ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO TIZZANO

της 29ης Ιανουαρίου 2002 [1]

1. Με διάταξη της 2ας Δεκεμβρίου 1999, το πέμπτο τμήμα προσφυγών της Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Αυστρία) (περιφερειακής οικονομικής διευθύνσεως για τη Βιέννη, την Κάτω Αυστρία και το Burgenland, στο εξής: τμήμα προσφυγών) υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ). Τα ερωτήματα που υπέβαλε το τμήμα προσφυγών άπτονται, κατ' ουσίαν, της συμβατότητας με το κοινοτικό δίκαιο εθνικής νομοθεσίας προβλέπουσας, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες, διαφορετικές ρυθμίσεις για τα προερχόμενα από ημεδαπές εταιρίες εισοδήματα και για εκείνα που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρίες.

I — Νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

2. Οι κρίσιμες εν προκειμένω κοινοτικές διατάξεις είναι τα άρθρα 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης. Το πρώτο από τα εν λόγω άρθρα ορίζει, με την παράγραφο 1, ότι «απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών». Το δεύτερο όμως διευκρινίζει ότι:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 73 Β δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

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

β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

ή στατιστικής ενημέρωσης, ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξης ή δημόσιας ασφάλειας.

[...]

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 73 Β.»

Η εθνική νομοθεσία

3. Το αυστριακό φορολογικό καθεστώς προβλέπει ότι η φορολόγηση των εισοδημάτων των ημεδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών πραγματοποιείται σε δύο επίπεδα: σε επίπεδο εταιρίας, με την επιβολή φόρου επί των κερδών της με πάγιο φορολογικό συντελεστή 34 %, και, σε επίπεδο μετόχου, με τη φορολόγηση των μερισμάτων και των άλλων προσόδων από εταιρικά μερίδια (που αποκαλούνται εισοδήματα από κινητές αξίες).

4. Όσον αφορά τη φορολόγηση των μετόχων, η οποία παρουσιάζει αμεσότερο ενδιαφέρον ως προς την υπό εξέταση υπόθεση, το εφαρμοστέο καθεστώς διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για εισοδήματα από ημεδαπές ή από αλλοδαπές κινητές αξίες, λαμβανομένου υπόψη ότι «πρόκειται για εισοδήματα από κινητές αξίες που πραγματοποιούνται εντός της ημεδαπής, όταν ο οφειλέτης των ποσών που συνιστούν τέτοια εισοδήματα έχει την κατοικία του, την εμπορική διεύθυνση ή την εταιρική έδρα του στην ημεδαπή ή αποτελεί υποκατάστημα πιστωτικού ιδρύματος εντός της ημεδαπής [...]» [2].

α) Η φορολόγηση των ημεδαπών κινητών αξιών

5. Για τα εισοδήματα αυτά, η αυστριακή νομοθεσία παρέχει στους φορολογουμένους τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο δυνατοτήτων: την επιβολή ειδικού φόρου, του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, με φορολογικό συντελεστή 25 %, ή την επιβολή του συνήθους φόρου εισοδήματος με μείωση κατά 50 % του φορολογικού συντελεστή.

6. Στην πρώτη περίπτωση, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει φόρο αντιστοιχούντα στο 25 % των εισοδημάτων από κινητές αξίες, στα δε εισοδήματα αυτά, δεδομένου ότι η εξόφληση του φόρου συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, δεν θα επιβληθεί φόρος εισοδήματος. Τα εισοδήματα από κινητές αξίες δεν συνυπολογίζονται, επομένως, για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στο οποίο θα επιβληθεί ο φόρος εισοδήματος, με αποτέλεσμα, ενδεχομένως, τη μείωση του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, το ύψος του οποίου αποτελεί συνάρτηση του ύψους των εισοδημάτων. Ο φόρος του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση

2 — Άρθρο 93, παράγραφος 2, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG, BGBl. 1988/400), όπως ίσχυε το 1997.

της φορολογικής υποχρεώσεως καταβάλλεται, καταρχήν, μέσω παρακρατήσεως στην πηγή (ήτοι από τις εταιρίες) [3]· σε ορισμένες περιπτώσεις, πάντως, κατά τις οποίες δεν είναι εφικτή αυτή η παρακράτηση, προβλέπεται ότι ο φόρος καταβάλλεται με «εκούσια κατάθεση, στον καταβάλλοντα το μέρισμα οργανισμό, ποσού ίσου με τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες» [4].

7. Όταν ο φορολογούμενος επιλέγει να μην του επιβληθεί ο ειδικός φόρος που συνεπάγεται απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση, επιβάλλεται ο συνήθης φόρος εισοδήματος με μειωμένο κατά 50 % φορολογικό συντελεστή [5]. Στην περίπτωση αυτή, τα εισοδήματα από κινητές αξίες συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, με ενδεχόμενη αύξηση του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για το συνολικό εισόδημα· προς αντιστάθμιση, εντούτοις, για τα εισοδήματα από κινητές αξίες, ο καθοριζόμενος κατά τον τρόπο αυτό φορολογικός συντελεστής μειώνεται κατά το ήμισυ.

8. Για μεγαλύτερη σαφήνεια, επιβάλλεται επίσης η παρατήρηση ότι δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί εκ των προτέρων ποιο από τα δύο προαναφερθέντα φορολογικά συστήματα είναι συμφερότερο για τον φορολογούμενο στη συγκεκριμένη περίπτωση. Είναι μεν, πράγματι, αληθές ότι το δεύτερο σύστημα συνεπάγεται φόρο επί των εισοδημάτων από κινητές αξίες κατώτερο ή, κατ' ανώτατο όριο, ίσο προς τον φόρο του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως (δεδομένου ότι ο μέγιστος φορολογικός συντελεστής στην Αυστρία δεν δύναται να υπερβεί το 50 %), αλλά είναι επίσης αληθές ότι το σύστημα αυτό συνεπάγεται, ενδεχομένως, την αύξηση του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τα λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου. Τούτο ισχύει στο μέτρο που, όπως προαναφέρθηκε, αντιθέτως προς την περίπτωση επιβολής του φόρου που συνεπάγεται απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση, το δεύτερο σύστημα προβλέπει, για τον καθορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, τον συνυπολογισμό των εισοδημάτων από κινητές αξίες, με ενδεχόμενη αύξηση του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για το συνολικό εισόδημα.

β) Η φορολόγηση των αλλοδαπών κινητών αξιών

9. Το προεκτεθέν σύστημα ισχύει, όπως διευκρινίσθηκε, μόνο για τα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες, ενώ τα εισοδήματα που προέρχονται από προσόδους από αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται στον συνήθη φόρο εισοδήματος. Τούτο σημαίνει ότι τα εισοδήματα αυτά συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, με πιθανή αύξηση του φορολογικού συντελεστή, και υπόκεινται κανονικά στον φόρο εισοδήματος (ο οποίος, όπως προαναφέρθηκε, δύναται να ανέλθει στο 50 % στην Αυστρία) χωρίς να τυγχάνουν καμιάς εκπτώσεως ή μειώσεως. Επομένως, τα εισοδήματα αυτά ούτε υπόκεινται στον ειδικό φόρο με πάγιο φορολογικό συντελεστή 25 %, του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, ούτε τυγχάνουν της μειώσεως κατά το ήμισυ του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή.

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

10. Ο W. Schmid είναι κάτοικος Αυστρίας. Το 1997 τα εισοδήματά του προέρχονταν

3 — Άρθρο 93, παράγραφος 7, του EStG.
4 — Άρθρο 97, παράγραφος 2, του EStG.
5 — Άρθρο 37 του EStG.

κυρίως από μερίσματα από μετοχές εταιριών με έδρα τη Γερμανία και, ιδίως, από μερίσματα της εταιρίας MAN AG.

11. Ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογήθηκαν τα εισοδήματα του W. Schmid κατά το εν λόγω έτος υπολογίσθηκε από τη δημόσια οικονομική υπηρεσία βάσει του συνόλου των εισοδημάτων που πραγματοποίησε στην ημεδαπή, των εισοδημάτων από κινητές αξίες και των εισοδημάτων που προέρχονταν από την αλλοδαπή. Κατόπιν των προβλεπόμενων μειώσεων, ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής καθορίστηκε σε 27,17 % και με τον συντελεστή αυτόν φορολογήθηκε, ομοίως, και το σύνολο των εισοδημάτων του από γερμανικές μετοχές.

