρο εταιριών επί των κερδών που διανεμήθηκαν ως μερίσματα στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη, ή εάν η απόφαση τυγχάνει, επίσης, εφαρμογής στην περίπτωση κατά την οποία η αλλοδαπή θυγατρική δεν κατέβαλε η ίδια φόρο (ή κατέβαλε λίγους φόρους), αλλά τα μερίσματα διανεμήθηκαν από κέρδη στα οποία περιλαμβάνονταν μερίσματα καταβληθέντα από κατώτερη στην ιεραρχία του ομίλου θυγατρική εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος και προερχόμενα από κέρδη επί των οποίων είχε καταβληθεί φόρος εταιριών στο εν λόγω κράτος.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο εξηγεί, συναφώς, ότι η αλλοδαπή θυγατρική συχνά δεν καταβάλλει φόρο στο κράτος εγκαταστάσεώς της επί των κερδών από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα στην ημεδαπή μητρική εταιρία της. Και τούτο οφείλεται κυρίως στην εκ μέρους διεθνών ομίλων ευρεία χρήση ενδιάμεσων εταιριών χαρτοφυλακίου, οι οποίες καταβάλλουν λίγους ή δεν καταβάλλουν



καθόλου φόρους επί των κερδών τους. Τα κράτη στα οποία είναι εγκατεστημένες αυτές οι εταιρίες χαρτοφυλακίου παρέχουν συχνά φορολογικές ελαφρύνσεις για την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών.

- 28 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το σημείο 2 του διατακτικού της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Test Claimants in the FII Group Litigation* αφορά μόνον την περίπτωση κατά την οποία η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αλλοδαπής εταιρίας κατέβαλε η ίδια τον ACT ή αν το σημείο αυτό του διατακτικού της ανωτέρω αποφάσεως ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία η εν λόγω ημεδαπή εταιρία επέλεξε το σύστημα φορολογίας των ομίλων εταιριών. Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, ο ACT καταβάλλεται από ανώτερη στην ιεραρχία του ομίλου ημεδαπή εταιρία. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, επίσης, να διευκρινιστεί αν στην εν λόγω δεύτερη περίπτωση, η οποία εξαιρείται από το Δικαστήριο με τη σκέψη 10 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Test Claimants in the FII Group Litigation*, πρέπει να διαπιστωθεί παραβίαση του δικαίου της Ένωσης με αποτέλεσμα, δυνάμει των αρχών που καθιέρωσε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, *San Giorgio* (Συλλογή 1983, σ. 3595), να υφίσταται δικαίωμα επιστροφής του ACT που όντως κατέβαλε η ανώτερη στην ιεραρχία του ομίλου εταιρία.
- 29 Εντούτοις, κατά την άποψη των καθών στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο ACT που κατέβαλε εν προκειμένω η εταιρία αυτή επιβλήθηκε νομίμως, με αποτέλεσμα η ζημία που υπέστη η εν λόγω εταιρία να μπορεί μόνο να αποτελέσει αντικείμενο αγωγής αποζημιώσεως, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (Συλλογή 1996, σ. I-1029).
- 30 Τέταρτον, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε στο πλαίσιο της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Test Claimants in the FII Group Litigation* αφορούσε μόνον τα μερίσματα που ελάμβαναν ημεδαπές εταιρίες από άλλα κράτη μέλη. Εντούτοις, όταν η υπόθεση αναπέμφθηκε στο High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης υποστήριξαν ότι, υπό το πρίσμα της εξελισσόμενης νομολογίας του Δικαστηρίου, το ισχύον στο Ηνωμένο Βασίλειο σύστημα ήταν, επίσης, αντίθετο προς το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, στο μέτρο που εφαρμοζόταν επί μερισμάτων τα οποία ελάμβαναν ημεδαπές θυγατρικές από τρίτες χώρες. Κατά τις προσφεύγουσες, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ τυχάνει εφαρμογής διότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του ποσοστού συμμετοχής του ενδιαφερομένου στην εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα διανεμούσα εταιρία.
- 31 Οι καθών εκτιμούν, εντούτοις, ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν τυχάνει εφαρμογής, όταν η εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος εταιρία επηρεάζει αναμφισβητήτως τις αποφάσεις μιας εγκατεστημένης σε τρίτη χώρα εταιρίας και μπορεί να καθορίζει τις δραστηριότητές της. Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι αποφάσεις της 24ης Μαΐου 2007, C-57/05, *Holböck* (Συλλογή 2007, σ. I-4051), της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A (Συλλογή 2007, σ. I-11531), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-182/08, *Glaxo Wellcome* (Συλλογή 2009, σ. I-8591), συνηγορούν υπέρ της απόψεως των προσφευγουσών στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 32 Πέμπτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με το σημείο 3 του διατακτικού της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Test Claimants in the FII Group Litigation* που αφορά τη ρύθμιση περί ACT, για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 6 της παρούσας αποφάσεως, η οποία παρέχει σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο τη δυνατότητα να μεταφέρει τον επιπλέον ACT στις ημεδαπές θυγατρικές της, ώστε ο ACT να μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλουν οι θυγατρικές αυτές. Οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης υποστήριξαν ότι η ρύθμιση αυτή αντέβαινε στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ στο μέτρο που η δυνατότητα αυτή παρεχόταν μόνο στις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές. Οι προσφεύγουσες ήταν της γνώμης ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, επιλέγοντας τη θέσπιση των εν λόγω κανόνων, όφειλε να προβλέψει ανάλογες ελαφρύνσεις, όπως η επιστροφή του ACT, ο οποίος θα έπρεπε να μπορεί να συμψηφισθεί με τον φόρο εταιριών που έχουν καταβάλει οι εγκατεστημένες στην Ευρωπαϊκή Ένωση θυγατρικές.

