ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIAL FENNELLY
της 12ης Σεπτεμβρίου 2000 [1]

1. Η παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (στο εξής: εθνικό δικαστήριο), αφορά το ζήτημα κατά πόσον, ελλείψει εναρμονισμένων κοινοτικών διατάξεων, η αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας των εταιριών περιορίζεται από τις θεμελιώδεις αρχές της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας. Ειδικότερα το Δικαστήριο καλείται να κρίνει αν η σχετικά νέα αντίληψη της φορολογικής συνοχής μπορεί να προβληθεί προκειμένου να δικαιολογήσει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση ορισμένων εταιριών με βάση τον τόπο της έδρας των μητρικών εταιριών. Αν δεν μπορεί να προβληθεί, ανακύπτει τότε το ερώτημα αν το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει να υπάρχει στο εθνικό δίκαιο κάποιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας είτε για την επιστροφή του σχετικού ποσού είτε για αποζημίωση, καίτοι η διαφορετική μεταχείριση συνίστατο μόνο στην προκαταβολή του φόρου.

I — Νομοθετικό πλαίσιο και πραγματικά περιστατικά

Α — *Οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις του Ηνωμένου Βασιλείου*

2. Βάσει των άρθρων 8 και 11 του Income and Corporation Taxes Act του 1988 (στο εξής: ICTA 1988), επιβάλλεται φόρος εταιριών (στο εξής: Corporation Tax) επί των κερδών των εταιριών που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο καθώς επίσης και επί των αλλοδαπών εταιριών που αναπτύσσουν δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω πρακτορείων ή υποκαταστημάτων σε δεδομένη οικονομική περίοδο [2]. Για τις οικονομικές περιόδους που έληξαν πριν από την 1η Οκτωβρίου 1993, ο φόρος εταιριών έπρεπε να καταβληθεί είτε εννέα μήνες μετά την ημερομηνία λήξεως του οικονομικού έτους είτε ένα μήνα μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής φόρου για την οικονομική περίοδο, σε όποιο χρονικό σημείο ήταν μεταγενέστερο. Από 1ης Οκτωβρίου 1993, ο φόρος εταιριών καθίσταται απαιτητός εννέα μήνες και μία ημέρα μετά τη λήξη του οικονομικού έτους [3].

2 — Οικονομική περίοδος, κατά το άρθρο 2, είναι γενικώς η περίοδος δώδεκα μηνών.

3 — Χάριν απλουστεύσεως θα χρησιμοποιώ στο εξής την έκφραση «βασικός φόρος εταιριών» («mainstream CT»), τον οποίο χρησιμοποιεί και το εθνικό δικαστήριο εννοώντας τη βασική υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος που γεννάται μετά ενός έτους οικονομική δραστηριότητα.

3. Η παρούσα υπόθεση αφορά την προκαταβολή του φόρου εταιριών («Advance Corporation Tax», στο εξής: ACT) [4]. Σημειωτέον ότι το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε σαφώς ότι κατά το βρετανικό δίκαιο, και δη το άρθρο 4 του ICTA 1988, «[ο ACT] αποτελεί φόρο εταιριών και αυτό δεν τίθεται εν αμφιβόλω από καμιά άλλη διάταξη του νόμου του 1988» [5]. Κατά το άρθρο 14, ορισμένες «ειδικές διανομές» (qualifying distributions), κυρίως η καταβολή μερισμάτων, θεμελιώνουν υποχρέωση καταβολής ACT. Κάθε εταιρία εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο που πραγματοποιούσε τέτοιες διανομές όφειλε να καταβάλλει ACT επί του ισόποσου της πραγματοποιηθείσας «διανομής». Οι εταιρίες όφειλαν να υποβάλλουν δήλωση κάθε τρίμηνο, εμφαίνουσα το ποσό ενδεχομένων «διανομών», που πραγματοποίησαν κατά την οικεία περίοδο. Ο ACT που προέκυπτε έπρεπε να καταβληθεί εντός 14 ημερών από τη λήξη του τριμήνου [6].

4. Κατ' αρχήν, η εταιρία που κατέβαλε ACT για μια οικονομική περίοδο μπορεί να τον συμψηφίσει έναντι του CT που οφείλει για την οικεία περίοδο ή να μεταβιβάσει το δικαίωμα στις θυγατρικές της, οι οποίες μπορούν να τον συμψηφίσουν με τον CT που οφείλουν (άρθρα 239 και 240). Ο CT καθίσταται απαιτητός εννέα μήνες μετά τη λήξη του οικονομικού έτους. Ωστόσο ο ACT έπρεπε να καταβάλλεται εντός δεκατεσσάρων ημερών από τη λήξη του οικείου τριμήνου έτσι ώστε, όπως έκρινε το εθνικό δικαστήριο, «το αποτέλεσμα του ACT», σε μια εταιρία που διανέμει κέρδη υπό τη μορφή μερισμάτων, «είναι ότι επισπεύδει την ημερομηνία της καταβολής του φόρου εταιριών που οφείλεται εν πάση περιπτώσει για διάστημα που κυμαίνεται από οκτώμισι μήνες (στην περίπτωση που η διανομή γίνεται κατά την τελευταία ημέρα της οικονομικής περιόδου) μέχρι ένα έτος και πεντέμισι μήνες (στην περίπτωση που η διανομή γίνεται την πρώτη ημέρα της οικονομικής περιόδου)». Επιπλέον, αν δεν οφείλεται CT για την οικεία περίοδο, επισημαίνεται επίσης στη διάταξη περί παραπομπής ότι ο καταβληθείς ACT «μπορεί να συμψηφιστεί έναντι κερδών επομένων περιόδων οπότε η καταβολή επισπεύδεται κατά μεγαλύτερη και ίσως αόριστη περίοδο».

5. Κεντρικό ζήτημα πάντως στην παρούσα υπόθεση είναι η απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής ACT που προβλέπεται όταν η θυγατρική και η οικεία μητρική εταιρία επιλέξουν το «σύστημα φορολογίας ομίλου» (Group Income Election) σύμφωνα με το άρθρο 247 του ICTA 1988. Αυτό το δικαίωμα επιλογής είχαν οι εταιρίες, μία από τις οποίες είχε τουλάχιστον το 51 % των μετοχών της άλλης ενώ αμφότερες είχαν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το αποτέλεσμα της επιλογής αυτής είναι ότι η θυγατρική (η εταιρία που καταβάλλει) δεν όφειλε ACT για τα μερίσματα που διένειμε στη μητρική εταιρία της εκτός αν δήλωνε ότι δεν επιθυμούσε την εφαρμογή του συστήματος φορολογίας ομίλου για μια συγκεκριμένη διανομή μερισμάτων. Η αίτηση υπαγωγής

4 — Ο ACT καταργήθηκε με το άρθρο 31 του Finance Act του 1998, από 6 Απριλίου 1999.

5 — Βλ. την απόφαση του δικαστή Neuberger J., της 2ας Οκτωβρίου 1998, προσαρτάται στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, σ. 38. Την καταβολή του CT μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους θα ονομάσω κυρίως CT για να το διακρίνω από την προκαταβολή του ίδιου φόρου που είναι ο ACT.

6 — Βλ. παράρτημα 13, παράγραφοι 1 και 3, του ICTA 1988.

στο σύστημα φορολογίας ομίλου γινόταν στον «Inspector of Taxes». Σε περίπτωση απορρίψεως της αιτήσεως η αιτούσα εταιρία μπορούσε να προσφύγει στους «Special» ή «General Commissioners», κατά της αποφάσεως των οποίων μπορούσε να ασκηθεί έφεση για νομικό ζήτημα στην Αγγλία και την Ουαλία ενώπιον του High Court of Justice.