12. Στις 3 Δεκεμβρίου 1998 ο W. Schmid προσέφυγε ενώπιον του τμήματος προσφυγών κατά της πράξεως επιβολής φόρου για το έτος 1997, υποστηρίζοντας ιδίως ότι τα μερίσματα από τις κοινές μετοχές της εταιρίας MAN AG έπρεπε να φορολογηθούν με φορολογικό συντελεστή μειωμένο κατά το ήμισυ.

13. Στο πλαίσιο της εξετάσεως της υποθέσεως αυτής, το τμήμα προσφυγών έκρινε ότι υφίσταντο σοβαρές αμφιβολίες περί της συμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας με το κοινοτικό δίκαιο, επισημαίνοντας ότι η διαφορετική μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν τα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες σε σχέση με τα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες θα μπορούσε να αποτελεί εμπόδιο στη διασφαλιζόμενη από τη Συνθήκη ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Συνεπώς, το τμήμα προσφυγών, με διάταξη της 2ας Δεκεμβρίου 1999, ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει προς το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφος 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφος 3, ΕΚ), μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 97 του Einkommensteuergesetz του 1988, που δημοσιεύθηκε στην BGBl. 1988/400, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευσή του στην BGBl. 1996/797, και η οποία προβλέπει, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο c, του Endbesteuerungsgesetz, BGBl. 1993/11, ότι αποκλείεται η συνιστώσα απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση οριστική φορολόγηση των μερισμάτων, τόκων και λοιπών προσόδων από αλλοδαπές μετοχές, πράγμα που σημαίνει ότι, ενώ ο φορολογικός συντελεστής των προσόδων από ημεδαπές μετοχές ανέρχεται σε 25%, ο φορολογικός συντελεστής για τις αλλοδαπές μετοχές μπορεί να φθάνει μέχρι 50%;

2) Αντιβαίνει προς το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφος 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφος 3, ΕΚ), μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 37, παράγραφοι 1 και 4, του Einkommensteuergesetz του 1988, BGBl. 1988/400, και η οποία προβλέπει ότι για τα κάθε είδους μερίσματα που καταβάλλονται στους κατόχους εταιρικών μεριδίων που αντιπροσωπεύουν συμμετοχή στο κεφάλαιο ημεδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών ισχύει μειωμένος φορολογικός συντελεστής, ο

οποίος ισούται με το ήμισυ του μέσου φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τη φορολογία όλου του εισοδήματος, ενώ δεν ισχύει τέτοιος μειωμένος φορολογικός συντελεστής για τα κάθε είδους μερίσματα που καταβάλλονται λόγω συμμετοχής σε κεφαλαιουχικές εταιρίες των οποίων η έδρα και η εμπορική διεύθυνση βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή σε τρίτη χώρα;»

III — Νομική ανάλυση

Επί του παραδεκτού

Επιχειρήματα των διαδίκων

14. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία που ακολούθησε, πέραν της Δημοκρατίας της Αυστρίας, διατύπωσαν παρατηρήσεις η Γαλλική Δημοκρατία και η Επιτροπή. Οι δύο πρώτες κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εθνική νομοθεσία συνάδει προς τις επίμαχες κοινοτικές διατάξεις· η Επιτροπή, αντιθέτως, ισχυρίστηκε ότι η επίδικη νομοθεσία αντιβαίνει στις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

15. Το Δικαστήριο, για να λάβει ορισμένες διευκρινίσεις επί της πολύπλοκης εθνικής νομοθεσίας σχετικά με τη φορολογία εισοδημάτων από κινητές αξίες, απέστειλε στο τμήμα προσφυγών, στις 5 Ιουνίου 2001, έγγραφο με το οποίο του έθεσε ερωτήματα, βάσει του άρθρου 104, παράγραφος 5, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου. Με έγγραφο της 27ης Ιουνίου 2001, το τμήμα προσφυγών απάντησε στο Δικαστήριο παρέχοντας λεπτομερή στοιχεία, βάσει των οποίων κατέστη εφικτή η σαφέστερη αναδιατύπωση του νομικού πλαισίου που παρατέθηκε συνοπτικώς ανωτέρω.

16. Πριν εξετασθούν επί της ουσίας τα προδικαστικά ερωτήματα, επιβάλλεται να ερευνηθεί αν το τμήμα προσφυγών αποτελεί δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ και αν, κατά συνέπεια, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των ερωτημάτων αυτών. Καίτοι τόσο η Αυστριακή Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή εξέφρασαν πράγματι αμφιβολίες επ' αυτού, εντούτοις αμφότερες κατέληξαν, τελικώς, ότι το εν λόγω όργανο είναι δικαστήριο. Το ίδιο το τμήμα προσφυγών, εξάλλου, είχε επίγνωση του προβλήματος, καθόσον, στη διάταξη περί παραπομπής, ανέφερε με έμφαση τους λόγους για τους οποίους, κατά την άποψή του, είναι σκόπιμο να του αναγνωρισθεί ο χαρακτήρας δικαστηρίου κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ.

17. Σημειωτέον, εξάλλου, ότι οι αμφιβολίες που εκφράστηκαν δεν αφορούν όλα τα στοιχεία που λαμβάνει, εν γένει, υπόψη το Δικαστήριο για να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού. Είναι πράγματι γνωστό ότι «κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο, προκειμένου να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι δικαστήριο υπό την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ — ζήτημα που εμπίπτει αποκλειστικά στο κοινοτικό δίκαιο —, λαμβάνει υπόψη μια σειρά στοιχείων, όπως είναι η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδι-

κασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του» [6]. Οι αμφιβολίες που εκφράστηκαν εν προκειμένω αφορούν αποκλειστικώς τον χαρακτήρα του τμήματος προσφυγών ως «τρίτου» (προϋπόθεση που, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, φαίνεται ότι απορροφάται από την προϋπόθεση περί ανεξαρτησίας του οργάνου) και τον κατ' αντιμωλία χαρακτήρα της επίμαχης διαδικασίας. Όσον αφορά την ίδρυση του εν λόγω οργάνου με νόμο, τη μονιμότητά του, τον δεσμευτικό χαρακτήρα της δικαιοδοσίας του και την εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή κανόνων δικαίου, δεν υφίστανται, αντιθέτως, αμφιβολίες. Στη συνέχεια θα επιχειρήσω, επομένως, να εξακριβώσω αν το τμήμα προσφυγών πληροί επίσης τις δύο πρώτες προϋποθέσεις.

18. Όσον αφορά την ιδιότητα του τμήματος προσφυγών ως «τρίτου», οι επ' αυτού αμφιβολίες εκκινούν από το γεγονός ότι, όπως επισημαίνουν η Επιτροπή και η Αυστριακή Κυβέρνηση, τα τμήματα αυτά καλούνται να κρίνουν τις αποφάσεις των φορολογικών υπηρεσιών στις οποίες υπάγονται. Όπως προκύπτει, πράγματι, και από τη διάταξη περί παραπομπής, τα τμήματα προσφυγών είναι όργανα των περιφερειακών οικονομικών διευθύνσεων, οι πρόεδροι των οποίων είναι καταρχήν και πρόεδροι των εν λόγω τμημάτων, εκτός αν διορίσουν αντ'αυτών έναν υπάλληλο της διοικήσεως. Ειδικότερα, εντός των περιφερειακών οικονομικών διευθύνσεων έχουν συγκροτηθεί δευτεροβάθμιες επιτροπές, τα μέλη των οποίων εν μέρει είναι εκπρόσωποι των επαγγελματικών οργανώσεων και εν μέρει διορίζονται από τον ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών ή από τους προέδρους των περιφερειακών διευθύνσεων· στο πλαίσιο των επιτροπών αυτών, οι πρόεδροι των περιφερειακών διευθύνσεων συγκροτούν στη συνέχεια διάφορα τμήματα προσφυγών αποτελούμενα από πέντε μέλη: τον πρόεδρο, έναν υπάλληλο των φορολογικών υπηρεσιών και τρεις εκπροσώπους των επαγγελματικών οργανώσεων. Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι αμφιβολίες περί του χαρακτήρα των τμημάτων προσφυγών ως «τρίτου» ενισχύονται από το γεγονός ότι τα εν λόγω τμήματα, πέραν αυτού του διαρθρωτικού δεσμού τους με τη διοίκηση, είναι οι καθών διάδικοι, όταν προσβάλλονται οι αποφάσεις τους ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου.