- 33 Με τη σκέψη 115 της προπαρατεθείσας αποφάσεως του Test Claimants in the FII Group Litigation, το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αυτό επισημαίνοντας ότι «[...] η συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου περιορίστηκε μόνο στο ζήτημα ότι μια ημεδαπή εταιρία δεν μπορεί να μεταφέρει τον επιπλέον ACT σε αλλοδαπές θυγατρικές, ώστε αυτές να τον συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν στο Ηνωμένο Βασίλειο για τις δραστηριότητες που ασκούν εντός αυτού του κράτους μέλους».
- 34 Η απάντηση που δόθηκε με τη σκέψη 139 και το σημείο 3 του διατακτικού της εν λόγω αποφάσεως δεν αφορά, συνεπώς, την περίπτωση κατά την οποία η αλλοδαπή εταιρία υπέκειτο μόνο σε φόρο εταιριών στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς της. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ως εκ τούτου, να διευκρινιστεί αν η περιεχόμενη στο σημείο 3 του διατακτικού της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation απάντηση θα ήταν διαφορετική σε περίπτωση που οι αλλοδαπές θυγατρικές, προς όφελος των οποίων δεν μπόρεσε να γίνει καμία μεταφορά επιπλέον ACT, δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το High Court of Justice (England & Wales), (Chancery Division), αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1. Η χρήση των όρων “φορολογικός συντελεστής” και “διαφορά στη φορολογική μεταχείριση” που περιέχονται στη σκέψη 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation:
- α) παραπέμπει αποκλειστικώς στους εκ του νόμου προβλεπομένους ή ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές, ή
  - β) παραπέμπει και στους φορολογικούς συντελεστές βάσει των οποίων υπολογίζονται οι καταβλητέοι φόροι και στους εκ του νόμου προβλεπομένους ή ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές, ή
  - γ) έχουν οι ανωτέρω όροι άλλη έννοια και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο εν λόγω ερώτημα, ποια είναι η έννοια αυτή;
2. Θα ήταν διαφορετική η απάντηση του Δικαστηρίου στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως [επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation] εάν:
- α) ο καταβλητέος στην αλλοδαπή φόρος εταιριών δεν καταβλήθηκε (ή δεν καταβλήθηκε στο σύνολό του) από την αλλοδαπή εταιρία, η οποία καταβάλλει μερίσματα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από κέρδη στα οποία περιλαμβάνονται μερίσματα καταβληθέντα από την εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της και προερχόμενα από κέρδη επί των οποίων έχει καταβληθεί φόρος στο εν λόγω κράτος μέλος, και/ή
  - β) ο [ACT] δεν καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, αλλά από την άμεσα ή έμμεσα ημεδαπή μητρική της εταιρία, κατά την περαιτέρω διανομή των κερδών της δικαιούχου εταιρίας, στα οποία περιλαμβάνονται αμέσως ή εμμέσως τα εν λόγω μερίσματα;
3. Υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται ανωτέρω στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο β', έχει η καταβάλλουσα τον ACT εταιρία αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ([προπαρατεθείσα] απόφαση San Giorgio) ή μόνον αξίωση καταβολής αποζημιώσεως ([προπαρατεθείσα] απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame );

4. Εάν η επίμαχη εθνική νομοθετική ρύθμιση δεν εφαρμόζεται αποκλειστικώς σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στην καταβάλλουσα το μέρος εταιρία, μπορεί μια ημεδαπή εταιρία να επικαλεστεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ για μερίσματα που έλαβε από θυγατρική της εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, επί της οποίας ασκεί ουσιώδη επιρροή;
5. Ισχύει η απάντηση που δόθηκε από το Δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα, το οποίο υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως [επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*], στην περίπτωση που οι αλλοδαπές θυγατρικές, προς όφελος των οποίων δεν μπόρεσε να γίνει καμία μεταφορά φόρου, δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 36 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σ' αυτά ρύθμιση κράτους μέλους εφαρμόζουσα τη μέθοδο της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και τη μέθοδο του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, όταν το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως των κερδών των εταιριών στο εν λόγω κράτος μέλος είναι κατά κανόνα χαμηλότερο του προκύπτοντος βάσει του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.
- 37 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, με κριτήριο φορολογικό κανόνα, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος αποσκοπεί στην αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολόγησεως των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι συγκρίσιμη προς αυτή μιας εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, στο μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία (αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, προπαρατεθείσα, σκέψη 62, 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 59).
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ επιβάλλουν σε κράτος μέλος το οποίο εφαρμόζει σύστημα αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας, στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από άλλες ημεδαπές εταιρίες, την ίση μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από αλλοδαπές εταιρίες (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 72, καθώς και *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, σκέψη 60).
- 39 Πρέπει, ακολούθως, να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τα κράτη μέλη είναι, καταρχήν, ελεύθερα να αποτρέπουν την αλληπάλληλη φορολόγηση των μερισμάτων που λαμβάνει μια ημεδαπή εταιρία, επιλέγοντας τη μέθοδο της απαλλαγής τους από τη φορολογία όταν τα μερίσματα καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρία, και τη μέθοδο του συμψηφισμού όταν τα μερίσματα καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία. Οι εν λόγω δύο μέθοδοι είναι κατ' ουσίαν ισοδύναμες, εφόσον όμως ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν είναι υψηλότερος του συντελεστή που ισχύει για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και εφόσον παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με τον φόρο που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψεις 48 και 57, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, σκέψη 86, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, C-310/09, *Accor*, Συλλογή 2011, σ. I-8115, σκέψη 88, και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 39).



- 40 Πρέπει, συναφώς, να υπογραμμιστεί ότι, εφόσον το δίκαιο της Ένωσης, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν προβλέπει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ένωσης (αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres, Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 22, και της 8ης Δεκεμβρίου 2011, C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Συλλογή 2011, σ. I-13023, σκέψη 31 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να οργανώσει το δικό του σύστημα φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών, εφόσον όμως το σύστημα αυτό δεν επάγεται απαγορευμένες από τη Συνθήκη ΛΕΕ διακρίσεις. Η επιβολή, σε βάρος του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία, της υποχρέωσης απαλλαγής από τον φόρο εταιριών των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως θα έθιγε την αρμοδιότητα του οικείου κράτους μέλους να φορολογήσει τα ούτως διανεμόμενα κέρδη με τον συντελεστή που προβλέπει η νομοθεσία του, τηρώντας την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων.
- 41 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 54 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation, οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης αμφισβήτησαν την ισοδυναμία των μεθόδων της απαλλαγής και του συμψηφισμού υποστηρίζοντας ότι, βάσει της ισχύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο νομοθεσίας, στην περίπτωση διανομής μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως, τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών που βαρύνει τη δικαιούχο εταιρία ανεξαρτήτως του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία, δηλαδή απαλλάσσονται και όταν η διανέμουσα εταιρία, λόγω φορολογικών ελαφρύνσεων που δικαιούται, δεν οφείλει φόρο ή καταβάλλει φόρο εταιριών με χαμηλότερο συντελεστή από τον ονομαστικό συντελεστή που ισχύει στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 42 Το Δικαστήριο κάλεσε, για τον λόγο αυτό, με τη σκέψη 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεώς του Test Claimants in the FII Group Litigation, το αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος ή αν υπάρχει διαφορά στη φορολογική μεταχείριση μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις λόγω διαφοροποιήσεως της φορολογικής βάσεως κατόπιν ορισμένων κατ' εξαίρεση προβλεπομένων ελαφρύνσεων.
- 43 Πρέπει, πράγματι, να γίνει δεκτό ότι ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως είναι υψηλότερος του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως και ότι, συνεπώς, διακυβεύεται η ισοδυναμία των μεθόδων της απαλλαγής και του συμψηφισμού, υπό τις ακόλουθες περιστάσεις.
- 44 Πρώτον, εάν η ημεδαπή εταιρία που διανέμει μερίσματα υπόκειται σε χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή από τον ονομαστικό συντελεστή που ισχύει για την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει τα εν λόγω μερίσματα, η φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως της εν λόγω δεύτερης εταιρίας έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή λιγότερων φόρων επί των διανεμομένων κερδών από εκείνους που θα προέκυπταν από την εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού επί των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως που λαμβάνει η ίδια ημεδαπή εταιρία, αλλά εν προκειμένω από αλλοδαπή εταιρία η οποία υπόκειται, επίσης, σε μικρή φορολόγηση των κερδών της, ιδίως λόγω του ισχύοντος χαμηλότερου ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.
- 45 Πράγματι, η εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση των διανεμομένων κερδών ημεδαπής προελεύσεως με χαμηλότερο ονομαστικό συντελεστή ο οποίος ισχύει για τη διανέμουσα μερίσματα εταιρία, ενώ η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση των διανεμομένων κερδών με υψηλότερο ονομαστικό συντελεστή ο οποίος ισχύει για τη δικαιούχο των μερισμάτων εταιρία.
- 46 Δεύτερον, διακυβεύεται επίσης η ισοδυναμία μεταξύ της φορολογικής απαλλαγής των μερισμάτων που διανέμει μια ημεδαπή εταιρία και της εφαρμογής της μεθόδου του συμψηφισμού στα μερίσματα που διανέμει μια αλλοδαπή εταιρία, η οποία, όπως η προβλεπόμενη στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, λαμβάνει υπόψη το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως των κερδών στο