6. Το επικουρικό αίτημα που προβάλλεται στην κύρια δίκη είναι η χορήγηση πιστώσεως φόρου για τον καταβληθέντα ACT. Κατά το άρθρο 231, παράγραφος 1, του ICTA 1988, η καταβολή ACT από τη θυγατρική για μερίσματα που διένειμε στη μητρική εταιρία δίνει το δικαίωμα στην τελευταία να της χορηγηθεί πίστωση φόρου εφόσον εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το ποσό της πιστώσεως φόρου ισούται με το ποσό του ACT που κατέβαλε η θυγατρική. Η μητρική εταιρία μπορεί να χρησιμοποιήσει την πίστωση φόρου για συμψηφισμό με τον ACT που οφείλει η ίδια όταν πραγματοποιεί διανομές προς τους μετόχους της· στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα οφείλει να καταβάλλει ACT μόνο για τη διαφορά μεταξύ του ποσού των μερισμάτων που διανέμει και αυτών που έλαβε από τη θυγατρική της. Η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία που απαλλάσσεται εξ ολοκλήρου από την υποχρέωση καταβολής του CT και λαμβάνει μερίσματα από θυγατρική για τα οποία καταβλήθηκε ACT δικαιούται να της επιστραφεί ποσό ίσο με την πίστωση φόρου.

7. Κατά το άρθρο 208 του ICTA 1988, «[...] δεν εισπράττεται CT επί μερισμάτων ή άλλων διανομών μιας εταιρίας που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε λαμβάνονται υπόψη τα μερίσματα ή οι διανομές για τον συμψηφισμό του CT με τον φόρο εισοδήματος». Αντιθέτως οι αλλοδαπές εταιρίες ή οι εταιρίες που δεν αναπτύσσουν δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω πρακτορείου ή υποκαταστήματος δεν υπόκεινται μεν σε CT στο Ηνωμένο Βασίλειο αλλά σε φόρο εισοδήματος («Income Tax») για εισοδήματα που προέρχονται από το Ηνωμένο Βασίλειο, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που τους διανέμουν εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες. Πάντως, κατά το άρθρο 233, παράγραφος 1, του ICTA 1988, εφόσον η αλλοδαπή μητρική εταιρία μιας εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικής δεν δικαιούται πίστωση φόρου για τέτοια μερίσματα, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο γι' αυτά. Αντιθέτως αν δικαιούται πίστωση φόρου δυνάμει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας (ΣΔΦ) που έχει συναφθεί μεταξύ του Ηνωμένου Βασιλείου και του κράτους της έδρας της, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο για μερίσματα που λαμβάνει από εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές.

8. Η ΣΔΦ της 26ης Νοεμβρίου 1964 μεταξύ Ηνωμένου Ηνωμένου Βασιλείου και Γερμανίας, όπως τροποποιήθηκε στις 23 Μαρτίου 1970, δεν αναγνωρίζει δικαίωμα για πίστωση φόρου σε εδρεύουσες στη Γερμανία εταιρίες που έχουν μετοχές σε εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο και λαμβάνουν από αυτές μερίσματα. Αντίστοιχα, κατά το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, η γερμανική μητρική εταιρία δεν φορολογείται για μερίσματα που λαμβάνει από την εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρική της και, συνεπώς, δεν δικαιούται πίστωση φόρου. Πάντως ορισμένες ΣΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου

και ορισμένων κρατών μελών της ΕΕ και τρίτων χωρών δίνουν τη δυνατότητα στις μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στο άλλο κράτος να λάβουν τουλάχιστον μερική πίστωση φόρου [7]. Βάσει της ΣΔΦ μεταξύ Ολλανδίας και Ηνωμένου Βασιλείου την οποία επικαλέστηκαν οι ενάγουσες στην κύρια δίκη, ο συντελεστής του φόρου για τις εδρεύουσες στην Ολλανδία θυγατρικές ήταν, κατά τον κρίσιμο χρόνο 5 % του «στρογγυλεμένου προς τ' άνω ποσού του μερίσματος», δηλαδή το άθροισμα του ημίσεος της πίστωσης φόρου συν το μέρισμα [8].

Στην υπόθεση C-410/98 εμπλέκονται οι εταιρίες Hoechst AG, συσταθείσα και εδρεύουσα στη Γερμανία, και η θυγατρική της Hoechst UK Ltd που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο (στο εξής: Hoechst). Η Metallgesellschaft Ltd, η Metal and Commodity Company Ltd και η Hoechst UK Ltd (στο εξής: οι θυγατρικές Ηνωμένου Βασιλείου) κατέβαλαν ACT για μερίσματα που διένειμαν στις οικείες γερμανικές εταιρίες, για χρονικές περιόδους μεταξύ 1974 και 1995 [9].

Β — *Πραγματικά περιστατικά και αίτηση προδικαστικής αποφάσεως*

9. Στην υπόθεση C-397/98 ενάγουσες είναι οι εταιρίες Metallgesellschaft Ltd, The Metal and Commodity Company Ltd, αμφότερες συσταθείσες και εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο, και οι Metallgesellschaft AG και Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, αμφότερες συσταθείσες και εδρεύουσες στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας (στο εξής: Metallgesellschaft κ.λπ.).

10. Στις κύριες δίκες και οι δύο ομάδες εταιριών (στο εξής: ενάγουσες) άσκησαν αγωγές το 1995 ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου και υποστήριξαν ότι οι οικείες θυγατρικές βρετανικές εταιρίες υπέστησαν δυσμενή διάκριση σε σύγκριση με τις θυγατρικές ημεδαπών μητρικών εταιριών, δεδομένου ότι, αντίθετα με αυτές, δεν είχαν τη δυνατότητα να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου. Ισχυρίζονται κυρίως ότι το μειονέκτημα που υπέστησαν συνιστά δυσμενή διάκριση αντιβαίνουσα στα άρθρα 6 και 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 12 ΕΚ και 43 ΕΚ). Επικουρικώς οι ενάγουσες υποστηρίζουν ότι η βαλλομένη άρνηση του δικαιώματος να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου συνιστά παράβαση του άρθρου 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ). Κατά δεύτερο λόγο και επικουρικώς ζητούν να χορηγηθεί στις μητρικές

7 — Το εθνικό δικαστήριο παρατηρεί ότι «οι διευθετήσεις αυτές ποικίλλουν» αναλόγως της ΣΔΦ και αναφέρει ότι «το γενικό χαρακτηριστικό είναι ότι χορηγείται πίστωση φόρου εν όλω ή εν μέρει και φορολογείται με μειωμένο συντελεστή το άθροισμα του ποσού του μερίσματος και του ποσού της πιστώσεως φόρου. Με αποτέλεσμα ότι χωρεί μερική επιστροφή του ACT».

8 — Στο παράδειγμα που χρησιμοποίησε η ενάγουσα Hoechst στις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της (που δεν αμφισβήτησε το Ηνωμένο Βασίλειο) και αφορούσε διανομή μερισμάτων ύψους 43 000 000 λιρών στερλινών (GBP) από την Hoechst UK Ltd προς τη γερμανική μητρική εταιρία, στις 16 Ιανουαρίου 1989, καταβλήθηκε ACT 14 333 333 GBP. Αν δηλαδή η μητρική εταιρία Hoechst AG έδρευε στο Ηνωμένο Βασίλειο, θα είχε λάβει πλήρη πίστωση φόρου ύψους 14 333 333 GBP, ενώ αν ήταν ολλανδική θα δικαιούτο να της καταβληθεί το ήμισυ της πιστώσεως φόρου μείον 5 % επί του στρογγυλεμένου προς τ' άνω ποσού, δηλαδή 4 658 333 GBP.

9 — Οι ημερομηνίες των πραγματικών περιστατικών στην κύρια δίκη δεν μνημονεύονται στις διατάξεις περί παραπομπής. Ωστόσο, με απάντηση σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου συμφωνήθηκε μεταξύ της Metallgesellschaft κ.λπ. και της Hoechst, αφενός, και του Ηνωμένου Βασιλείου, αφετέρου, ότι οι επίδικες πληρωμές ACT στην υπόθεση C-397/98 πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 16 Ιανουαρίου 1989 και 26 Απριλίου 1994 και στην υπόθεση C-410/98 μεταξύ 16 Απριλίου 1974 και 13 Οκτωβρίου 1995.

εταιρίες πίστωση φόρου που να αντιστοιχεί τουλάχιστον εν μέρει με τον ACT που κατέβαλαν οι θυγατρικές βρετανικές εταιρίες. Για την απώλεια της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως των χρημάτων κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της καταβολής του ACT και της ημερομηνίας κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο CT με τον οποίο συμψηφίστηκε ο ACT, ζητούν αποζημίωση.