19. Παρά τις παρατηρήσεις αυτές, η Επιτροπή εκτιμά, εντούτοις, ότι εν προκειμένω η προϋπόθεση περί ανεξαρτησίας πράγματι πληρούται, δεδομένου ότι:

— μια συνταγματική διάταξη (το άρθρο 271, παράγραφος 1, του ΒΑΟ) προβλέπει ότι τα μέλη των τμημάτων προσφυγών δεν υπόκεινται, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, σε καμία δέσμευση ή οδηγία·

— προβλέπεται ότι ορκίζονται να λαμβάνουν αμερόληπτες αποφάσεις (άρθρο 271, παράγραφος 2, του ΒΑΟ)·

— ο νόμος ορίζει τις περιπτώσεις ασυμβιβάστου, κατά τις οποίες τα μέλη των

6 — Απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2001, C-17/00, De Coster (Συλλογή 2001, σ. I-9445, σκέψη 10).

τμημάτων προσφυγών υποχρεούνται να απόσχουν, οι δε διάδικοι μπορούν να ζητήσουν την εξαίρεσή τους (άρθρα 76 και 283 του ΒΑΟ)

— η πλειονότητα των μελών των τμημάτων προσφυγών αποτελείται από εκπροσώπους των επαγγελματικών οργανώσεων και όχι από υπαλλήλους των δημοσίων υπηρεσιών·

— οι πρόεδροι των περιφερειακών οικονομικών διευθύνσεων μπορούν να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου κατά των αποφάσεων των τμημάτων προσφυγών, γεγονός που αποδεικνύει ότι είναι δυνατόν οι εν λόγω αποφάσεις να έχουν χαρακτήρα δυσμενή προς τις φορολογικές υπηρεσίες.

20. Η δε Αυστριακή Κυβέρνηση υπενθυμίζει, κατ' αρχάς, ότι ορισμένοι θεωρητικοί του δικαίου αμφιβάλλουν περί της ιδιότητας των τμημάτων προσφυγών ως «τρίτου» για δύο κυρίως λόγους: πρώτον, λόγω του «διπλού ρόλου» των προέδρων των περιφερειακών οικονομικών διευθύνσεων, οι οποίοι, πέραν του ότι προΐστανται των εν λόγω υπηρεσιών, παρεμβαίνουν, επιπλέον, στη συγκρότηση των τμημάτων προσφυγών και προεδρεύουν, καταρχήν, των τμημάτων αυτών· δεύτερον, λόγω των «μικτών καθηκόντων» των υπαλλήλων που συγκροτούν τα τμήματα προσφυγών, τα οποία συνίστανται στα καθήκοντα που ασκούν εντός των τμημάτων αυτών και στα καθήκοντα που ασκούν κανονικά στη δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εντούτοις, οι αντιρρήσεις αυτές αντικρούονται από ορισμένους άλλους θεωρητικούς, οι οποίοι στηρίζονται στην ακολουθούμενη εν γένει πρακτική, κατά την οποία, αφενός, οι πρόεδροι των περιφερειακών οικονομικών διευθύνσεων δεν προεδρεύουν ευθέως των τμημάτων προσφυγών και, αφετέρου, οι υπάλληλοι που συγκροτούν τα τμήματα αυτά δεν παρεμβαίνουν στα ζητήματα και στις διαδικασίες των οποίων επιλαμβάνονται κανονικά εντός των φορολογικών υπηρεσιών. Υπό το πρίσμα της πρακτικής αυτής και των προαναφερθεισών διατάξεων σχετικά με το ασυμβίβαστο των δημόσιων υπαλλήλων, η Αυστριακή Κυβέρνηση εκτιμά ότι υφίστανται επιχειρήματα υπέρ της συναγωγής του συμπεράσματος ότι τα τμήματα προσφυγών είναι δικαστήρια κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ.

21. Το αιτούν όργανο αποφάνθηκε επίσης ρητώς υπέρ της θέσεως αυτής, όπως προαναφέρθηκε, στηριζόμενο στο προαναφερθέν άρθρο 271, παράγραφος 1, του ΒΑΟ, βάσει του οποίου τα μέλη των τμημάτων προσφυγών δεν υπόκεινται σε εξωτερικές δεσμεύσεις ή οδηγίες.

22. Όσον αφορά, ακολούθως, την προϋπόθεση περί του κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα της ενώπιόν του διαδικασίας, το τμήμα προσφυγών αναφέρει ότι δεν πρέπει να υφίστανται αμφιβολίες περί του χαρακτήρα αυτού, δεδομένου ότι αναγνωρίζεται ευρέως στους διαδίκους (ήτοι στους φορολογούμενους) το δικαίωμα να υποστηρίξουν εγγράφως την άποψή τους και να μετάσχουν σε ενδεχόμενη επ' ακροατηρίου συζήτηση (άρθρα 115, παράγραφος 2, 161, παράγραφος 3, 183, παράγραφος 4, 279 και 284, παράγραφος 1, του ΒΑΟ). Μόνο η Επιτροπή εξέφρασε αμηχανία ως προς το ζήτημα αυτό, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται

η συμμετοχή των «πρωτοβάθμιων» φορολογικών υπηρεσιών στη διαδικασία. Λαμβανομένου, εντούτοις, υπόψη ότι οι πρόεδροι των περιφερειακών διευθύνσεων διαθέτουν εξουσία προσβολής των αποφάσεων των τμημάτων προσφυγών, η Επιτροπή εκτιμά ότι μπορεί να γίνει δεκτός ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της επίμαχης διαδικασίας, ιδίως αν θεωρηθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, «η επιταγή μιας κατ' αντιμωλίαν διαδικασίας δεν αποτελεί απόλυτο κριτήριο» [7].

Εκτίμηση

23. Ως προς την εκτίμηση της υποθέσεως, φρονώ ότι είναι δυνατόν να περιορισθεί η εξέταση στα δύο επίμαχα εν προκειμένω σημεία, χωρίς να αναλυθούν οι άλλες προϋποθέσεις που θέτει το Δικαστήριο· θεωρώ, κατά μείζονα λόγο, άσκοπο να ανακινήσω το ζήτημα πόσον οι προϋποθέσεις αυτές, είτε εκτιμηθούν κατ' ιδίαν είτε στο σύνολό τους, μπορούν να χρησιμεύσουν ως κριτήρια εκτιμήσεως της φύσεως των αιτούντων οργάνων.

24. Αρχίζοντας, επομένως, από την προϋπόθεση περί του κατ' αντιμωλία χαρακτήρα της διαδικασίας, θα ήθελα ευθύς εξαρχής να παρατηρήσω ότι οι αμφιβολίες της Επιτροπής δεν δικαιολογούνται. Εκτιμώ, συγκεκριμένα, ότι η δυνατότητα που παρέχεται ευρέως στους φορολογούμενους που προσβάλουν τις αποφάσεις της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να υποστηρίξουν την άποψή τους ενώπιον των τμημάτων προσφυγών διασφαλίζει επαρκώς τον κατ' αντιμωλία χαρακτήρα της υπό εξέταση διαδικασίας. Το γεγονός ότι οι φορολογικές υπηρεσίες δεν εκπροσωπούνται επισήμως στο πλαίσιο των διαδικασιών που διεξάγει ένα από τα όργανά της μπορεί να προκαλέσει αμφιβολίες, όπως θα σχολιαστεί περαιτέρω, για το αν το κρίνον όργανο έχει πράγματι χαρακτήρα «τρίτου», αλλά δεν είναι αρκετό για να αποκλειστεί ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας των εν λόγω διαδικασιών.

25. Το ζήτημα αν τα τμήματα προσφυγών έχουν τον χαρακτήρα «τρίτου», ήτοι το ζήτημα αν μπορούν πράγματι να θεωρηθούν τρίτοι, αφενός, σε σχέση με τους φορολογουμένους που ασκούν προσφυγή και, αφετέρου, σε σχέση με τη δημόσια οικονομική υπηρεσία που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, είναι, αντιθέτως, πιο περίπλοκο και αμφισβητούμενο.

26. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι το Δικαστήριο, αναγνώρισε ρητώς και ειδικώς, με ορισμένες αποφάσεις, ότι η ιδιότητα «τρίτου» των αιτούντων οργάνων αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για να θεωρηθούν δικαστήρια κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ, ιδίως στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα όργανα αυτά ανήκαν στις υπηρεσίες που είχαν εκδώσει τις προσβαλλόμενες ενώπιόν τους αποφάσεις [8]. Έτσι, με την απόφαση Corbiau, το Δικαστήριο διευκρίνισε σαφώς ότι «η έννοια του δικαστηρίου έχει κοινοτικό χαρακτήρα και ότι δεν μπορεί, από την ίδια τη φύση της, να αναφέρεται παρά σε αρχή, η οποία έχει την ιδιότητα τρίτου ως προς την

7 — Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λ.π. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 37). Υπό την ίδια έννοια, η Επιτροπή επικαλείται επίσης την απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96, Dorsch Consult (Συλλογή 1997, σ. I-4961, σκέψη 31).

8 — Το Δικαστήριο, εντούτοις, δεν αποφάνθηκε ειδικώς επί του ζητήματος αυτού σε ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες η διάταξη περί παραπομπής είχε εκδοθεί από διοικητικά όργανα μη ανήκοντα στις υπηρεσίες που εξέδιδαν τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η ανεξαρτησία των οποίων επίσης αμφισβητούνταν (βλ., για παράδειγμα, την προπαρατεθείσα απόφαση Dorsch Consult και την απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 1999, C-103/97, Köllensperger, Συλλογή 1999, σ. I-551).

αρχή που εξέδωσε την αποτελούσα το αντικείμενο της προσφυγής απόφαση» [9]. Στην υπόθεση εκείνη, η ιδιότητα «τρίτου» αποκλείστηκε ιδίως ως προς τον directeur des contributions directes et des accises του Λουξεμβούργου, στο μέτρο που, «ως επικεφαλής εν λόγω administration, εμφανίζει *πρόδηλο οργανικό δεσμό* με τις υπηρεσίες που καθόρισαν τον βαλλόμενο φόρο κατά του οποίου στρέφεται η ασκηθείσα ενώπιόν του ένσταση». Κατά το Δικαστήριο, η διαπίστωση αυτή επιβεβαιωνόταν, ομοίως, από «το γεγονός ότι, σε περίπτωση ενδεχόμενης προσφυγής ενώπιον του Conseil d' Etat, ο εν λόγω directeur είναι *διάδικος*» [10].

27. Ομοίως, με την απόφαση Gabalfrisa, το Δικαστήριο έκρινε αναγκαίο να εκτιμηθεί αν τα ισπανικά Tribunales Económico-Administrativos είχαν «την ιδιότητα του τρίτου σε σχέση με τις υπηρεσίες που έχουν λάβει την αποτελούσα το αντικείμενο της ενστάσεως απόφαση καθώς και την αναγκαία ανεξαρτησία, ώστε να είναι δυνατό να θεωρηθούν δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης» [11]. Στην υπόθεση εκείνη, ειδικότερα, το ζήτημα ετίθετο στο μέτρο που, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας Saggio με τις προτάσεις του, «το Tribunal Econsmico-Administrativo, όπως ομολογεί η ίδια η Ισπανική Κυβέρνηση, δεν ανήκει στη δικαστική εξουσία, αλλά εξαρτάται οργανικά από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (Ministerio de Economia y Hacienda)», ήτοι «τη διοικητική αρχή, της οποίας οι πράξεις αποτελούν το αντικείμενο προσφυγών που ασκούν οι φορολογούμενοι ενώπιον του Tribunal» [12]. Ο οργανικός αυτός δεσμός με το Υπουργείο Οικονομικών δεν κρίθηκε, εντούτοις, επαρκής για το Δικαστήριο προκειμένου να αποκλεισθεί η ιδιότητα του αιτούντος οργάνου ως «τρίτου», δεδομένου ότι η ισπανική νομοθεσία «εγγυάται τον *λειτουργικό διαχωρισμό* μεταξύ [...] των επιφορτισμένων με τη διαχείριση, εκκαθάριση και είσπραξη των φόρων φορολογικών υπηρεσιών και [...] των Tribunales Económico-Administrativos, τα οποία αποφαίνονται επί των ενστάσεων που υποβάλλονται κατά των αποφάσεων που εκδίδουν οι εν λόγω υπηρεσίες χωρίς να λαμβάνουν καμία οδηγία από τις φορολογικές υπηρεσίες». Με την απόφαση αυτή επομένως, το Δικαστήριο δεν απέδωσε σημασία στο γεγονός ότι το αιτούν όργανο και οι υπηρεσίες που είχαν εκδώσει την προσβαλλόμενη απόφαση ανήκαν στην ίδια διοικητική αρχή, αλλά κυρίως στο γεγονός ότι στην περίπτωση εκείνη διασφαλιζόταν ο σαφής λειτουργικός διαχωρισμός μεταξύ αυτών [13].

28. Εντούτοις, χωρίς να είναι αναγκαίο εν προκειμένω να αποφανθώ επί της πραγματικής συνάφειας των ανωτέρω νομολογιακών προηγουμένων και επί της σκοπιμότητας

9 — Απόφαση της 30ής Μαρτίου 1993, C-24/92, Corbiau (Συλλογή 1993, σ. I-1277, σκέψη 15).

10 — Προπαρατεθείσα απόφαση Corbiau, σκέψη 16 (η υπογράμμιση δική μου).

11 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 40.

12 — Σημείο 16 των προτάσεων.

13 — Σημειωτέον ότι, στην υπόθεση εκείνη, ο *λειτουργικός διαχωρισμός* μεταξύ των ισπανικών φορολογικών υπηρεσιών είχε ως συνέπεια ότι τα μέλη των Tribunales Económico-Administrativos δεν μπορούσαν να ασκούν ταυτοχρόνως καθήκοντα εντός των «επιφορτισμένων με τη διαχείριση, εκκαθάριση και είσπραξη των φόρων φορολογικών υπηρεσιών». Όσον αφορά την παράμετρο αυτή, θεωρώ, επίσης, σκόπιμη την επισήμανση ότι, στην προπαρατεθείσα απόφαση De Coster, το Δικαστήριο αναγνώρισε την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του Collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale, λαμβανομένου υπόψη, μεταξύ άλλων, ότι η ιδιότητα του μέλους του εν λόγω Collège είναι ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του μέλους των δημοτικών υπηρεσιών που εκδίδουν τις προσβαλλόμενες ενώπιον του οργάνου αυτού αποφάσεις (σκέψη 19 της αποφάσεως).

επανεξετάσεως, όπως εξάλλου προτάθηκε [14], της επιεικέστερης προσεγγίσεως που επελέγη με την απόφαση Gabalfrisa, θεωρώ προφανές ότι, σύμφωνα με τα κριτήρια εκτιμήσεως που εφαρμόσθηκαν στις δύο προπαρατεθείσες αποφάσεις, τα τμήματα προσφυγών δεν έχουν σε καμία περίπτωση χαρακτήρα «τρίτου».

29. Συναφώς, παρατηρώ καταρχάς ότι τα τμήματα προσφυγών είναι όργανα των περιφερειακών οικονομικών διευθύνσεων, ήτοι των αρμόδιων για την έκδοση των αποφάσεων που υπόκεινται στην κρίση τους υπηρεσιών. Όπως μάλιστα επισήμανε η Αυστριακή Κυβέρνηση, ο διαρθρωτικός αυτός δεσμός με τις φορολογικές υπηρεσίες ενισχύεται επιπλέον:

i) από τον ιδιαίτερο ρόλο που ανατίθεται στους προέδρους των περιφερειακών διευθύνσεων, οι οποίοι, πέραν του γεγονότος ότι είναι επικεφαλής των διοικητικών αυτών τομέων, είναι επίσης (τουλάχιστον καταρχήν) πρόεδροι των τμημάτων προσφυγών και παρεμβαίνουν στη συγκρότησή τους, επιλέγοντας κατά διακριτική ευχέρεια τα μέλη των δευτεροβάθμιων επιτροπών που πρόκειται να μετάσχουν σε κάθε τμήμα [15].

ii) από το γεγονός ότι το δεύτερο προερχόμενο από τις φορολογικές υπηρεσίες μέλος των τμημάτων προσφυγών εξακολουθεί επίσης να ασκεί κανονικά τα καθήκοντά του εντός των υπηρεσιών αυτών.