κράτος προελεύσεως, εάν τα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας που διανέμει μερίσματα υπόκεινται στην πραγματικότητα σε χαμηλότερη φορολόγηση στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς της από την υπολογιζόμενη βάση του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.

- 47 Πράγματι, η φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως δεν επάγεται καμία φορολογική επιβάρυνση της ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει τα εν λόγω μερίσματα ανεξαρτήτως του πραγματικού επιπέδου φορολόγησεως των κερδών από τα οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα αυτά. Αντιθέτως, η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως επάγεται πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση της ημεδαπής δικαιούχου εταιρίας, εάν το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως των κερδών της διανέμουσας μερίσματα εταιρίας είναι χαμηλότερο του προκύπτοντος βάσει του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη της ημεδαπής δικαιούχου των μερισμάτων εταιρίας.
- 48 Αντιθέτως προς τη μέθοδο της απαλλαγής, η μέθοδος του συμψηφισμού δεν παρέχει, συνεπώς, τη δυνατότητα μεταφοράς στη μέτοχο εταιρία του οφέλους που προκύπτει από τυχόν μειώσεις σε προγενέστερο στάδιο του φόρου εταιριών που όφειλε η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία.
- 49 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο κάλεσε το αιτούν δικαστήριο, με τη σκέψη 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεως του Test Claimants in the FII Group Litigation, να διακρίβωσε τόσο τους ισχύοντες ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές όσο και τα πραγματικά επίπεδα φορολόγησεως. Πράγματι, «ο φορολογικός συντελεστής» για τον οποίο κάνει λόγο η εν λόγω σκέψη 56 αφορά τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή και η «διαφορά στη φορολογική μεταχείριση [...] λόγω διαφοροποιήσεως της φορολογικής βάσης» αφορά τα πραγματικά επίπεδα φορολόγησεως. Ακριβώς λόγω ιδίως ελαφρύνσεων που μειώνουν τη φορολογική βάση, το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως μπορεί να είναι χαμηλότερο του προκύπτοντος βάσει του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.
- 50 Όσον αφορά την ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή στον οποίο υπόκειται η ημεδαπή εταιρία που διανέμει μερίσματα και του πραγματικού επιπέδου φορολόγησεως της, από τη σκέψη 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation, προκύπτει, βεβαίως, ότι η ισοδυναμία των μεθόδων της απαλλαγής και του συμψηφισμού δεν διακυβεύεται, εκ προοιμίου, όταν συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις, κατά τις οποίες απαλλάσσονται του φόρου μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως ενώ τα κέρδη από τα οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα αυτά δεν φορολογήθηκαν στην πραγματικότητα στο σύνολό τους βάσει συντελεστή αντίστοιχου προς τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, εντούτοις, ότι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν η διαφορά μεταξύ του πραγματικού επιπέδου φορολόγησεως και του προκύπτοντος βάσει του φορολογικού συντελεστή είναι εξαιρετικού χαρακτήρα.
- 51 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο προέβη στη διακρίβωση που του ζήτησε το Δικαστήριο με τη σκέψη 56 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation. Ειδικότερα διαπίστωσε ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης ισχύει ο ίδιος ονομαστικός φορολογικός συντελεστής τόσο για τα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας που διανέμει μερίσματα όσο και για τα κέρδη της ημεδαπής δικαιούχου των εν λόγω μερισμάτων εταιρίας. Αντιθέτως, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι συντρέχει η περίπτωση για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως και δη όχι κατ' εξαίρεση. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, στο Ηνωμένο Βασίλειο το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως των κερδών ημεδαπών εταιριών είναι χαμηλότερο, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, του υπολογιζομένου βάσει του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.
- 52 Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, όπως προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, δεν διασφαλίζει φορολογική μεταχείριση ίση προς την απορρέουσα από την εφαρμογή της μεθόδου της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως.

- 53 Καθόσον, βάσει φορολογικού κανόνα, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος αποσκοπεί στην αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι συγκρίσιμη προς αυτήν μιας εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, στο μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 62, και *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 59), η διαφορετική φορολογική μεταχείριση αυτών των δύο κατηγοριών μερισμάτων δεν δικαιολογείται από την ύπαρξη διαφορετικών καταστάσεων.
- 54 Κατά συνέπεια, μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ.
- 55 Κατά πάγια νομολογία, ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, *National Grid Indus*, Συλλογή 2011, σ. I-12273, σκέψη 42, και της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-250/08, *Επιτροπή κατά Βελγίου*, Συλλογή 2011, σ. I-12341, σκέψη 51).
- 56 Συναφώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση δικαιολογούνταν αντικειμενικώς από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.
- 57 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, *Bachmann*, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 21, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, *Manninen*, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 42, της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 43, και προπαρατεθείσα απόφαση *Επιτροπή κατά Βελγίου*, σκέψη 70).
- 58 Εντούτοις πρέπει, κατά πάγια νομολογία, να αποδειχθεί η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (προπαρατεθείσα απόφαση *Επιτροπή κατά Βελγίου*, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να εκτιμάται βάσει του σκοπού της επίμαχης ρυθμίσεως (αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, *Papillon*, Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 44, και της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 72).
- 59 Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ, αφενός, του παρεχομένου φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή της πιστώσεως φόρου στην περίπτωση μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως και της φορολογικής απαλλαγής των μερισμάτων ημεδαπής προελεύσεως και, αφετέρου, του φόρου που έχει επιβληθεί στα διανεμόμενα κέρδη.
- 60 Όσον αφορά τον ανάλογο χαρακτήρα του περιορισμού, πρέπει να επισημανθεί ότι, καίτοι η εφαρμογή της μεθόδου του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως και της μεθόδου της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως μπορεί να έχει ως δικαιολογητική βάση την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως των διανεμομένων μερισμάτων, δεν είναι εντούτοις αναγκαίο, για τη διατήρηση της συνοχής του επίμαχου φορολογικού συστήματος, να λαμβάνεται υπόψη, αφενός, το πραγματικό επίπεδο φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών για τον υπολογισμό του

φορολογικού πλεονεκτήματος στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου του συμψηφισμού και, αφετέρου, μόνον ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής που ισχύει για τα διανεμόμενα κέρδη στο πλαίσιο της μεθόδου της απαλλαγής.