11. Οι εναγόμενοι στην κύρια δίκη (οι Commissioners of Inland Revenue και ο Attorney General) υποστήριξαν ότι σκοπός του ACT είναι να εξασφαλίζεται ότι η εταιρία που πραγματοποιεί τη διανομή θα καταβάλλει ένα ποσό αντίστοιχο της πίστωσης φόρου ή της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος που παρέχεται στον μέτοχο. Αν οι ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών μπορούσαν να διανέμουν κέρδη χωρίς να καταβάλλουν ACT, το αποτέλεσμα θα ευνοούσε τη φοροδιαφυγή δεδομένου ότι ούτε η μητρική ούτε η θυγατρική θα όφειλαν να καταβάλλουν ACT, ενώ αντιθέτως η μητρική εταιρία που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο θα όφειλε να καταβάλλει ACT για κάθε διανομή μερισμάτων εκτός ομίλου. Η διαφοροποίηση, δηλαδή, βάσει του τόπου της έδρας της μητρικής εταιρίας δικαιολογείται. Όσον αφορά το επικουρικό αίτημα της χορηγήσεως πιστώσεως φόρου, το γεγονός ότι η ΣΔΦ του Ηνωμένου Βασιλείου — Γερμανία δεν προβλέπει πίστωση φόρου, ενώ προβλέπεται από άλλες ΣΔΦ, αντικατοπτρίζει τις διαφορές μεταξύ του γερμανικού φορολογικού συστήματος και των φορολογικών συστημάτων των άλλων χωρών καθώς επίσης και το αποτέλεσμα των γενικών ρυθμίσεων που συμφώνησαν οι αντισυμβαλλόμενοι στις διάφορες ΣΔΦ. Οι εναγόμενοι αρνούνται εξάλλου ότι ενδεχομένη παράβαση του κοινοτικού δικαίου θεμελιώνει αξίωση αποζημιώσεως. Υποστηρίζουν επιπλέον ότι, κατά το αγγλικό δίκαιο, δεν μπορούν να ζητηθούν τόκοι ως αποζημίωση ή επιστροφή αν, όπως εν προκειμένω, δεν οφείλεται κύριο ποσό.

12. Το εθνικό δικαστήριο επισημαίνει ως μη αμφισβητούμενα τα εξής:

— κατά τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, η επιλογή φορολογίας ομίλου μπορεί να γίνει μόνον αν και η μητρική και η θυγατρική εταιρία εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο·

— οι ενάγουσες δεν έκαναν επιλογή συστήματος φορολογίας ομίλου, αλλά θα έπρεπε να έχουν κάνει αν θεωρούσαν ότι το κοινοτικό δίκαιο απαιτεί να παρέχεται το δικαίωμα επιλογής και στην περίπτωση που η μητρική εταιρία είναι αλλοδαπή·

— αν είχαν επιχειρήσει να ασκήσουν αυτό το δικαίωμα, ο «Inspector of Taxes», θα απέρριπτε το αίτημά τους δεδομένου ότι

οι μητρικές εταιρίες δεν είχαν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά οι ενάγουσες θα μπορούσαν να προσβάλουν την απορριπτική απόφαση·

— πριν κριθεί η ενδεχόμενη προσφυγή, οι ενάγουσες θα όφειλαν εν πάση περιπτώσει να καταβάλουν τον ACT για όλα τα μερίσματα που διένειμαν επ' απειλή χρηματικών κυρώσεων (αν θεωρούντο ότι επέδειξαν αμέλεια ή δεν είχαν εύλογη δικαιολογία για την παράλειψη τους να δηλώσουν τα εν λόγω μερίσματα)·

— κατά τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου δεν θα είχαν δικαίωμα επιστροφής του ACT ακόμη και αν η προσφυγή ευδοκιμούσε [10].

13. Τα προδικαστικά ερωτήματα είναι τα ακόλουθα:

«1) Υπό τις συνθήκες που περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής, συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα προς τα άρθρα 6, 52, 58 και/ή 73 Β [11] της Συνθήκης ΕΚ το γεγονός ότι η νομοθεσία ενός κράτους μέλους επιτρέπει την επιλογή φορολογίας ομίλου [που δίνει τη δυνατότητα σε θυγατρική εταιρία να πραγματοποιήσει διανομή προς τη μητρική εταιρία χωρίς να προκαταβάλει φόρο εταιριών (ACT)] μόνο στην περίπτωση που η θυγατρική και η μητρική εταιρία έχουν την έδρα τους σ' αυτό το κράτος μέλος;

2) Αν η απάντηση στο ερώτημα 1 είναι αρνητική, παρέχουν οι προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ δικαίωμα στην ημεδαπή θυγατρική μιας μητρικής εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος και/ή στην εν λόγω μητρική εταιρία να ζητήσουν ορισμένο χρημα-

10 — Με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, οι Metallgesellschaft κ.λπ. παρατηρούν ότι ο ισχυρισμός των εναγομένων στηρίζεται στον κατά την άποψή τους στασιαζόμενο κανόνα που ακολούθησε και επιβεβαίωσε (καίτοι απρόθυμα) το House of Lords στην υπόθεση President of India κατά La Pintada Compania Navigación SA [1985] 1 A.C. 104 (στο εξής: υπόθεση President of India). Ο κανόνας αυτός χρονολογείται τουλάχιστον από την υπόθεση London, Chatham and Dover Railway Co. κατά South Eastern Railway Co. [1893] A.C. 429, στην οποία το House of Lords έκρινε, κατά το αγγλικό κοινό δίκαιο, ότι, «ελλείψει συμφωνίας ή νομοθετικής διάταξης περί καταβολής τόκων, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να επιδικάσει τόκους ως αποζημίωση για την κατακράτηση (δηλαδή καθυστερημένη καταβολή) οφειλής» Lord Brandon in President of India ([1985] 1 A.C. 104, σ. 115). Ο Lord Brandon (με την άποψη του οποίου συμφώνησαν και οι άλλοι Law Lords) αργότερα συντάχθηκε με την άποψη ότι ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται πλέον μόνο σε αιτήματα επιδικάσεως τόκων για καθυστερημένη καταβολή οφειλών αλλά πριν από την κίνηση ένδικης διαδικασίας αναζητήσεως των κοινοτικών ποσών ([1985]) 1 A.C. 104, σ. 127 έως 129). Οι Metallgesellschaft κ.λπ. αμφισβητούν την άποψη ότι ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται σε αξιώσεις όπως αυτές της κύριας δίκης. Δεδομένου ότι αυτό το ζήτημα εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, θα θεωρήσω ότι ο κανόνας όπως περιορίζεται πλέον εφαρμόζεται σε αξιώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης.

11 — Το εθνικό δικαστήριο ερωτά περί το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ) μόνο για τις περιόδους μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Παρατηρεί ότι πριν από την ημερομηνία αυτή, η αφορώσα την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων διάταξη ήταν το άρθρο 67 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με την Συνθήκη του Άμστερνταμ), όπως εφαρμόστηκε με διάφορες οδηγίες· βλ. οδηγία 60/921 του Συμβουλίου, πρώτη οδηγία για την εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ ειδ. έκδ. 10/001, σ. 4), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 63/21/ΕΟΚ του Συμβουλίου, δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1962, περί συμπληρώσεως και τροποποιήσεως της πρώτης οδηγίας για την εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ ειδ. έκδ. 10/001, σ. 16), για τις περιόδους πριν την 1η Ιουλίου 1990 και με την οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για την εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5), για την περίοδο μεταξύ 1ης Ιουλίου 1990 και 31 Δεκεμβρίου 1994. Όπως προανέφερα στην υποσημείωση 9 ανωτέρω, δεν αμφισβητείται ότι οι κρίσιμες περίοδοι στις κύριες δίκες είναι 16 Ιανουαρίου 1989 έως 26 Απριλίου 1994 και 16 Απριλίου 1974 έως 13 Οκτωβρίου 1995.