30. Επομένως, εν προκειμένω, όχι μόνο υφίσταται αυτός ο «*πρόδηλος οργανικός δεσμός*» με τις φορολογικές υπηρεσίες, ο οποίος στην προπαρατεθείσα απόφαση Corbiau οδήγησε στη μη αναγνώριση του δικαιοδοτικού χαρακτήρα των καθηκόντων του directeur des contributions, αλλά, όσον αφορά τα προερχόμενα από τις φορολογικές υπηρεσίες μέλη των τμημάτων προσφυγών (μεταξύ των οποίων ο πρόεδρος), δεν προβλέπεται ούτε εκείνη η μορφή «*λειτουργικού διαχωρισμού*» που, υπό την έννοια της προπαρατεθείσας αποφάσεως Gabalfrisa, θα μπορούσε, εν πάση περιπτώσει, να εγγυηθεί την ιδιότητα του αιτούντος οργάνου ως «τρίτου». Αυτές οι αντιρρήσεις αρχής δεν είναι, εξάλλου, δυνατόν να αντικρουσθούν βάσει της πρακτικής που επικαλείται η Αυστριακή Κυβέρνηση, κατά την οποία, αφενός, οι πρόεδροι των περιφερειακών διευθύνσεων δεν ασκούν άμεσα τα καθήκοντα προέδρων των τμημάτων προσφυγών και, αφετέρου, οι διοικητικοί υπάλληλοι που μετέχουν στα τμήματα αυτά δεν παρεμβαίνουν στα ζητήματα και στις διαδικασίες των οποίων επιλαμβάνονται κανονικά εντός των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών. Είναι πράγματι σαφές ότι ο δικαιοδοτικός χαρακτήρας των αιτούντων οργάνων πρέπει να εκτιμάται βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας των κρατών μελών και όχι βάσει μιας απλής εθνικής πρακτικής, η οποία μεταβάλλεται ελεύθερα από τους ενδιαφερομένους και ελέγχεται δυσχερώς από το Δικαστήριο.

31. Θεωρώ ότι το γεγονός ότι τα τμήματα προσφυγών δεν έχουν χαρακτήρα «τρίτου»

14 — Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer επέκρινε ευθέως τα κριτήρια που εφαρμόσθηκαν στην απόφαση Gabalfrisa, με τις προτάσεις που ανέπτυξε στις 28 Ιουνίου 2001 στην προπαρατεθείσα υπόθεση De Coster (σημεία 26 έως 28).

15 — Οι πρόεδροι των περιφερειακών διευθύνσεων δύνανται να συγκροτήσουν κατά διακριτική ευχέρεια τα τμήματα προσφυγών, επιλέγοντας ελεύθερα τα μέλη τους μεταξύ των πολυάριθμων μελών των δευτεροβάθμιων επιτροπών, με μόνη υποχρέωση την τήρηση της προβλεπόμενης αριθμητικής αναλογίας μεταξύ των υπαλλήλων των φορολογικών υπηρεσιών και των αντιπροσώπων των επαγγελματικών οργανώσεων. Η διακριτική ευχέρεια των προέδρων των περιφερειακών διευθύνσεων ενισχύεται, εξάλλου, από το γεγονός ότι, φαίνεται, τα τμήματα προσφυγών δεν συστήνονται για προκαθορισμένο χρόνο, αλλά συγκροτούνται ad hoc, για τις διάφορες υποθέσεις.

σε σχέση με τις υπηρεσίες των φορολογικών αρχών από τις οποίες προέρχονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβεβαιώνεται επίσης από δύο άλλα στοιχεία. Πρώτον, από το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν έχουν ρόλο «διαδίκων» στην ενώπιον των τμημάτων προσφυγών διαδικασία, στην οποία μπορούν να μετέχουν μόνο οι φορολογούμενοι που προσβάλλουν τις αποφάσεις των φορολογικών υπηρεσιών. Η έλλειψη δυνατότητας συμμετοχής στη διαδικασία των υπηρεσιών που εξέδωσαν την προσβαλλόμενη απόφαση αναιρεί, στην πραγματικότητα, την άποψη ότι τα εν λόγω τμήματα προσφυγών βρίσκονται σε θέση «τρίτου» σε σχέση με τους αντιδίκους και μάλιστα προϋποθέτει, αντιθέτως, ότι, στο πλαίσιο αυτό, τα ίδια τα τμήματα προσφυγών υποστηρίζουν τα συμφέροντα των φορολογικών υπηρεσιών. Δεύτερον, η ανωτέρω διαπίστωση επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι, όπως επισήμανε η Επιτροπή, τα τμήματα προσφυγών είναι οι καθών όταν ασκούνται προσφυγές κατά των αποφάσεών τους ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου. Η δυνατότητα των εν λόγω τμημάτων προσφυγών να υποστηρίξουν την απόφασή τους ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου και το γεγονός ότι είναι διάδικοι στην επίμαχη διαδικασία συμβιβάζονται δυσχερώς, κατά την άποψή μου, με την ιδιότητα «τρίτου» που πρέπει να χαρακτηρίζει τη λειτουργία ενός δικαιοδοτικού οργάνου. Αυτό προκύπτει σαφώς, εξάλλου, από την προπαρατεθείσα απόφαση Corbiau, με την οποία το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι ο ισχυρισμός ότι ο directeur des contributions δεν είναι «τρίτος» «ενισχύεται [...] από το γεγονός ότι, σε περίπτωση ενδεχόμενης προσφυγής ενώπιον του Conseil d' Etat, ο εν λόγω directeur είναι διάδικος» [16].

32. Από τα δύο προεξετασθέντα στοιχεία συνάγεται, κατά την άποψή μου, ότι οι διαδικασίες ενώπιον των τμημάτων προσφυγών αποτελούν στην πραγματικότητα απλές διοικητικές προσφυγές, μέσω των οποίων οι φορολογούμενοι μπορούν να επιτύχουν την επανεξέταση των αποφάσεων των φορολογικών υπηρεσιών από τα όργανα που συστάθηκαν προς τον σκοπό αυτόν εντός της υπηρεσίας (και στα οποία μετέχουν επίσης ξένα προς την υπηρεσία αυτή πρόσωπα) και στα οποία αναγνωρίζεται ένα ειδικό καθεστώς ανεξαρτησίας. Παρατηρώ, εξάλλου, ότι, ελλείψει σαφούς λειτουργικού διαχωρισμού των τμημάτων προσφυγών από τις εκδίδουσες τις επίδικες αποφάσεις υπηρεσίες, το γεγονός και μόνο ότι τα μέλη των διοικητικών αυτών οργάνων δεν υπόκεινται στον έλεγχο και στις οδηγίες των προϊσταμένων τους δεν αρκεί για να εξασφαλισθεί στα οικεία όργανα η ιδιότητα του «τρίτου» [17].

33. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, επομένως, εκτιμώ ότι τα τμήματα προσφυγών δεν είναι «τρίτοι» σε σχέση, αφενός, με τους φορολογουμένους που υποβάλλουν ένσταση και, αφετέρου, με τις φορολογικές υπηρεσίες που εξέδωσαν τις προσβαλλόμενες αποφάσεις. Απ' αυτό προκύπτει ότι δεν είναι δυνατόν να τους αναγνωρισθεί ο χαρακτήρας δικαστηρίου κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ και, κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων που υποβάλλουν τα εν λόγω τμήματα. Είναι σχεδόν άσκοπη η επισήμανση ότι, εν πάση περιπτώσει, το συμπέρασμα αυτό ουδόλως ενέχει κίνδυνο παραβιάσεως της ομοιόμορφης εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, δεδομένου ότι οι αποφάσεις των τμημάτων προσφυγών δύνανται να προ-

16 — Σελίδα 16.