- 61 Πράγματι, η φορολογική απαλλαγή προς όφελος ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως χορηγείται ανεξαρτήτως του πραγματικού επιπέδου φορολόγησεως των κερδών από τα οποία διανεμήθηκαν τα μερίσματα. Η εν λόγω απαλλαγή, στο μέτρο που έχει ως σκοπό την αποτροπή της διπλής φορολόγησεως των διανεμομένων κερδών, στηρίζεται συνεπώς στην υπόθεση ότι τα εν λόγω κέρδη της διανέμουσας μερίσματα εταιρίας φορολογήθηκαν βάσει του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή. Προσομοιάζει, συνεπώς, με την παροχή πιστώσεως φόρου υπολογιζομένης βάσει του εν λόγω ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.
- 62 Εθνική ρύθμιση λαμβάνουσα ιδίως υπόψη, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή του επίμαχου φορολογικού συστήματος, και στο πλαίσιο της μεθόδου του συμψηφισμού, τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή βάσει του οποίου φορολογήθηκαν τα κέρδη που διανεμήθηκαν ως μερίσματα είναι πρόσφορη για την αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολόγησεως των διανεμομένων κερδών και για τη διασφάλιση της εσωτερικής συνοχής του φορολογικού συστήματος, συνιστώντας παράλληλα ένα λιγότερο παρεμβατικό μέτρο στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 63 Πρέπει, συναφώς, να επισημανθεί ότι, με τη σκέψη 99 της προπαρατεθείσας αποφάσεως του Haribo Lakritzten Hans Riegel και Österreichische Salinen, το Δικαστήριο, αφού υπενθύμισε ότι επιτρέπεται, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη να αποτρέπουν την αλληπάλληλη φορολόγηση των μερισμάτων που λαμβάνει ημεδαπή εταιρία εφαρμόζοντας τη μέθοδο της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και τη μέθοδο του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, αποφάνθηκε ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση ελάμβανε υπόψη, για τον υπολογισμό του ύψους της πιστώσεως φόρου στο πλαίσιο της μεθόδου του συμψηφισμού, τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή που ίσχυε στο κράτος στο οποίο ήταν εγκατεστημένη η διανεμούσα μερίσματα εταιρία.
- 64 Είναι αληθές ότι ο υπολογισμός, στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου του συμψηφισμού, της πιστώσεως φόρου βάσει του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τη φορολόγηση των κερδών που διανέμονται ως μερίσματα μπορεί να έχει επίσης ως αποτέλεσμα τη λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, λόγω ιδίως των διαφορετικών κανόνων που ισχύουν στα κράτη μέλη σχετικά με τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως του φόρου εταιριών. Εντούτοις, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όταν υφίσταται μια τέτοια δυσμενής μεταχείριση, αυτή οφείλεται στην παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας διαφόρων κρατών μελών, η οποία συνάδει προς τη Συνθήκη (βλ., συναφώς, αποφάσεις Kerckhaert και Morres, προπαρατεθείσα, σκέψη 20, και της 15ης Απριλίου 2010, C-96/08, CIBA, Συλλογή 2010, σ. I-2911, σκέψη 25).
- 65 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σ' αυτά ρύθμιση κράτους μέλους εφαρμόζουσα τη μέθοδο της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και τη μέθοδο του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, εφόσον αποδεικνύεται, αφενός, ότι η πίστωση φόρου προς όφελος της δικαιούχου των μερισμάτων εταιρίας στο πλαίσιο της μεθόδου του συμψηφισμού αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που όντως καταβλήθηκε επί των κερδών που διανεμήθηκαν ως μερίσματα και, αφετέρου, ότι το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως των κερδών των εταιριών του οικείου κράτους μέλους είναι κατά κανόνα χαμηλότερο του προκύπτοντος βάσει του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.



*Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 66 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν οι απαντήσεις που δόθηκαν από το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation* στο δεύτερο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα ισχύουν επίσης, αφενός, όταν ο καταβλητέος στην αλλοδαπή φόρος εταιριών επί των κερδών που διανέμονται ως μερίσματα δεν καταβλήθηκε (ή δεν καταβλήθηκε στο σύνολό του) από την αλλοδαπή εταιρία η οποία καταβάλλει τα εν λόγω μερίσματα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά από εγκατεστημένη σε κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της πρώτης εταιρίας και, αφετέρου, όταν ο ACT δεν καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αλλοδαπής εταιρίας, αλλά από την ημεδαπή μητρική εταιρία στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών.
- 67 Με την προπαρατεθείσα απόφασή του *Test Claimants in the FII Group Litigation*, το Δικαστήριο έδωσε στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα την απάντηση ότι αντιβαίνει στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ:
- νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία επιτρέπεται να αφαιρεί από τον προκαταβλητέο φόρο εταιριών που οφείλει τον αντίστοιχο φόρο που έχει προκαταβάλει η δεύτερη εταιρία, ενώ, στην περίπτωση ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, δεν επιτρέπεται τέτοια έκπτωση του αναλογούντος στα διανεμόμενα κέρδη φόρου που έχει καταβάλει η αλλοδαπή εταιρία στο κράτος εγκαταστάσεώς της.
  - εθνική νομοθεσία η οποία, ενώ απαλλάσσει από την υποχρέωση προκαταβολής φόρου εταιριών τις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν στους μετόχους τους κέρδη προερχόμενα από μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, παρέχει στις ημεδαπές εταιρίες που διανέμουν στους μετόχους τους κέρδη προερχόμενα από μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως τη δυνατότητα να υπαχθούν σε σύστημα στο πλαίσιο του οποίου δικαιούνται επιστροφής του φόρου εταιριών που προκατέβαλαν κατά τη μεταγενέστερη διανομή κερδών στους μετόχους τους, αλλά, αφενός, υποχρεώνει τις εταιρίες αυτές να προκαταβάλουν τον εν λόγω φόρο και να ζητήσουν εν συνεχεία την επιστροφή του και, αφετέρου, δεν προβλέπει δικαίωμα πιστώσεως φόρου για τους μετόχους τους, ενώ αυτοί θα είχαν τέτοιο δικαίωμα σε περίπτωση διανομής, από ημεδαπή εταιρία, κερδών προερχόμενων από μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως.
- 68 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρυθμίσεως, όταν τα μερίσματα διανέμονταν εκτός του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών, η διανεμούσα τα εν λόγω μερίσματα ημεδαπή εταιρία όφειλε να καταβάλει τον ACT, ο οποίος ήταν ένα είδος προκαταβλητέου φόρου εταιριών. Ακολούθως, τα διανεμόμενα μερίσματα μεταφέρονταν στις ανώτερες βαθμίδες της ιεραρχίας του ομίλου ως απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις, υπό την έννοια ότι στα μερίσματα αυτά παρεχόταν πίστωση φόρου ισόποση με τον καταβληθέντα ACT. Η πίστωση φόρου συμψηφιζόταν με την υποχρέωση των ανώτερων στην ιεραρχία του ομίλου εταιριών να καταβάλουν τον ACT κατά την τελική διανομή μερισμάτων στην άμεσα μητρική εταιρία τους ή σε εξωτερικούς μετόχους. Συνεπώς, όταν καταβαλλόταν μέρισμα εκτός του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών, ο ACT βάρυνε τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες που βρίσκονταν στην κατώτερη βαθμίδα της ιεραρχίας του ομίλου.
- 69 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι δεν αντιβαίνει στα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ ρύθμιση βάσει της οποίας ο φόρος εταιριών που βαρύνει τα κέρδη που διανέμονται ως μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως δεν μπορεί να συμψηφισθεί με τον ACT που οφείλει η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία, όταν η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θυγατρική της, η οποία κατέβαλε τα μερίσματα στην εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία, δεν κατέβαλε η ίδια (ή δεν κατέβαλε στον σύνολό του) τον φόρο εταιριών επί των διανεμομένων κερδών, αλλά ο φόρος αυτός καταβλήθηκε από εγκατεστημένη επίσης σε κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της πρώτης εταιρίας. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, εάν η αλλοδαπή εταιρία που διανέμι