τικό ποσό ως τόκους επί του ACT που κατέβαλε η θυγατρική εταιρία, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εθνική νομοθεσία δεν της επέτρεπε να κάνει επιλογή φορολογίας ομίλου, ή μπορεί το ποσό αυτό να ζητηθεί με αγωγή αποζημιώσεως κατ' εφαρμογήν των αρχών που διατύπωσε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93 [12], Brasserie du pêcheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029), και της 22ας Απριλίου 1997, C-66/95, Sutton [13] (Συλλογή 1997, σ. I-2163), και υποχρεούται το εθνικό δικαστήριο να χορηγήσει θεραπεία ακόμη και αν δεν είναι δυνατή η επιδίκαση τόκων κατά το εθνικό δίκαιο (είτε υπό τη μορφή αυτή είτε υπό τη μορφή αποζημιώσεως) όταν δεν οφείλεται πλέον κύριο ποσό στον ενάγοντα;

3) Υπό τις συνθήκες που περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής, συνάδει προς τις προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ η εκ μέρους των αρχών ενός κράτους μέλους άρνηση χορηγήσεως πιστώσεως φόρου σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος, τη στιγμή που χορηγούν τέτοιες πιστώσεις σε ημεδαπές εταιρίες καθώς και σε εταιρίες που εδρεύουν σε ορισμένα άλλα κράτη μέλη, δυνάμει συμβάσεως περί διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτά;

4) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 3, έχει και είχε καθ' όλο τον κρίσιμο χρόνο το πρώτο κράτος μέλος την υποχρέωση να χορηγεί πίστωση φόρου σε τέτοια εταιρία υπό τους ίδιους όρους όπως και στις ημεδαπές εταιρίες ή τις εταιρίες που εδρεύουν σε κράτος μέλος με το οποίο έχει συναφθεί σύμβαση περί διπλής φορολογίας που προβλέπει τέτοιες πιστώσεις;

5) Δικαιούται το κράτος μέλος να αντιτάξει στην αξίωση περί επιστροφής χρηματικού ποσού, χορηγήσεως πιστώσεως φόρου ή αποζημιώσεως ότι ο ενάγων δεν τα δικαιούται ή ότι η αξίωσή του πρέπει να μειωθεί διότι, παρά το ότι οι εθνικές διατάξεις δεν του το επέτρεπαν, όφειλε να έχει κάνει επιλογή φορολογίας ομίλου ή να ζητήσει τη χορήγηση πιστώσεως φόρου και να προσφύγει στους "Commissioners" και ενδεχομένως περαιτέρω σε δευτεροβάθμιο δικαστήριο κατά της απορριπτικής αποφάσεως του "Inspector of Taxes", επικαλούμενος την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου;»

II — Παρατηρήσεις

14. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν οι ενάγουσες, το Ηνωμένο Βασί-

12 — Συλλογή 1996, σ. I-1029 (στο εξής: Brasserie du pêcheur και Factortame).

13 — Συλλογή 1997, σ. I-2163 (στο εξής: Sutton).

λειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή. Επιπλέον, η Δημοκρατία της Φινλανδίας υπέβαλε γραπτές παρατηρήσεις ενώ η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Γαλλική Δημοκρατία καθώς και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπέβαλαν προφορικές παρατηρήσεις. Οι παρατηρήσεις των εναγουσών, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Φινλανδίας και της Επιτροπής πραγματεύονται τα διάφορα ζητήματα που εγείρουν τα προδικαστικά ερωτήματα. Η Ολλανδία υπέβαλε παρατηρήσεις σχετικά με το πρώτο και το τρίτο ερώτημα και, ειδικότερα, την επιλογή του συστήματος φορολογίας ομίλου και τις πιστώσεις φόρου, ενώ η Αυστρία, η Γαλλία και η Γερμανία περιόρισαν τις προφορικές παρατηρήσεις τους στο τρίτο ερώτημα.

III — Επισκόπηση

15. Ο βασικός ισχυρισμός των εναγουσών είναι ότι ο αποκλεισμός των εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικών από τη δυνατότητα επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου, με την αιτιολογία ότι οι μητρικές εταιρίες εδρεύουν στη Γερμανία, δεν συμβιβάζεται με την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνουν τα άρθρα 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως άρθρο 43 ΕΚ) και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ) [14]. Για να στηρίξουν τον ισχυρισμό, είναι επίσης σαφές ότι οι ενάγουσες επικαλούνται κυρίως το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, και όχι τις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων διατάξεις της Συνθήκης. Συνεπώς, ενδείκνυται να εξεταστεί πρώτον το αν συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο το γεγονός ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα ευνοϊκού μέτρου, όπως είναι η επιλογή φορολογίας ομίλου, σε εταιρίες εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο.

IV — Πρώτο ερώτημα και η δυνατότητα επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου

Α — *Συνοπτική έκθεση των παρατηρήσεων*

16. Οι ενάγουσες υποστηρίζουν ότι τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τη φορολογική κυριαρχία όσον αφορά τα οικεία συστήματα άμεσης φορολογίας με συνέπεια προς τις θεμελιώδεις αρχές του κοινοτικού δικαίου. Η άρνηση χορηγήσεως της δυνατότητας επιλογής φορολογίας ομίλου αποτρέπει τις αλλοδαπές εταιρίες από την ίδρυση θυγατρικών στο Ηνωμένο Βασίλειο και είναι ασυμβίβαστη με την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Θέτοντας τις θυγατρικές αλλοδαπών εταιριών στην ίδια μοίρα με τις θυγατρικές εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών όσον αφορά την οφειλή CT, το Ηνωμένο Βασίλειο αναγνώρισε ότι δεν υπάρχει αντικειμενική διαφορά μεταξύ αυτών που θα δικαιολογούσε διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά ένα φορολογικό πλεονέκτημα, όπως είναι η επιλογή του συστήματος φορολογίας ομίλου [15]. Δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι είναι δυνατή η αποφυγή της κατα-

14 — Ο δικηγόρος των εναγουσών τόνισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι ο επικουρικός ισχυρισμός είναι «τελείως δευτερεύων» σε σχέση με τον κύριο.

15 — Οι ενάγουσες επικαλούνται την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 20· στο εξής: απόφαση «πίστωση φόρου»).

βολής ACT με τη δημιουργία υποκαταστημάτων ή πρακτορείων και όχι θυγατρικών, δεδομένου ότι τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης απαιτούν να είναι ελεύθεροι οι επιχειρηματίες να επιλέξουν την αρμόζουσα νομική μορφή με την οποία επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα εγκαταστάσεως [16]. Η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται με τον λόγο της φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι το μόνο αποτέλεσμα της παροχής του δικαιώματος επιλογής φορολογίας ομίλου είναι ότι αναστέλλεται, μέχρις ότου καταστεί απαιτητός ο CT, αλλά δεν αίρεται η υποχρέωση των θυγατρικών να καταβάλλουν τον φόρο. Το γεγονός ότι η αλλοδαπή εταιρία δεν απαιτείται να καταβάλλει ACT όταν στη συνέχεια διανέμει μερίσματα, διότι δεν υπόκειται στον CT του Ηνωμένου Βασιλείου, ενώ η ημεδαπή εταιρία υπόκειται στον φόρο αυτό για τέτοιες διανομές, δεν δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση: πρώτον δεν υπάρχει φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι η πρώτη εταιρία υπόκειται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους της εγκαταστάσεως [17]· δεύτερον, η ενδεχόμενη μείωση των εσόδων από φόρους ενός κράτους μέλους ούτε περιλαμβάνεται στους λόγους που παραθέτει το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 46 ΕΚ) ούτε αποτελεί ζήτημα επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει άνιση μεταχείριση αντιβαίνουσα στο άρθρο 52 [18].