17 — Ενδιαφέρον παρουσιάζει, συναφώς, το ότι ο γενικός εισαγγελέας Darmon έκρινε, με τις προτάσεις του στην προπαρατεθείσα υπόθεση Corbiau, ότι ο directeur des contributions δεν είχε την ιδιότητα τρίτου, μολονότι είχε καταστεί γνωστό στο Δικαστήριο ότι ο εν λόγω directeur, όταν είχε «ως αποστολή την επίλυση διαφορών μεταξύ της διοικητικής αρχής την οποία διευθύνει και των υποκειμένων σε φόρο που αμφισβητούν τη ληφθείσα από μια εκ των υπηρεσιών του απόφαση», διέθετε «πλήρη ανεξαρτησία τόσο έναντι του υπουργού όσο και έναντι της διοικητικής αρχής την οποία διευθύνει» (σημείο 29).

σβληθούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, περί του δικαιοδοτικού χαρακτήρα των οποίων — κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ — δεν υφίσταται καμία αμφιβολία.

Επί της ουσίας

34. Δεδομένων των συμπερασμάτων που συνήχθησαν όσον αφορά το παραδεκτό της παρούσας αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο ερωτήματα θα εξετασθούν μόνον επικουρικώς.

35. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι, με το πρώτο ερώτημα, το τμήμα προσφυγών ερώτησε, κατ' ουσίαν, αν συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο και ιδίως προς τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων εθνική νομοθεσία προβλέπουσα τη δυνατότητα επιβολής του προαναφερθέντος ειδικού φόρου, η καταβολή του οποίου συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, μόνο για τα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες. Με το δεύτερο ερώτημα, αντιθέτως, το Δικαστήριο ερωτάται αν συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας, σε περίπτωση επιβολής του συνήθους φόρου εισοδήματος, η μείωση κατά το ήμισυ του φορολογικού συντελεστή είναι δυνατή μόνο για τα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες.

36. Δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, τα συστήματα φορολογήσεως στα οποία παραπέμπουν τα δύο ερωτήματα δύνανται να επιλεγούν εναλλακτικώς (μόνο) από τους κατόχους εισοδημάτων από ημεδαπές κινητές αξίες, εκτιμώ ότι επιβάλλεται η συνδυαστική ανάλυση των δύο συστημάτων, ώστε να καταστεί εφικτή η συνολική εκτίμηση της συμβατότητας του υπό εξέταση συστήματος με το κοινοτικό δίκαιο. Φρονώ, ειδικότερα, ότι είναι σκόπιμο να εξετασθεί αν συνάδει προς τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων η παροχή στα πρόσωπα που αποκομίζουν εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες της δυνατότητας επιλογής μεταξύ των δύο προαναφερθέντων συστημάτων φορολογήσεως, λαμβανομένου υπόψη ότι στα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες επιβάλλεται αποκλειστικώς ο κανονικός φόρος επί του εισοδήματος, χωρίς μείωση του φορολογικού συντελεστή.

37. Προς τον σκοπό αυτόν, πρέπει, κατ' αρχάς, να εξακριβωθεί αν το οικείο σύστημα φορολογήσεως μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 73 Β της Συνθήκης και, ακολούθως, εφόσον δοθεί καταφατική απάντηση στο σημείο αυτό, να εκτιμηθεί αν το εν λόγω σύστημα μπορεί να δικαιολογηθεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 Δ.

Επί του περιοριστικού χαρακτήρα του επίμαχου συστήματος

38. Ως προς το πρώτο σημείο, πρέπει κατ' αρχάς να υπενθυμίσω ότι «περιορισμούς στις κινήσεις των κεφαλαίων, υπό την έννοια [του άρθρου 73 Β της Συνθήκης] συνιστούν μέτρα επιβαλλόμενα από κράτος μέλος που είναι

ικανά να αποθαρρύνουν τους κατοίκους του από το να [...] προβούν σε επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη» [18]. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, ειδικότερα, ότι «η εξάρτηση της χορηγήσεως, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος των μετόχων που είναι φυσικά πρόσωπα, ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως η απαλλαγή των μερισμάτων, από την προϋπόθεση της προελεύσεως των μερισμάτων από εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες συνιστά περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων» [19]. Αυτό είναι αληθές στο μέτρο που μια τέτοια ρύθμιση:

— αφενός, «έχει ως αποτέλεσμα να αποτρέπει τους υπηκόους κράτους μέλους που έχουν κατοικία [εντός του οικείου κράτους μέλους] από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος»·

— αφετέρου, «έχει επίσης περιοριστικά αποτελέσματα έναντι των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη εταιριών, καθόσον τις εμποδίζει να προσελκύουν κεφάλαια [από το οικείο κράτος μέλος], στο μέτρο που τα μερίσματα που διανέμουν οι εταιρίες αυτές στους κατοίκους [του κράτους αυτού] τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως από τα μερίσματα που διανέμει οποιαδήποτε από τις εγκατεστημένες [στο εν λόγω κράτος μέλος] εταιρίες, οπότε οι μετοχές τους ή τα εταιρικά μερίδιά τους γίνονται λιγότερο ελκυστικά για τους έχοντες κατοικία εντός [του εν λόγω κράτους] επενδυτές από ό,τι οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια των εδρευουσών σ' αυτό το κράτος μέλος εταιριών» [20].

39. Δεδομένων των διευκρινίσεων που παρασχέθηκαν επί του όρου «περιορισμοί στις κινήσεις των κεφαλαίων», κατά την έννοια του άρθρου 73 Β, θεωρώ προφανές ότι επιβάλλει τέτοιο περιορισμό ένα σύστημα όπως αυτό για το οποίο γίνεται λόγος εν προκειμένω, που για τα μεν εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες επιτρέπει την επιλογή μεταξύ του φόρου με πάγιο συντελεστή 25 %, η εξόφληση του οποίου συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, και του συνήθους φόρου εισοδήματος με συντελεστή μειωμένο κατά 50 %, για τα δε εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες προβλέπει την επιβολή του συνήθους φόρου εισοδήματος, χωρίς μείωση του φορολογικού συντελεστή. Δεν υπάρχει όντως καμία αμφιβολία ότι η ρύθμιση αυτή αντιμετωπίζει ευνοϊκώς τα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες, καθόσον αποθαρρύνει την εκ μέρους των ημεδαπών επενδυτών αγορά μεριδίων εταιριών άλλων κρατών μελών και εμποδίζει τις τελευταίες να προσελκύουν κεφάλαια από το εν λόγω κράτος μέλος.

40. Εξάλλου, το γεγονός ότι το επίμαχο αυστριακό σύστημα επιφυλάσσει ευνοϊκή μεταχείριση στα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες, έναντι των εισοδημάτων από αλλοδαπές κινητές αξίες, αποδεικνύεται με ιδιαίτερη σαφήνεια στην περίπτωση την οποία αφορά η κύρια δίκη.

41. Τα εισοδήματα από κινητές αξίες που απέκτησε ο W. Schmid από γερμανικές εταιρίες συνυπολογίσθηκαν για τον καθορι-

18 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 18)· ομοίως, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 10), της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer (Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 26), και της 14ης Οκτωβρίου 1999, C-439/97, Sandoz (Συλλογή 1999, σ. I-7041, σκέψη 19).

19 — Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 36).

20 — Προταρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψεις 34 και 35.

σμό του φορολογητέου εισοδήματός του και επιβλήθηκε σ' αυτά ο συνήθης φόρος εισοδήματος, με φορολογικό συντελεστή 27,17 %, χωρίς καμία μείωση. Αν, εντούτοις, τα ίδια εισοδήματα προέρχονταν από αυστριακή εταιρία, ο W. Schmid θα μπορούσε να επιλέξει μεταξύ των εξής δυνατοτήτων: i) να επιβληθεί στα εισοδήματά του φόρος του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, πράγμα που θα είχε ως συνέπεια τον μη συνυπολογισμό των εν λόγω εισοδημάτων για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του (με αποτέλεσμα τη μείωση του εφαρμοστέου για τα λοιπά εισοδήματα φορολογικού συντελεστή) και τη φορολόγησή τους με τον πάγιο φορολογικό συντελεστή 25 %, ή ii) να επιβληθεί στα εν λόγω εισοδήματα ο συνήθης φόρος εισοδήματος με συντελεστή μειωμένο κατά το ήμισυ. Δεν υφίσταται, επομένως, καμία αμφιβολία περί του ότι τα εισοδήματα από κινητές αξίες που απέκτησε ο W. Schmid από γερμανικές εταιρίες αποτέλεσαν στην Αυστρία αντικείμενο δυσμενούς φορολογικής μεταχειρίσεως έναντι εκείνης της οποίας θα τύγχαναν τα ίδια εισοδήματα αν προέρχονταν από αυστριακές εταιρίες.

42. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει, επομένως, ότι το επίμαχο σύστημα, επιφυλάσσοντας ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στα εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες σε σχέση με τα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες, συνεπάγεται περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων, τον οποίο απαγορεύει, καταρχήν, το άρθρο 73 Β της Συνθήκης.

Επί της ενδεχόμενης δικαιολογήσεως του επίμαχου συστήματος βάσει του άρθρου 73 Δ

43. Εντούτοις, το γεγονός ότι ένα εθνικό σύστημα όπως το επίμαχο συνιστά περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 73 Β της Συνθήκης δεν συνεπάγεται οπωσδήποτε, όπως προαναφέρθηκε, ότι το εν λόγω σύστημα αντιβαίνει προς τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Υπενθυμίζω συγκεκριμένα, εκ νέου, ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, «οι διατάξεις του άρθρου 73 Β δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά [...] τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους» και το δικαίωμά τους «να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων» [21]. Για να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το τμήμα προσφυγών, πρέπει επομένως να εκτιμηθεί, επιπλέον, αν το επίμαχο σύστημα μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

44. Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να υπενθυμίσω ότι η διάταξη αυτή, ως απόκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [22], πρέπει να ερμηνευθεί στενώς και δεν δύναται σε καμία περίπτωση να δικαιολογήσει τις εθνικές διατάξεις και τα εθνικά μέτρα που αποτελούν «μέσο αυθαίρετων διακρίσεων» ή «συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων [...] όπως ορίζεται στο άρθρο 73 Β» (άρθρο 73 Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης). Συνεπώς, οι περιορισμοί που απορρέουν από ένα σύστημα όπως το υπό εξέταση σύστημα μπορούν να γίνουν δεκτοί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, μόνο οσάκις η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εισοδημάτων από ημεδαπές κινητές αξίες και των εισοδημάτων από

21 — Άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β'.

22 — Απόφαση της 14ης Μαρτίου 2000, C-54/99, Église de scientologie (Συλλογή 2000, σ. I-1335, σκέψη 17).

αλλοδαπές κινητές αξίες δικαιολογείται αντικειμενικώς από τη διαφορά των περιστάσεων ή από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος [23]. Υπενθυμίζω, εξάλλου, ότι, όσον αφορά τα μέτρα για την αποφυγή των παραβάσεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι, «[γ]ια να μπορεί ένα μέτρο να εμπίπτει στο άρθρο 73 Δ της Συνθήκης, πρέπει να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να είναι κατάλληλο να διασφαλίσει την υλοποίηση του σκοπού που επιδιώκει και ότι δεν πρέπει να βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου» [24]· προς τούτο, το εν λόγω μέτρο πρέπει επίσης να είναι «απαραίτητ(ο) για την επίτευξη των ανωτέρω στόχων», οι οποίοι δεν πρέπει να «επιτυγχάνονται με μέτρα λιγότερο περιοριστικά της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων» [25].

45. Για να εξακριβωθεί αν οι απορρέοντες από το επίμαχο φορολογικό σύστημα περιορισμοί της κινήσεως κεφαλαίων μπορούν να γίνουν δεκτοί βάσει του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, επιβάλλεται, επομένως, να εξετασθεί αν, όπως διατείνονται η Αυστριακή και η Γαλλική Κυβέρνηση, η διαφορετική μεταχείριση των εισοδημάτων από ημεδαπές κινητές αξίες έναντι των εισοδημάτων από αλλοδαπές κινητές αξίες δικαιολογείται αντικειμενικώς και, κατά συνέπεια, δεν περιέχει αυθαίρετες διακρίσεις ή συγκεκαλυμμένους περιορισμούς της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων.

46. Συναφώς, η Δημοκρατία της Αυστρίας αναφέρει, πρώτον, ότι ο φόρος του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως προβλέπεται μόνο για τις προσόδους από ημεδαπές εταιρίες, διότι προϋποθέτει οπωσδήποτε την ύπαρξη προσώπου το οποίο είναι δυνατόν, βάσει του αυστριακού δικαίου, να υποχρεωθεί να προβεί στην παρακράτηση στην πηγή. Δεδομένου ότι στην περίπτωση εισοδημάτων από κινητές αξίες προερχομένων από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη δεν είναι δυνατόν να επιβληθεί ανάλογη υποχρέωση, είναι τεχνικώς αδύνατη η επιβολή, στις περιπτώσεις αυτές, του φόρου που συνεπάγεται απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση.

47. Θεωρώ, ωστόσο, ότι η επιχειρηματολογία αυτή δεν είναι πειστική. Καίτοι είναι πράγματι αληθές ότι, στην Αυστρία, για να παρακρατηθεί φόρος στην πηγή, είναι αναγκαία η ύπαρξη στη χώρα αυτή προσώπου το οποίο να ευθύνεται για την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, δεν είναι, εντούτοις, αληθές ότι ο φόρος του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως προϋποθέτει οπωσδήποτε παρακράτηση στην πηγή. Φρονώ, πράγματι, ότι, για να καταβληθεί ένας φόρος όπως ο προκείμενος (ο οποίος χαρακτηρίζεται από πάγιο φορολογικό συντελεστή 25 % και του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως), είναι δυνατόν να προβλεφθούν διαφορετικές τεχνικές λεπτομέρειες, ικανές να εφαρμοσθούν χωρίς δυσχέρειες ακόμη και στα προερχόμενα από αλλοδαπές εταιρίες εισοδήματα.

23 — Θεωρώ ότι αυτή είναι η έννοια υπό την οποία πρέπει να ερμηνευθεί η προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, στην οποία, όσον αφορά το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', υπενθυμίστηκε η νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία, «ήδη πριν από τη θέση σε ισχύ [της διατάξεως αυτής], οι εθνικές φορολογικές διατάξεις όπως αυτές τις οποίες αφορά το εν λόγω άρθρο, κατά το μέτρο που θέσπιζαν ορισμένες διακρίσεις, που βασίζονταν π.χ. στον τόπο κατοικίας των φορολογουμένων, μπορούσαν να είναι συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο, εφόσον εφαρμόζονταν σε περιπτώσεις που δεν ήταν αντικειμενικώς συγκρίσιμες (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225) ή μπορούσαν να δικαιολογηθούν βάσει επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος, και συγκεκριμένα της συνοχής του φορολογικού συστήματος (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305)» (σκέψη 43).

24 — Προπαρατεθείσα απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 41.

25 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-163/94, C-165/94 και C-250/94, Sanz de Lera κ.λ.π. (Συλλογή 1995, σ. I-4821, σκέψη 23).

48. Όπως επισημαίνει, εξάλλου, η Επιτροπή, ένα σχετικό παράδειγμα παρέχει η ίδια η προαναφερθείσα αυστριακή νομοθεσία, σύμφωνα με την οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες η παρακράτηση στην πηγή δεν είναι εφικτή, ο φόρος που συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως δύναται να εξοφληθεί με «εκούσια κατάθεση, στον καταβάλλοντα το μέρισμα οργανισμό, ποσού ίσου με τον φόρο εισοδήματος από κινητές αξίες» [26]. Για τα εισοδήματα που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρίες, μπορεί, επομένως, να προβλεφθεί ένα είδος «εκούσιας καταθέσεως» στις φορολογικές υπηρεσίες, ώστε αφενός να καταστεί επίσης δυνατή η επιβολή στα εισοδήματα αυτά του φόρου του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως και αφετέρου να εξαλειφθούν, με τον τρόπο αυτόν, οι διαπιστωθέντες περιορισμοί της κινήσεως κεφαλαίων.