μερίσματα στην εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρική εταιρία της δεν κατέβαλε η ίδια τον φόρο εταιριών επί των διανεμομένων κερδών, δεν υφίσταται αλληπάλληλη φορολόγηση διασυννοριακών μερισμάτων που να δικαιολογεί ορισμένη φορολογική ελάφρυνση.

- 70 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 71 Πρέπει να υπομνησθεί, συναφώς, ότι μια ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως βρίσκεται, ως προς τον σκοπό της αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας που επιδιώκει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, σε συγκρίσιμη κατάσταση με ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, από τις απαντήσεις που δόθηκαν στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα στο πλαίσιο της προπαρατεθείσας απόφασης *Test Claimants in the FII Group Litigation* προκύπτει ότι αντιβαίνει στα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, όσον αφορά μόνον τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, δεν λαμβάνει υπόψη τον φόρο εταιριών που έχει ήδη καταβληθεί επί των διανεμομένων κερδών.
- 72 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 62 της παρούσας απόφασης, η υποχρέωση που βαρύνει μια ημεδαπή εταιρία, βάσει εθνικής ρυθμίσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, να καταβάλλει τον ACT κατά τη διανομή κερδών προερχομένων από μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως δικαιολογείται, κατ' ουσίαν, μόνο στο μέτρο που ο εν λόγω προκαταβλητέος φόρος αντιστοιχεί σε ποσό το οποίο έχει ως σκοπό να αντισταθμίσει τον χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή βάσει του οποίου φορολογήθηκαν τα κέρδη που διανεμήθηκαν ως μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως σε σχέση με τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας.
- 73 Συναφώς, δεν έχει σημασία αν η αλλοδαπή εταιρία που καταβάλλει μερίσματα στην ημεδαπή μητρική εταιρία της υπόκειται η ίδια στον φόρο εταιριών υπό την προϋπόθεση, εντούτοις, ότι στα διανεμόμενα κέρδη επιβλήθηκε φόρος εταιριών.
- 74 Οι απαντήσεις που δόθηκαν στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα, τα οποία υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ουδόλως επηρεάζονται από τη διαπίστωση ότι ο καταβλητέος στην αλλοδαπή φόρος εταιριών επί των κερδών που διανέμονται ως μερίσματα δεν καταβλήθηκε (ή δεν καταβλήθηκε στο σύνολό του) από την αλλοδαπή εταιρία η οποία καταβάλλει τα εν λόγω μερίσματα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά από εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της πρώτης εταιρίας.
- 75 Δεύτερον, όσον αφορά το σύστημα φορολογίας των ομίλων εταιριών, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όταν καταβάλλονταν μερίσματα από ημεδαπή εταιρία στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος, τα μερίσματα αυτά δεν υπέκειντο στην υποχρέωση καταβολής ACT και δεν θεωρούνταν ως απαλλασσόμενο εισόδημα από επενδύσεις της ημεδαπής εταιρίας που τα ελάμβανε.
- 76 Τούτο σήμαινε ότι, καίτοι τα μερίσματα μεταφέρονταν στις ανώτερες βαθμίδες της ιεραρχίας του ομίλου χωρίς καμία υποχρέωση καταβολής ACT, όταν η ημεδαπή μητρική εταιρία επρόκειτο να καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της εκτός του ομίλου, δεν διέθετε καμία πίστωση φόρου, την οποία να μπορεί να συμψηφίσει με την υποχρέωσή της να καταβάλει τον ACT και όφειλε, συνεπώς, να καταβάλει τον ACT επί των ανωτέρω μερισμάτων. Οι διατάξεις του συστήματος του ACT παρείχαν, εντούτοις, στην εν λόγω μητρική εταιρία τη δυνατότητα να μεταφέρει τον επιπλέον οφειλόμενο ACT στις ημεδαπές θυγατρικές της και να τον συμψηφίσει με τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου (βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft κ.λπ.*, Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψεις 21 έως 25).