17. Εξάλλου η άρνηση παροχής της δυνατότητας επιλογής φορολογίας ομίλου νομίζω ότι δεν δικαιολογείται για λόγους συνοχής του φορολογικού συστήματος. Στην υπόθεση Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου [19], υπήρχε «άμεση σχέση» μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών και της φορολογίας των ποσών που καταβάλλουν οι ασφαλιστές στο πλαίσιο ασφαλίσεως ασθένειας και αναπηρίας, καθώς επίσης και ασφαλίσεως γήρατος και ζωής. Κατά τη βελγική φορολογική νομοθεσία, η απώλεια εσόδων από τις παρεχόμενες εκπτώσεις από το φορολογητέο εισόδημα αντισταθμιζόταν με τη φορολογία των ποσών που κατα βάλλονται στο πλαίσιο των οικείων συμβάσεων ασφαλίσεως για τον ίδιο φορολογούμενο. Δεν υπάρχει τέτοια σχέση μεταξύ της επιλογής φορολογίας ομίλου από τη θυγατρική για τα μερίσματα που καταβάλλει αυτή στη μητρική εταιρία και την καταβολή του ACT από τη μητρική επί της εν συνεχεία διανομής παρόμοιου ποσού εκτός συστήματος φορολογίας ομίλου. Η θυγατρική εξακολουθεί να οφείλει CT στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι ενάγουσες επισημαίνουν τις διάφορες διατάξεις που ισχύουν στην Ιρλανδία σχετικά με τις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες [20]. Υποστηρίζουν ότι η εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου απερίφραστη άρνηση παροχής της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου στις αλλοδαπές μητρικές εταιρίες αποτελεί μέτρο δυσανάλογα επαχθές.

18. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την επιλογή φορολογίας ομίλου δικαιολογείται

16 — Όπ.π., σκέψη 22.

17 — Βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψεις 25 και 26).

18 — Οι ενάγουσες αναφέρονται στην απόφαση «πίστωση φόρου», σκέψη 25· βλ. τις αποφάσεις της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 16)· της 25ης Ιουλίου 1991, C-288/89, Gouda κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-4007, σκέψη 11)· της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 15), και ICI, προπαρατεθείσα, σκέψη 28.

19 — 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).

20 — Στην Ιρλανδία, δυνάμει του άρθρου 46 του Finance Act 1983, επιτρέπεται η επιβολή φορολογίας ομίλου άπαξ η ιρλανδική θυγατρική ανήκει τουλάχιστον κατά 75 % σε αλλοδαπή μητρική εταιρία και εφόσον υπάρχει ΣΑΦ μεταξύ Ιρλανδίας και του κράτους της έδρας της μητρικής εταιρίας.

από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Η αρχή είναι ότι επιβάλλεται CT επί των κερδών της εταιρίας ενώ οι μέτοχοι υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο εισοδήματος οσάκις τους διανέμονται κέρδη υπό μορφή μερισμάτων. Δεδομένου ότι η αυστηρή εφαρμογή της αρχής αυτής θα κατέληγε σε διπλή φορολογία των ιδίων κερδών, δηλαδή μια φορά στα χέρια της εταιρίας και μια φορά στα χέρια του μετόχου, υιοθετήθηκε το σύστημα μερικού συμψηφισμού, που εισήχθη το 1973 και αντικατοπτρίζεται στον ICTA 1988. Το σύστημα αυτό μετριάζει τη διπλή φορολογία, απαλλάσσοντας τους μετόχους που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο από τον CT επί των μερισμάτων που λαμβάνουν. Δεδομένου ότι μια εταιρία μπορεί να έχει διανεμητέα κέρδη και να πραγματοποιήσει διανομές χωρίς να πραγματοποιήσει φορολογητέο κέρδος, για να εξασφαλιστεί ότι η φοροαπαλλαγή για το μέρισμα στα χέρια του μετόχου θα αντισταθμιστεί με κάποιο φόρο, η διανέμουσα εταιρία πρέπει να υπόκειται σε ACT. Μ' αυτό τον τρόπο εξασφαλίζεται ότι, πριν χορηγηθεί απαλλαγή ή μείωση στον μέτοχο, επιβάλλεται στη διανέμουσα εταιρία υποχρέωση καταβολής φόρου [21]. Κατά την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου, υπάρχει δηλαδή «σαφής και άμεση σχέση μεταξύ της φοροαπαλλαγής που χορηγείται για το μέρισμα στα χέρια του μετόχου και την αντίστοιχη επιβολή ACT», ενώ «η λογική που υπαγορεύει τη χορήγηση της δυνατότητας επιλογής φορολογίας ομίλου για τα μερίσματα που καταβάλλονται από θυγατρική στη μητρική εταιρία είναι ότι οι διανομές αυτές ισοδυναμούν στην πραγματικότητα με εσωτερικές μεταβιβάσεις εντός της αυτής *οικονομικής* οντότητας (και την μεταξύ δύο εταιρικών *ενοτήτων*)» [22]. Εξάλλου, η απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο για τη διανομή μερισμάτων από εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία σε αλλοδαπή εταιρία αντισταθμίζεται με την επιβολή ACT.

19. Το Ηνωμένο Βασίλειο, υποστηριζόμενο από τη Φινλανδία και τις Κάτω Χώρες, υποστηρίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ομίλων με ημεδαπές μητρικές εταιρίες και ομίλων με αλλοδαπές μητρικές εταιρίες σχετικά με τη δυνατότητα επιλογής φορολογίας ομίλου δικαιολογείται αντικειμενικά διότι οι περιπτώσεις των δύο ομίλων δεν είναι συγκρίσιμες· όταν η μητρική εταιρία είναι ημεδαπή, η απαλλαγή από τον ACT για τη διανομή εκ μέρους της θυγατρικής (που αντισταθμίζει τη φορολογική απαλλαγή για το μέρισμα στα χέρια της μητρικής εταιρίας) αντισταθμίζεται η ίδια με επιβολή ACT σε περίπτωση διανομής από τη μητρική εταιρία, ενώ όταν πρόκειται για αλλοδαπή μητρική εταιρία, η απαλλαγή από τον ACT για τη διανομή εκ μέρους της θυγατρικής δεν αντισταθμίζεται από αντίστοιχη καταβολή χρηματικού ποσού. Το Ηνωμένο Βασίλειο αναγνωρίζει ότι θα μπορούσε να εφαρμοστεί ένα διαφορετικό σύστημα, πλην όμως αρνείται ότι ο περιορισμός της δυνατότητας επιλογής αποτελεί μέτρο δυσανάλογα επαχθές. Στην υπόθεση Bachmann, θα ήταν δυνατό να επιτρέπουν οι βελγικοί φορολογικοί κανόνες στους υπηκόους άλλων κρατών μελών να εκπίπτουν τις εισφορές ασφαλίσεως ζωής που καταβάλλουν σε άλλα κράτη μέλη καίτοι δεν θα καταβαλλόταν φόρος στο Βέλγιο επί των ποσών που καταβάλλουν τελικά οι

21 — Άπαξ εισπραχθεί ACT που αντισταθμίζει τη φορολογική απαλλαγή που χορηγείται για τα καταβαλλόμενα στον μέτοχο μερίσματα, το Ηνωμένο Βασίλειο παρατηρεί ότι κάθε άλλη υποχρέωση καταβολής ACT, οσάκις η εταιρία μέτοχος διανέμει στους δικούς της μετόχους τα μερίσματα που έλαβε, οδηγεί σε άλλου είδους διπλή φορολογία. Γι' αυτόν τον λόγο η εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία μέτοχος που λαμβάνει μέρισμα από άλλη εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία δικαιούται πίστωση φόρου.

22 — Παράγραφος 41 των γραπτών παρατηρήσεών της (η υπογράμμιση από το πρωτότυπο).

ασφαλιστές [23]. Ωστόσο, το Δικαστήριο δέχθηκε το δικαίωμα του Βελγίου *να καταρτίζει* το δικό του φορολογικό σύστημα. Η νομοθετική επιλογή του Ηνωμένου Βασιλείου εμπίπτει εντός του φάσματος των θεμιτών επιλογών που το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει στα κράτη μέλη.

20. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται. Η απλή επιθυμία να εξασφαλίζεται ότι τα κέρδη της βρετανικής θυγατρικής μιας αλλοδαπής εταιρίας θα υπόκεινται σε έναν ελάχιστο βρετανικό φόρο δεν δικαιολογεί την υποχρέωση καταβολής ACT από τις θυγατρικές νωρίτερα από την κανονική ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο CT. Ο ACT αποτελεί προκαταβολή του CT, πλην όμως οι αλλοδαπές μητρικές εταιρίες δεν υπόκεινται σε βρετανικό CT. Η επιλογή φορολογίας ομίλου δεν δίνει τη δυνατότητα στη θυγατρική να αποφύγει την υποχρέωση καταβολής βρετανικού CT και συνεπώς η παροχή της δυνατότητας αυτής στις θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών δεν θα ευνοούσε τη φοροδιαφυγή. Δεν υπάρχει απώλεια φορολογικών εσόδων για την εφορία του Ηνωμένου Βασιλείου όσον αφορά τα κέρδη της θυγατρικής, δεδομένου ότι η αναβολή της πληρωμής του ACT που συνεπάγεται το σύστημα φορολογίας ομίλου απαλλάσσει τη θυγατρική μόνον από την υποχρέωση προκαταβολής του CT. Το οικονομικό πλεονέκτημα που προκύπτει για το Ηνωμένο Βασίλειο από το ότι λαμβάνει τις εν λόγω προκαταβολές του ACT για να αντισταθμιστεί το γεγονός ότι στη συνέχεια η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν θα καταβάλει ACT για μερίσματα που έλαβε από τη βρετανική θυγατρική δεν μπορεί να δικαιολογήσει την εν λόγω δυσμενή διάκριση [24].

Β — *Ανάλυση*

21. Το Δικαστήριο παγίως υπογραμμίζει ότι, «καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητά τους, τα κράτη μέλη οφείλουν ωστόσο να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή με συνέπεια προς το κοινοτικό δίκαιο» [25]. Τα ζητήματα που ανακύπτουν εν προκειμένω είναι κυρίως αν το Ηνωμένο Βασίλειο τήρησε τα όρια που του επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο στην αρμοδιότητά του, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, περιορίζοντας την εφαρμογή του συστήματος φορολογίας ομίλου όσον αφορά τον ACT στις εταιρίες που εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

i) Φορολογικά έσοδα

22. Συμφωνώ με τον ισχυρισμό των εναγουσών ότι η παροχή της δυνατότητας επιλογής φορολογίας ομίλου στις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών δεν θα ευνοούσε τη φοροδιαφυγή. Η επιλογή φορολογίας ομίλου από θυγατρικές αλλο-

23 — Γίνεται ειδικότερα επίκληση της σκέψεως 23 της αποφάσεως.

24 — Βλ. απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 48· και παρατιθέμενη νομολογία).

25 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Verkooijen, σκέψη 32 και την παρατιθέμενη νομολογία.

δαπών μητρικών εταιριών θα τους έδινε απλώς τη δυνατότητα να έχουν το ίδιο ταμειακό πλεονέκτημα όπως και οι θυγατρικές των εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών. Και στην περίπτωση των δύο κατηγοριών θυγατρικών γεννάται σε εύθετο χρόνο υποχρέωση καταβολής CT κατά τον ίδιο τρόπο επί των οικείων εταιρικών κερδών. Νομίζω ότι η παροχή της δυνατότητας επιλογής φορολογίας ομίλου στις θυγατρικές αλλοδαπών εταιριών δεν θα διευκόλυνε την αποφυγή καταβολής ACT από τις μητρικές εταιρίες. Δεδομένου ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν οφείλει βρετανικό CT, δεν οφείλει ούτε ACT. Οι περιπτώσεις των ημεδαπών και των αλλοδαπών μητρικών εταιριών δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες. Η πρώτη θα υποχρεούται να καταβάλλει ACT αν, και μόνον αν, πραγματοποιήσει ειδική διανομή ακριβώς για τον λόγο ότι οφείλει να καταβάλλει CT στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των ιδίων κερδών ενώ η δεύτερη δεν υπόκειται σε βρετανικό CT αλλά διέπεται από τη φορολογική νομοθεσία της χώρας της έδρας της. Το Δικαστήριο αναγνώρισε τη σημασία του στοιχείου αυτού στην απόφαση ICI με την οποία απέρριψε απερίφραστα το επιχείρημα που είχε προβάλει το Ηνωμένο Βασίλειο στην υπόθεση εκείνη ότι η μείωση των φορολογικών εσόδων δικαιολογεί διαφορετική μεταχείριση των αλλοδαπών θυγατρικών [26].

23. Εξάλλου, η παροχή στη θυγατρική αλλοδαπής μητρικής εταιρίας της δυνατότητας να επιλέξει το σύστημα φορολογίας ομίλου δεν σημαίνει χορήγηση «απαλλαγής» από τον ACT. Είναι λάθος να γίνεται λόγος για «απαλλαγή» [27]. Στην πραγματικότητα οφείλεται βρετανικός CT από τη θυγατρική της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας, πλην όμως η τελευταία δεν υπόκειται σε CT επί των κερδών της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το γεγονός ότι οι εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο μητρικές εταιρίες μπορούν *σε ορισμένες περιπτώσεις* να υποχρεωθούν να καταβάλουν ACT επί του ποσού κατά το οποίο τα δικά τους μερίσματα υπερβαίνουν τα μερίσματα που έλαβαν από τις θυγατρικές τους δεν δικαιολογεί την επιβολή της υποχρεώσεως στις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών να καταβάλουν *πάντα* ACT οσάκις αποφασίζουν να διανείμουν μερίσματα στις οικείες μητρικές εταιρίες. Όπως παρατήρησα στην προηγουμένη παράγραφο, αυτό προκύπτει από την αντικειμενικά διαφορετική κατάστασή τους, δηλαδή από το γεγονός ότι έχουν τη φορολογική έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο.

24. Το Ηνωμένο Βασίλειο φρονεί ότι το αποτέλεσμα της επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου επί της διανομής μερισμάτων που πραγματοποιείται εντός του ομίλου είναι ότι τις μετατρέπει σε απλά «εσωτερικά εμβάσματα», πράγμα που σημαίνει ότι η υποχρέωση της θυγατρικής να καταβάλλει ACT οσάκις καταβάλλεται μέρισμα εκτός του ομίλου μεταφέρεται στη μητρική εταιρία. Δεδομένου ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν υπόκειται σε ACT, καίτοι, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογίας ομίλου, η υποχρέωση καταβολής ACT της

26 — Όπ.π., σκέψεις 26 και 28.

27 — Βλ. παράγραφο 18 ανωτέρω.

θυγατρικής της μεταφέρθηκε σ' αυτή, είναι δυνατόν, κατά την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου, να διακριθεί η περίπτωσή της από την περίπτωση των ημεδαπών θυγατρικών και μητρικών εταιριών. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών διατυπώνει την ίδια άποψη κατ' άλλο τρόπο, επικαλούμενο την αρχή της εδαφικότητας, η οποία κατά την άποψή του θα παραβιαζόταν αν απαιτούσαν από ένα κράτος μέλος να μεταχειριστεί μια εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία που δεν ασκεί δραστηριότητα στο έδαφός του ως ανήκουσα σε φορολογικό όμιλο αυτού του κράτους μέλους. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, τα κέρδη και οι απώλειες δεν πρέπει να μεταβιβάζονται παρά μόνο μεταξύ των μελών ενός ομίλου που εδρεύουν στο ίδιο κράτος μέλος.