49. Δεύτερον, όσον αφορά την κατά 50 % μείωση του φορολογικού συντελεστή σε περίπτωση επιβολής στα εισοδήματα από κινητές αξίες του συνήθους φόρου εισοδήματος, η Αυστριακή και η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η μείωση αυτή επιβάλλεται για να διασφαλισθεί η συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος και ότι ο σκοπός αυτός, κατά την έννοια των αποφάσεων Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου [27], μπορεί «να δικαιολογήσει ρύθμιση περιορίζουσα τις θεμελιώδεις ελευθερίες» [28]. Το επίμαχο σύστημα δικαιολογείται ιδίως από το γεγονός ότι τα κέρδη των εγκατεστημένων στην Αυστρία εταιριών φορολογούνται ήδη, στο κράτος μέλος αυτό, με πάγιο φορολογικό συντελεστή 34 % και θα ήταν, επομένως, παράδοξο να φορολογούνται εκ νέου κατά τη διανομή τους στους μετόχους, αν δηλαδή υπέκειντο εξ ολοκλήρου στον φόρο εισοδήματος.

50. Η Επιτροπή, αντιθέτως, διαφωνεί και θεωρεί αδικαιολόγητη τη διαφορετική μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν τα προερχόμενα από μετοχές ημεδαπών εταιριών μερίσματα έναντι των μερισμάτων από μετοχές αλλοδαπών εταιριών. Η Επιτροπή τονίζει, ιδίως, ότι το επίμαχο σύστημα δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την φερόμενη αναγκαιότητα διασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, προκειμένου να αποφευχθεί μια μορφή διπλής φορολογήσεως (από οικονομικής απόψεως), δεδομένου ότι ο φόρος εταιριών και ο φόρος εισοδήματος από κινητές αξίες αφορούν διαφορετικά πρόσωπα.

51. Πράγματι, φρονώ ομοίως ότι, εν προκειμένω, δεν είναι εύλογη η επίκληση της αναγκαιότητας για την οποία γίνεται λόγος στις προπαρατεθείσες αποφάσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου. Υπενθυμίζω, συγκεκριμένα, ότι, στις υποθέσεις εκείνες, «όπου επρόκειτο για έναν και μόνο φορολογούμενο, *υπήρχε άμεσος σύνδεσμος ανάμεσα στην παροχή ενός φορολογικού πλεονεκτήματος και στην αντιστάθμιση του πλεονεκτήματος αυτού με φορολογική εισφορά,* διότι πραγματοποιούνταν στο πλαίσιο της ίδιας φορολογικής πράξεως. Επρόκειτο στη συγκεκριμένη περίπτωση για τον σύνδεσμο ανάμεσα στην έκπτωση των εισφορών και στη φορολόγηση των χρηματικών ποσών που οφείλονταν από τους ασφαλιστές κατ' εκτέλεση των συμβάσεων ασφάλειας γήρατος και ζωής και ο σύνδεσμος αυτός έπρεπε να προστατευθεί, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή του οικείου φορολογικού συστήματος» [29]. Στην υπό κρίση υπόθεση, αντιθέτως, δεν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φόρου εταιριών και της επιβολής του φόρου εισοδήματος με μειωμένο κατά το ήμισυ φορολογικό συντελεστή, δεδομένου ότι, όπως και στην υπόθεση Verkooijen, «πρόκειται για δύο διαφορετικές φορολογή-

26 — Άρθρο 97, παράγραφος 2, του EStG.

27 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 23 αποφάσεις.

28 — Προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψη 56.

29 — Προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψη 57 (η υπογράμμιση δική μου).

σεις που αφορούν διαφορετικές κατηγορίες φορολογουμένων» (τις εταιρίες και τους μετόχους)[30]. Σύμφωνα με όσα έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση εκείνη, δεν θεωρώ, επομένως, ότι οι απορρέοντες από το οικείο σύστημα περιορισμοί της κινήσεως κεφαλαίων μπορούν να δικαιολογηθούν από την αναγκαιότητα διασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

52. Τρίτον, η Δημοκρατία της Αυστρίας εκτιμά ότι το υπό εξέταση σύστημα μπορεί να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι μόνο για τα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες ισχύει η έκπτωση των «επαγγελματικών εξόδων», τα οποία, επομένως, δεν συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος.

53. Εντούτοις, το επιχείρημα αυτό μπορεί να απορριφθεί εύκολα βάσει της αποφάσεως Verkooijen. Το Δικαστήριο, προκειμένου να απορρίψει ανάλογο επιχείρημα των Κάτω Χωρών «σχετικά με το ενδεχόμενο φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει για τους φορολογουμένους που εισπράττουν [στο εν λόγω κράτος μέλος] μερίσματα από μετοχές εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος», έκρινε πράγματι ότι αρκεί «να επισημανθεί ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι καμία δυσμενής φορολογική μεταχείριση που είναι αντίθετη σε θεμελιώδη ελευθερία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει άλλων φορολογικών πλεονεκτημάτων, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίστανται τέτοια πλεονεκτήματα»[31].

54. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει τέλος ότι, αν η φορολόγηση που συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως ή η μείωση του φορολογικού συντελεστή κάλυπταν και τα μερίσματα από μετοχές εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη, οι φορολογικές υπηρεσίες του κράτους διαμονής του μετόχου δεν θα μπορούσαν να ελέγξουν αποτελεσματικώς τα κέρδη των εταιριών αυτών. Το επίμαχο σύστημα μπορεί, επομένως, να δικαιολογηθεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης, σύμφωνα με το οποίο οι διατάξεις του άρθρου 73 Β της Συνθήκης δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών «να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων».

55. Κατά την άποψή μου, πάντως, η επιχειρηματολογία αυτή δεν ευσταθεί. Είναι, πράγματι, προφανές ότι το επίμαχο σύστημα κατ' ουδένα τρόπο εγγυάται την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, δεδομένου ότι η δυσμενής μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν τα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες ουδόλως καθιστά δυνατή την εξακρίβωση της δηλώσεως των εισοδημάτων αυτών στην εφορία, ώστε να τους επιβληθεί ο συνήθης φόρος εισοδήματος.

56. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει, κατά συνέπεια, ότι τα στοιχεία που επικαλούνται η Αυστριακή και η Γαλλική Κυβέρνηση δεν μπορούν να δικαιολογήσουν, κατ' εφαρμο-

30 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 58.

31 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 61.

γήν του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, τους απορρέοντες από το υπό εξέταση φορολογικό σύστημα περιορισμούς της κινήσεως κεφαλαίων. Επιβάλλεται, επομένως, το συμπέρασμα ότι αντιβαίνει στο άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης μια νομοθεσία όπως η επίμαχη, η οποία παρέχει μόνο στους πραγματοποιούντες εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ του ειδικού φόρου, του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, και του συνήθους φόρου εισοδήματος, με μειωμένο κατά το ήμισυ φορολογικό συντελεστή, ενώ προβλέπει ότι τα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες υπόκεινται οπωσδήποτε στον συνήθη φόρο εισοδήματος, χωρίς μείωση του φορολογικού συντελεστή.

Πρόταση

57. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων που υπέβαλε το τμήμα προσφυγών. Αν, εντούτοις, το Δικαστήριο δεχθεί ότι είναι αρμόδιο, προτείνω να απαντήσει στο εν λόγω ερώτημα ως εξής:

«Αντιβαίνει στο άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ) ένα σύστημα όπως αυτό που προβλέπουν τα άρθρα 37 και 97 του αυστριακού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος του 1988, όπως δημοσιεύθηκε στην BGBl. 1996/797, το οποίο παρέχει μόνο στους πραγματοποιούντες εισοδήματα από ημεδαπές κινητές αξίες τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ του ειδικού φόρου, του οποίου η εξόφληση συνεπάγεται εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως, και του συνήθους φόρου εισοδήματος, με μειωμένο κατά το ήμισυ φορολογικό συντελεστή, ενώ προβλέπει ότι τα εισοδήματα από αλλοδαπές κινητές αξίες υπόκεινται οπωσδήποτε στον συνήθη φόρο εισοδήματος, χωρίς μείωση του φορολογικού συντελεστή. Το σύστημα αυτό δεν μπορεί να δικαιολογηθεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 58, παράγραφος 1, ΕΚ).»