- 77 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η εθνική ρύθμιση σχετικά με το σύστημα φορολογίας των ομίλων εταιριών συνάδει προς τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ, διότι η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία δικαιούται απαλλαγής από τον ACT. Ελλείψει οποιασδήποτε υποχρέωσης καταβολής ACT σε βάρος της εν λόγω ημεδαπής εταιρίας, το σύστημα δεν επάγεται καμία διπλή οικονομική φορολογία.
- 78 Συναφώς, πρέπει να διαπιστωθεί ότι το σύστημα φορολογίας των ομίλων εταιριών έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά της υποχρέωσης καταβολής του ACT, δηλαδή του προκαταβλητέου φόρου εταιριών, στις ανώτερες βαθμίδες της ιεραρχίας του ομίλου. Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, η διπλή οικονομική φορολόγηση των διανεμομένων κερδών που αντιστοιχούν σε μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως μπορεί να είναι επακόλουθο ιδίως της υποχρέωσης της ημεδαπής μητρικής εταιρίας του ομίλου να καταβάλλει τον ACT κατά τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους της εκτός του ομίλου.
- 79 Πράγματι, η εκ μέρους της ανωτέρω ημεδαπής μητρικής εταιρίας του ομίλου καταβολή του ACT επί των κερδών που αντιστοιχούν σε μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως έχει ως επακόλουθο, όπως υπογραμμίζουν οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, την επιβολή για δεύτερη φορά φόρου εταιριών στα διανεμόμενα κέρδη. Ο εν λόγω φόρος δεν μπορεί να συμψηφισθεί με τη φορολογική υποχρέωση της αλλοδαπής θυγατρικής που διανέμει τα κέρδη αυτά. Αντιθέτως, σε αμιγώς εσωτερικό πλαίσιο, ο επιπλέον ACT που κατέβαλε η ημεδαπή μητρική εταιρία μπορεί να μεταφερθεί και να συμψηφισθεί με τον φόρο εταιριών που οφείλουν οι ημεδαπές θυγατρικές του ομίλου.
- 80 Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας που επιδιώκει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αντιβαίνει επίσης στα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο μέτρο που δεν λαμβάνει υπόψη, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών, όσον αφορά τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, τον φόρο εταιριών που έχει ήδη καταβληθεί επί των διανεμομένων κερδών.
- 81 Οι απαντήσεις που δόθηκαν στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα, τα οποία υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, ισχύουν, συνεπώς, και στην περίπτωση που ο ACT δεν καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αλλοδαπής εταιρίας, αλλά καταβάλλεται από την ημεδαπή μητρική εταιρία στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών.
- 82 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι απαντήσεις που δόθηκαν από το Δικαστήριο στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα, τα οποία υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, ισχύουν και όταν:
- ο καταβλητέος στην αλλοδαπή φόρος εταιριών ο οποίος βαρύνει τα κέρδη που διανέμονται ως μερίσματα δεν καταβλήθηκε (ή δεν καταβλήθηκε στο σύνολό του) από την αλλοδαπή εταιρία η οποία καταβάλλει τα εν λόγω μερίσματα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά από την εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της πρώτης εταιρίας,
  - ο ACT δεν καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αλλοδαπής εταιρίας, αλλά από την ημεδαπή μητρική εταιρία της στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών.

*Επί του τρίτου ερωτήματος*

- 83 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι μια μητρική εταιρία η οποία, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών, υποχρεώθηκε, κατά παράβαση των κανόνων δικαίου της Ένωσης, να καταβάλει τον ACT επί των κερδών που προέρχονταν από μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως μπορεί να ασκήσει αγωγή με αίτημα την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή αν μπορεί να ασκήσει μόνον αγωγή αποζημιώσεως.
- 84 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα επιστροφής φόρων τους οποίους εισέπραξε κράτος μέλος κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των απονεμομένων στους ιδιώτες δικαιωμάτων βάσει των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης περί απαγορεύσεως τέτοιων φόρων. Το κράτος μέλος οφείλει, συνεπώς, κατ' αρχήν να επιστρέψει τους εισπραχθέντες κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης φόρους (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, C-398/09, Lady & Kid κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-7375, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 85 Από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα προκύπτει ότι εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία έχει ως σκοπό την αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογήσεως των διανεμομένων κερδών δεν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης στο μέτρο που η ρύθμιση αυτή, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών, δεν λαμβάνει υπόψη, όσον αφορά τα προερχόμενα από άλλα κράτη μερίσματα, τον φόρο εταιριών που έχει καταβληθεί επί των κερδών από τα οποία καταβλήθηκαν τα εν λόγω μερίσματα.
- 86 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 62 και 72 της παρούσας αποφάσεως, η υποχρέωση που βαρύνει μια ημεδαπή εταιρία να καταβάλλει τον ACT κατά τη διανομή κερδών προερχομένων από μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως δικαιολογείται μόνο στο μέτρο που ο εν λόγω προκαταβλητέος φόρος αντιστοιχεί σε ποσό το οποίο έχει ως σκοπό να αντισταθμίσει τον χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή βάσει του οποίου φορολογήθηκαν τα κέρδη που διανεμήθηκαν ως μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως σε σχέση με τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας.
- 87 Στο τρίτο ερώτημα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι η εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος μητρική εταιρία η οποία, στο πλαίσιο συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, υποχρεώθηκε, κατά παράβαση των κανόνων δικαίου της Ένωσης, να καταβάλει τον ACT επί των κερδών που προέρχονταν από μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως μπορεί να ασκήσει αγωγή με αίτημα την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, στο μέτρο που ο φόρος αυτός υπερβαίνει τον πρόσθετο φόρο εταιριών που το οικείο κράτος μέλος δικαιούνταν να επιβάλει προκειμένου να αντισταθμίσει τον χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή βάσει του οποίου φορολογήθηκαν τα κέρδη που διανεμήθηκαν ως μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως σε σχέση με τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή που ίσχυε για τα κέρδη της ημεδαπής μητρικής εταιρίας.

*Επί του τετάρτου ερωτήματος*

- 88 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι η εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος εταιρία της οποίας το ποσοστό συμμετοχής σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα της παρέχει τη δυνατότητα να επηρεάζει αναμφισβητήτως τις αποφάσεις της εν λόγω δεύτερης εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ προκειμένου να αμφισβητήσει τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης ρυθμίσεως του εν λόγω κράτους σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, η οποία δεν εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία.

- 89 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 33, και Accor, σκέψη 30).
- 90 Όσον αφορά το ζήτημα αν μια εθνική ρύθμιση εμπίπτει σε μία από τις ελευθερίες κυκλοφορίας, από πάγια πλέον νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω ρυθμίσεως (αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 31 έως 33, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψεις 37 και 38, της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψεις 26 έως 34, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, προπαρατεθείσα, σκέψη 34, και Accor, προπαρατεθείσα, σκέψη 31).
- 91 Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως εμπίπτει εθνική ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (βλ. αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 37, της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-81/09, Ίδρυμα Τύπου, Συλλογή 2010, σ. I-10161, σκέψη 47, Accor, προπαρατεθείσα, σκέψη 32, και της 19ης Ιουλίου 2012, C-31/11, Scheunemann, σκέψη 23).
- 92 Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση ασκήσεως επιρροής στη διαχείριση και στον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 35, Accor, σκέψη 32, και Scheunemann, σκέψη 23).
- 93 Η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση εφαρμόζεται όχι μόνο στα μερίσματα που λαμβάνουν ημεδαπές εταιρίες βάσει ποσοστού συμμετοχής παρέχοντος τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων της διανέμουσας τα εν λόγω μερίσματα εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της, αλλά και στα μερίσματα που λαμβάνονται βάσει μειοψηφικής συμμετοχής μη παρέχουσας τη δυνατότητα τέτοιας επιρροής. Στο μέτρο που η εθνική ρύθμιση αφορά μερίσματα προερχόμενα από ορισμένο κράτος μέλος, από το αντικείμενο της εν λόγω ρυθμίσεως δεν μπορεί, συνεπώς, να καθορισθεί αν αυτή εμπίπτει πρωτίστως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ ή του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.
- 94 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υποθέσεως, προκειμένου να καθορίσει αν η επίμαχη περίπτωση στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της μιας ή της άλλης εκ των ανωτέρω διατάξεων (βλ., συναφώς, αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψεις 37 και 38, της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda, Συλλογή 2008, σ. I-4571, σκέψεις 71 και 72, και της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-311/08, SGI, Συλλογή 2010, σ. I-487, σκέψεις 33 έως 37).
- 95 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο με τη σκέψη 37 της προπαρατεθείσας αποφάσεώς του Test Claimants in the FII Group Litigation, οι υποθέσεις που επελέγησαν ως «αντιπροσωπευτικές», στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς, αφορούν εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες οι οποίες έλαβαν μερίσματα από εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες, τις οποίες ήλεγχαν κατά 100%. Εφόσον πρόκειται για συμμετοχή που παρέχει στον μέτοχο τη δυνατότητα να επηρεάζει αναμφισβητήτως τις αποφάσεις της διανέμουσας μερίσματα εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι στις εν λόγω «αντιπροσωπευτικές» υποθέσεις τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως.