25. Στην πραγματικότητα οι θεωρήσεις αυτές ισοδυναμούν με τον ισχυρισμό ότι η διαφορετική μεταχείριση των θυγατρικών αλλοδαπών μητρικών εταιριών δικαιολογείται από το γεγονός ότι τα κέρδη τους δεν υπόκεινται στον βρετανικό φόρο εταιριών. Η διαφορά αυτή ως προς την φορολογική κατάσταση των μητρικών εταιριών δεν δικαιολογεί, κατά την άποψή μου, την άρνηση της παροχής στις θυγατρικές που έχουν νομοτύπως συσταθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο και υπόκεινται στον εν λόγω φόρο, ενός φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο παρέχεται σε όμοιες θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών μητρικών εταιριών.

ii) Συνοχή του φορολογικού συστήματος

26. Το Ηνωμένο Βασίλειο στηρίζεται κυρίως στις αποφάσεις Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου για να δικαιολογήσει την άρνηση χορηγήσεως της δυνατότητας επιλογής φορολογίας ομίλου στις θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών, επικαλούμενο την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του οικείου φορολογικού συστήματος. Στην υπόθεση εκείνη, μια βελγική φορολογική διάταξη πρόβλεπε διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ εισφορών προς βελγικές ασφαλιστικές εταιρίες και εισφορών προς αλλοδαπές ασφαλιστικές εταιρίες. Μόνον οι εισφορές προς τις ημεδαπές ασφαλιστικές εταιρίες μπορούσαν να εκπέσουν από τον φόρο. Η προκύπτουσα για τη βελγική εφορεία απώλεια εσόδων αντισταθμιζόταν με την επιβολή, στα οικεία κεφάλαια ή τα ποσά εξαγοράς των ασφαλιστηρίων συμβάσεων, φόρου ο οποίος όμως δεν οφειλόταν στην περίπτωση που δεν είχε προηγηθεί έκπτωση των εισφορών. Το Βέλγιο δικαιολόγησε τη διαφορετική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών, επικαλούμενο την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Ειδικότερα δεν ήταν βέβαιο ότι ο φόρος επί του κεφαλαίου μπορούσε να εισπραχθεί από αλλοδαπές ασφαλιστικές εταιρίες.

27. Το Δικαστήριο δέχθηκε αυτό το επιχείρημα. Έκρινε ότι «η συνοχή αυτού του φορολογικού συστήματος συνεπάγεται ότι, στην περίπτωση που το κράτος είναι υποχρεωμένο να δεχθεί την έκπτωση των εισφορών ασφάλισης ζωής που έχουν καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να μπορεί να εισπράττει φόρο επί των ποσών που οφείλονται από τους ασφαλιστές» [28]. Το Δικαστήριο δεν πείστηκε ότι η ανάληψη δεσμεύσεως από τον ασφαλιστή να καταβά-

28 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Bachmann, σκέψη 23, και Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 16.

λει τον εν λόγω φόρο «αποτελεί επαρκή εγγύηση» [29], δεδομένου ότι η ανάληψη δεσμεύσεως θα πρέπει πιθανώς να συνοδεύεται από σύσταση ασφαλείας, πράγμα που «θα συνεπαγόταν πρόσθετες επιβαρύνσεις γι' αυτόν» [30] οι οποίες θα μετακυλίονταν και κατ' αυτόν τον τρόπο θα εξαφανιζόταν πιθανώς το κίνητρο για τους διακινούμενους εργαζομένους να διατηρήσουν τις οικείες συμβάσεις, αν μετέβαιναν στο Βέλγιο. Καίτοι, αναγνώρισε ότι διμερείς συμβάσεις που παρέχουν φορολογική αρμοδιότητα μεταξύ κρατών μελών ή εναρμονισμένες περί άμεσης φορολογίας διατάξεις του κοινοτικού δικαίου θα μπορούσαν να άρουν την ανησυχία του Βελγίου, έκρινε τελικώς ότι σε εκείνο το στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου «η συνοχή του επιδίκου φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να εξασφαλιστεί με μέτρα λιγότερο περιοριστικά από αυτά που προβλέπονται από τις επίδικες διατάξεις [...]» [31].

28. Στην απόφαση Bachmann, το Δικαστήριο δεν έδωσε τον ορισμό της συνοχής του φορολογικού συστήματος και αυτή εξακολουθεί να είναι η μόνη υπόθεση στην οποία ένα κράτος μέλος την επικαλέστηκε επιτυχώς προκειμένου να στηρίξει εθνική διάταξη κατά τα άλλα ασυμβίβαστη με θεμελιώδη διάταξη της Συνθήκης. Η υπόθεση Wielockx [32] ήταν μια υπόθεση εκ πρώτης όψεως παρόμοια με τη Bachmann. Στις Κάτω Χώρες, οι ημεδαποί αλλ' όχι και οι αλλοδαποί φορολογούμενοι μπορούσαν να εκπέσουν τις εισφορές τους σε σύστημα συνταξιοδοτήσεως. Τα ποσά που καταβάλλονταν στο πλαίσιο της εκκαθαρίσεως του ταμείου ή περιοδικά από το ταμείο θεωρούντο ως φορολογητέο εισόδημα. Οι Κάτω Χώρες επικαλέστηκαν, μεταξύ άλλων, τη ΣΔΦ μεταξύ Κάτω Χωρών και Βελγίου, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα αυτό ήταν φορολογητέο μόνο στο κράτος της κατοικίας, και ισχυρίστηκαν ότι η συνοχή του φορολογικού τους συστήματος θα κινδύνευε αν οι κάτοικοι Βελγίου, όπως ο Wielockx, μπορούσαν να εκπέσουν τις εισφορές προς το ταμείο ενόψει φορολογήσεως τους στις Κάτω Χώρες. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος κατά την έννοια της αποφάσεως Bachmann απαιτεί «να υφίσταται συνάρτηση μεταξύ των ποσών που εκπίπτουν από τη βάση επιβολής του φόρου και των ποσών που υποβάλλονται σε φορολογία» [33]. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι αποτέλεσμα της ΣΔΦ ήταν ότι το κράτος κατοικίας φορολογεί όλες τις συντάξεις τις οποίες λαμβάνουν οι κατοικούντες στην επικράτεια του ασχέτως του κράτους όπου καταβλήθηκαν οι εισφορές και, αντιστρόφως, αποποιείται το δικαίωμα να φορολογεί τις συντάξεις που καταβάλλονται στην αλλοδαπή έστω και αν είχε θεωρήσει εκπεστέες τις οικείες εισφορές που καταβλήθηκαν στο δικό του έδαφος. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η «συνοχή του φορολογικού συστήματος δεν θεμελιώνεται, επομένως, σε επίπεδο του φορολογουμένου σε μια αυστηρή συνάρτηση μεταξύ δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών και φορολογήσεως των συντάξεων αλλά ανάγεται σε άλλο επίπεδο, στο επίπεδο της αμοιβαιότητας των εφαρμοστέων εντός των συμβαλλομένων κρατών κανόνων» [34]. Οσάκις η συνοχή του φορολογικού συστήματος εξασφαλίζεται βάσει ΣΔΦ με άλλο κράτος μέλος «δεν χωρεί επίκληση της αρχής αυτής για να δικαιολο-

29 — Όπ.π., σκέψεις 24 και 17 αντιστοίχως.

30 — Σκέψεις 25 και 18 αντιστοίχως.

31 — Αποφάσεις Bachmann, σκέψη 27, και Επιτροπή κατά Βελγίου, mutatis mutandis, σκέψη 20. Χάριν απλουστεύσεως οι παραπομπές στις υποθέσεις αυτές θα γίνονται μόνο στην απόφαση Bachmann.

32 — Απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94 (Συλλογή 1995, σ. I-2493).

33 — Απόφαση Wielockx, σκέψη 23.

34 — Σκέψη 24.

γηθεί άρνηση παροχής μιας εκπτώσεως όπως η επίδικη» [35].

29. Παρόμοια αυστηρή συλλογιστική εφαρμόστηκε ένα χρόνο αργότερα σε μια διαφορετική περίπτωση φορολογίας στην υπόθεση Asscher [36]. Η ολλανδική εφορία επιδίωξε να δικαιολογήσει την εφαρμογή υψηλότερου βασικού συντελεστή φόρου εισοδήματος στους μη κατοίκους από τον εφαρμοζόμενο στους κατοίκους. Ο λιγότερο ευνοϊκός συντελεστής φορολογίας για τους μη κατοίκους δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί με το γεγονός ότι οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως δεν μπορούσαν πλέον να εκπέσουν στις Κάτω Χώρες, πράγμα που δεν ίσχυε απαραιτήτως σε άλλα κράτη μέλη. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «δεν υφίσταται εν προκειμένω παρόμοιος άμεσος σύνδεσμος μεταξύ αφενός της εφαρμογής αυξημένου φορολογικού συντελεστή επί του εισοδήματος ορισμένων μη κατοίκων της χώρας φορολογίας που αποκτούν λιγότερο από το 90 % του συνολικού, ασχέτως χώρας προελεύσεως, εισοδήματός τους στις Κάτω Χώρες και αφετέρου της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών για το ολλανδικής πηγής εισόδημα αυτών των μη κατοίκων της χώρας φορολογήσεως» [37]. Στην υπόθεση ICI, το Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος επιβάλλει να περιορίζεται το φορολογικό πλεονέκτημα υπέρ του consortium, δεδομένου ότι τα μέλη του consortium μπορούν να μεταφέρουν τις επιβαρύνσεις των θυγατρικών μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου την οποία ελέγχουν έναντι των δικών τους κερδών, σε περιπτώσεις όπου η πλειοψηφία των εν λόγω θυγατρικών εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο [38]. Από τις υποθέσεις αυτές προκύπτει σαφώς ότι μόνος ο κίνδυνος μειώσεως των φορολογικών εσόδων ενός κράτους μέλους δεν συνιστά λόγο αναγόμενο στη συνοχή του φορολογικού συστήματος κατά την έννοια που δέχθηκε το Δικαστήριο.