- 96 Εντούτοις, σε πλαίσιο, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο αφορά τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτες χώρες πρέπει να γίνει δεκτό ότι αρκεί η εξέταση του αντικείμενου μιας εθνικής ρυθμίσεως προκειμένου να εκτιμηθεί αν η φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτες χώρες εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 97 Πράγματι, καθόσον το κεφάλαιο της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν περιέχει καμία διάταξη που να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής των διατάξεών της σε καταστάσεις σχετικές με την εγκατάσταση μιας εταιρίας ενός κράτους μέλους σε τρίτη χώρα ή μιας εταιρίας τρίτης χώρας σε ορισμένο κράτος μέλος (βλ. αποφάσεις *Holböck*, προπαρατεθείσα, σκέψη 28, της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, *Fidium Finanz*, Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψη 25, και *Scheunemann*, προπαρατεθείσα, σκέψη 33, καθώς και διατάξεις της 10ης Μαΐου 2007, C-102/05, A και B, Συλλογή 2007, σ. I-3871, σκέψη 29, και *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, προπαρατεθείσα, σκέψη 88), μια ρύθμιση έχουσα ως αντικείμενο τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτες χώρες δεν μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 98 Όταν από το αντικείμενο μιας τέτοιας εθνικής ρυθμίσεως προκύπτει ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής στις αποφάσεις της οικείας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της, δεν μπορεί να γίνει επίκληση ούτε του άρθρου 49 ΣΛΕΕ ούτε του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψεις 33, 34, 101 και 102, διάταξη της 10ης Μαΐου 2007, C-492/04, *Lasertec*, Συλλογή 2007, σ. I-3775, σκέψεις 22 και 27· βλ., επίσης, προπαρατεθείσα διάταξη A και B, σκέψεις 4 και 25 έως 28).
- 99 Αντιθέτως, μια εθνική ρύθμιση που αφορά τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτη χώρα, η οποία δεν εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανεμούσα τα μερίσματα εταιρία, πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Μια εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος εταιρία μπορεί, συνεπώς, να επικαλεστεί τη διάταξη αυτή προκειμένου να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της εν λόγω ρυθμίσεως, ανεξαρτήτως του ποσοστού συμμετοχής της στη διανεμούσα μερίσματα εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα (βλ., συναφώς, απόφαση A, προπαρατεθείσα, σκέψεις 11 και 27).
- 100 Καθόσον το πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν εκτείνεται βάσει της Συνθήκης ΛΕΕ στις τρίτες χώρες, πρέπει να αποτραπεί το ενδεχόμενο η ερμηνεία του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως προς τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, να παράσχει σε επιχειρήσεις, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, τη δυνατότητα επικλήσεως της εν λόγω ελευθερίας. Τέτοιος κίνδυνος δεν υφίσταται σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Πράγματι, η επίμαχη ρύθμιση του κράτους μέλους δεν αφορά τις προϋποθέσεις προσβάσεως μιας εταιρίας του εν λόγω κράτους μέλους στην αγορά τρίτης χώρας ή μιας εταιρίας τρίτης χώρας στην αγορά του εν λόγω κράτους μέλους. Αφορά μόνον τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από επενδύσεις που ο δικαιούχος τους πραγματοποίησε σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.
- 101 Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι η επιχειρηματολογία της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και της Γερμανικής, της Γαλλικής και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, κατά την οποία η εφαρμοστέα ελευθερία όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτες χώρες δεν εξαρτάται μόνον από το αντικείμενο της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής ρυθμίσεως, αλλά και από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως, θα παρήγαγε αποτελέσματα μη συνάδοντα προς το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 102 Πράγματι, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, κατ' αρχήν, εμπίπτουν στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οι κινήσεις κεφαλαίων που σχετίζονται με εγκατάσταση ή με άμεσες επενδύσεις. Σ' αυτές συγκαταλέγονται επενδύσεις υπό μορφή συμμετοχής σε επιχείρηση διά



της κατοχής μετοχών οι οποίες παρέχουν τη δυνατότητα πραγματικής συμμετοχής στη διαχείρισή της και τον έλεγχο της (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Glaxo Wellcome, σκέψη 40, και Ίδρυμα Τύπου, σκέψη 48).

- 103 Κατά τη νομολογία, οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων που σχετίζονται με εγκατάσταση ή με άμεσες επενδύσεις, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καλύπτουν όχι μόνον τα εθνικά μέτρα που, κατά την εφαρμογή τους σε κινήσεις κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες, περιορίζουν την εγκατάσταση ή τις επενδύσεις, αλλά και τα μέτρα που περιορίζουν την καταβολή μερισμάτων που αποφέρουν οι επενδύσεις αυτές (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 183, και Holböck, σκέψη 36).
- 104 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι η εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος εταιρία της οποίας το ποσοστό συμμετοχής σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα της παρέχει αναμφισβητήτως τη δυνατότητα να επηρεάζει τις αποφάσεις της εν λόγω δεύτερης εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ προκειμένου να αμφισβητήσει τη συμβατότητα προς τη διάταξη αυτή ρυθμίσεως του εν λόγω κράτους σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από την ανωτέρω τρίτη χώρα, η οποία δεν εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία.

#### *Επί του πέμπτου ερωτήματος*

- 105 Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν η απάντηση που δόθηκε από το Δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα, το οποίο υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, ισχύει και στην περίπτωση που οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, προς όφελος των οποίων δεν μπόρεσε να γίνει καμία μεταφορά ACT, δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία.
- 106 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την προπαρατεθείσα απόφασή του Test Claimants in the FII Group Litigation, απαντώντας στο τρίτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, ότι αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ νομοθεσία κράτους μέλους η οποία επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν στις ημεδαπές θυγατρικές τους το ποσό του ACT, το οποίο δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο εταιριών που οφείλουν για συγκεκριμένη χρήση ή για προηγούμενες ή μεταγενέστερες χρήσεις, προκειμένου οι θυγατρικές αυτές να το συμψηφίσουν με τον φόρο εταιριών που οφείλουν, αλλά δεν επιτρέπει στις ημεδαπές εταιρίες να μεταφέρουν το ποσό αυτό στις αλλοδαπές θυγατρικές τους σε περίπτωση που αυτές υπέχουν στο εν λόγω κράτος μέλος φορολογική υποχρέωση λόγω των κερδών που πραγματοποίησαν εκεί.
- 107 Οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η απάντηση αυτή του Δικαστηρίου ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία τα κέρδη αλλοδαπών θυγατρικών τα οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο μιας τέτοιας μεταφοράς του επιπλέον ACT δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία, αλλά σε άλλα κράτη μέλη. Κατά την άποψή τους, θα αντέβαινε προς τους σκοπούς που επιδιώκει η επίμαχη εθνική ρύθμιση, αν ο μηχανισμός μεταφοράς του επιπλέον ACT ίσχυε μόνο για θυγατρικές που φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικό σύστημα θα έπρεπε να προβλέπει τη δυνατότητα παραβολής του ACT που κατέβαλε η μητρική εταιρία με τον καταβλητέο στην αλλοδαπή φόρο εταιριών που βαρύνει τη διανέμουσα τα μερίσματα θυγατρική και θα έπρεπε να παρέχει τη δυνατότητα επιστροφής του επιπλέον ACT προκειμένου να αποτραπεί η αλληπάλληλη φορολόγηση των εταιριών του ομίλου.

- 108 Συναφώς, πρέπει, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, να γίνει διάκριση μεταξύ του ACT που επιβλήθηκε παρανόμως από το οικείο κράτος μέλος, κατά παράβαση των ελευθεριών που καθιερώνει η Συνθήκη, και του ACT ο οποίος, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 62 και 72 της παρούσας αποφάσεως, μπορούσε νομίμως να επιβληθεί σε βάρος ημεδαπής εταιρίας που έλαβε μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, διότι αντιστοιχούσε στον πρόσθετο φόρο εταιριών που επιβλήθηκε προκειμένου να αντισταθμιστεί ο χαμηλότερος ονομαστικός φορολογικός συντελεστής βάσει του οποίου φορολογήθηκαν τα κέρδη που διανεμήθηκαν ως μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως σε σχέση με τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή που ίσχυε για τα κέρδη της ημεδαπής εταιρίας.
- 109 Από την απάντηση που δόθηκε στο τρίτο ερώτημα της παρούσας υποθέσεως προκύπτει ότι ο ACT που επιβλήθηκε παρανόμως πρέπει να επιστραφεί.
- 110 Όσον αφορά, αντιθέτως, τον ACT που αντιστοιχεί στον πρόσθετο φόρο εταιριών που το οικείο κράτος μέλος δικαιούνταν να επιβάλει, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο ACT αποτελεί προκαταβολή του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το δικαίωμα μεταβιβάσεως του επιπλέον ACT σε θυγατρικές διασφαλίζει ότι ένας όμιλος εταιριών που φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν καταβάλλει, για τον λόγο και μόνον ότι υφίσταται υποχρέωση καταβολής ACT, περισσότερους φόρους από τη συνολική φορολογική υποχρέωση που υπέχει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η επέκταση του εν λόγω δικαιώματος σε αλλοδαπές εταιρίες που δεν φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, με αποτέλεσμα την επιστροφή του επιπλέον ACT, θα στερούσε στην πραγματικότητα από το Ηνωμένο Βασίλειο το δικαίωμα πρόσθετης φορολόγησεως των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, τα οποία καταβάλλονται από κέρδη φορολογηθέντα βάσει χαμηλότερου ονομαστικού φορολογικού συντελεστή από τον ισχύοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο και θα έθιγε, ως εκ τούτου, την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών (βλ., συναφώς, απόφαση της 30ής Ιουνίου 2011, C-262/09, Meilicke κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-5669, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 111 Στο πέμπτο ερώτημα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι η απάντηση που δόθηκε από το Δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα, το οποίο υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, δεν ισχύει όταν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές προς όφελος των οποίων δεν μπόρεσε να γίνει καμία μεταφορά ACT δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

- 1) Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σ' αυτά ρύθμιση κράτους μέλους εφαρμόζουσα τη μέθοδο της απαλλαγής στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και τη μέθοδο του συμψηφισμού στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, εφόσον αποδεικνύεται, αφενός, ότι η πίστωση φόρου προς όφελος της δικαιούχου των μερισμάτων εταιρίας στο πλαίσιο της μεθόδου του συμψηφισμού αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που όντως καταβλήθηκε επί των κερδών που διανεμήθηκαν ως μερίσματα και, αφετέρου, ότι το πραγματικό επίπεδο φορολόγησεως των κερδών των εταιριών του οικείου κράτους μέλους είναι κατά κανόνα χαμηλότερο του υπολογιζομένου βάσει του ισχύοντος ονομαστικού φορολογικού συντελεστή.

- 2) Οι απαντήσεις που δόθηκαν από το Δικαστήριο στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα, τα οποία υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως C-446/04 επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ισχύουν και όταν:
- ο καταβλητέος στην αλλοδαπή φόρος εταιριών ο οποίος βαρύνει τα κέρδη που διανέμονται ως μερίσματα δεν καταβλήθηκε (ή δεν καταβλήθηκε στο σύνολό του) από την αλλοδαπή εταιρία η οποία καταβάλλει τα εν λόγω μερίσματα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά από την εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της πρώτης εταιρίας,
  - ο προκαταβλητέος φόρος εταιριών δεν καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αλλοδαπής εταιρίας, αλλά από την ημεδαπή μητρική εταιρία της στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών.
- 3) Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι η εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος μητρική εταιρία η οποία, στο πλαίσιο συστήματος φορολογίας των ομίλων εταιριών, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης υποχρεώθηκε, κατά παράβαση των κανόνων δικαίου της Ένωσης, να καταβάλει τον προκαταβλητέο φόρο εταιριών επί των κερδών που προέρχονταν από μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως μπορεί να ασκήσει αγωγή με αίτημα την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, στο μέτρο που ο φόρος αυτός υπερβαίνει τον πρόσθετο φόρο εταιριών που το οικείο κράτος μέλος δικαιούνταν να επιβάλει προκειμένου να αντισταθμίσει τον χαμηλότερο ονομαστικό φορολογικό συντελεστή βάσει του οποίου φορολογήθηκαν τα κέρδη που διανεμήθηκαν ως μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως σε σχέση με τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή που ίσχυε για τα κέρδη της ημεδαπής μητρικής εταιρίας.
- 4) Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι η εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος εταιρία, της οποίας το ποσοστό συμμετοχής σε εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα της παρέχει αναμφισβητήτως τη δυνατότητα να επηρεάζει τις αποφάσεις της εν λόγω δεύτερης εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ προκειμένου να αμφισβητήσει τη συμβατότητα προς τη διάταξη αυτή ρυθμίσεως του εν λόγω κράτους σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από την ανωτέρω τρίτη χώρα, η οποία δεν εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία.
- 5) Η απάντηση που δόθηκε από το Δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα, το οποίο υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, δεν ισχύει όταν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, προς όφελος των οποίων δεν μπόρεσε να γίνει καμία μεταφορά ACT, δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία.

(υπογραφές)