30. Οι εθνικοί κανόνες που σκοπούν να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία της ίδιας ή παρόμοιας οικονομικής δραστηριότητας ώθησαν τα κράτη μέλη να παράσχουν ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία κατά κανόνα περιορίζονται στα πρόσωπα που κατοικούν και στις εταιρίες που εδρεύουν στην επικράτειά τους. Η επιδίωξη αυτού του στόχου, που είναι αναμφισβήτητα θεμιτός και επιθυμητός καθεαυτό, χαρακτηρίζει τρεις από τις πλέον πρόσφατες υποθέσεις αφορώσες στη συνοχή του φορολογικού συστήματος. Το πρόβλημα είναι ότι, αν τα κράτη αρνούνται να χορηγήσουν τα εν λόγω πλεονεκτήματα στους μη κατοίκους, αρνούνται να λάβουν υπόψη τους φόρους που καταβάλλουν αυτοί σε άλλη χώρα.

31. Η υπόθεση Eurowings Luftverkehrs [39] αφορούσε ορισμένες γερμανικές διατάξεις περί φόρου επιτηδεύματος που προβλέπουν για τους επιχειρηματίες οι οποίοι μισθώνουν αγαθά από αλλοδαπούς εκμισθωτές λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση σε σύγκριση με αυτούς που μισθώνουν από ημεδαπούς. Ο φόρος επιτηδεύματος υπολογιζόταν με την προσθήκη του ημίσεος της λειτουργικής αξίας των οικονομικών αγαθών ενόψει υπολογισμού του εισοδήματος εκ της μισθώσεως, μόνον αν ο εκμισθωτής δεν κατέβαλλε γερμανικό φόρο επιτηδεύματος. Το περί συνοχής επιχείρημα ήταν ότι οι εν λόγω διατάξεις σκοπούσαν να αποφύγουν μόνο τη διπλή γερμανική φορολογία, και όχι τη σώρευση του γερμανικού φόρου με τον φόρο κάποιου

35 — Σκέψη 25.

36 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3089).

37 — Σκέψη 59. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η μη υπαγωγή στο ολλανδικό σύστημα κοινωνικών ασφαλίσεων ορισμένων μη κατοίκων, όπως ο Asscher, δικαιολογείται πιθανώς βάσει του κανονισμού (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971, περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεως στους μισθωτούς και στις οικογένειές τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001 σ. 73).

38 — Όπ.π., υποσημείωση 15 ανωτέρω, σκέψη 29.

39 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97 (Συλλογή 1999, σ. I-7447· στο εξής: απόφαση Eurowings).

άλλου κράτους μέλους. Το Δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε απλώς «έμμεσος σύνδεσμος» μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται στον Γερμανό μισθωτή επίσης Γερμανού εκμισθωτή και της δυσμενούς μεταχείρισης των εν λόγω εκμισθωτών οι οποίοι οφείλουν να καταβάλλουν φόρο επί των εσόδων εκ της μισθώσεως [40]. Στην υπόθεση Verkooijen, το επίδικο ζήτημα ήταν η μερική απαλλαγή από τον φόρο ατομικού εισοδήματος χορηγούμενη για μερίσματα υπό τον όρο ότι οι διανέμουσες εταιρίες είχαν την έδρα τους στις Κάτω Χώρες [41]. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και άλλα παρεμβαίνοντα κράτη μέλη τάχθηκαν υπέρ του περιορισμού του πλεονεκτήματος αυτού στις περιπτώσεις όπου τα μερίσματα καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες. Η διπλή φορολογία που οι σχετικές διατάξεις σκοπούσαν να αποφύγουν ήταν ο φόρος εταιριών και ο φόρος εισοδήματος για τα ίδια κέρδη ή εισοδήματα, η περίπτωση όμως δεν θα ανέκυπτε αν ο φόρος εταιριών καταβαλλόταν σε άλλο κράτος μέλος. Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υπάρχει «άμεσος σύνδεσμος», αλλά μάλλον «δύο διαφορετικοί φόροι που εισπράττονται από διαφορετικούς φορολογούμενους» [42]. Η υπόθεση Baars αφορούσε επίσης την ολλανδική φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα τον φόρο περιουσίας [43]. Ο φορολογούμενος δικαιούται ορισμένες απαλλαγές για «σημαντικές συμμετοχές» σε εταιρίες υπό τον όρο ότι αυτές εδρεύουν στην Ολλανδία. Ο αποκλεισμός των συμμετοχών σε εταιρίες εδρεύουσες σε άλλα κράτη μέλη ανέδειξε παρόμοια προβλήματα σχετικά με τον προβαλλόμενο στόχο της αποφυγής της διπλής φορολογίας, δηλαδή του φόρου εταιριών και του φόρου προσωπικής περιουσίας που πλήττει τις μετοχές του μετόχου, όπως στην υπόθεση Verkooijen. Το Δικαστήριο, απορρίπτοντας τα αντίθετα επιχειρήματα, έκρινε ότι «είναι άνευ σημασίας [...] το ότι οι εδρεύουσες στις Κάτω Χώρες εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών στην Ολλανδία και οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίας δεν υπόκεινται» [44].

32. Οι υποθέσεις που αφορούν τη συνοχή του φορολογικού συστήματος ανέκυψαν με αφετηρία όλες τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη: οι υποθέσεις Bachmann και Asscher αφορούσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων· οι υποθέσεις ICI και Baars αφορούσαν την ελευθερία εγκαταστάσεως· η υπόθεση Eurowings αφορούσε έναν αποδέκτη υπηρεσιών· ενώ η υπόθεση Verkooijen αφορούσε την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Σε όλες τις υποθέσεις, εκτός της υπόθεσης Bachmann, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι επίδικες εθνικές διατάξεις δεν μπορούσαν να δικαιολογηθούν με βάση τη συνοχή του φορολογικού συστήματος. Οι τρεις τελευταίες υποθέσεις αφορούσαν τον σκοπό αποφυγής της διπλής φορολογίας υπό την περιορισμένη έννοια των δύο εθνικών φόρων. Το Δικαστήριο έκρινε σε όλες τις περιπτώσεις ότι είτε δεν υπάρχει «άμεσος σύνδεσμος» μεταξύ της φορολογικής διαφοροποίησης και του προβαλλομένου στόχου του συστήματος ή δεν υπάρχει επαρκής αντιστοιχία μεταξύ των διαφόρων φορολογουμένων και των επίδικων φόρων. Είναι σαφές ότι η απλή μείωση των φορολογικών εσόδων του φορολογούντος κράτους μέλους δεν μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση παροχής συγκεκριμένου πλεονεκτήματος σε αλλοδαπές εταιρίες. Το κράτος μέλος πρέπει να λάβει υπόψη την υποχρέωση των αλλοδαπών να καταβάλλουν παρόμοιους φόρους στο κράτος μέλος της έδρας. Όπως φαίνεται, δηλαδή, η πραγματική έννοια της συνοχής του φορολογικού συστήματος ως δικαιολογίας για τη διαφορετική μεταχείριση των αλλοδαπών αφορά μόνο περιπτώσεις στις οποίες υπάρχει

40 — Σκέψη 42.

41 — Όπ.π., υποσημείωση 22 ανωτέρω.

42 — Σκέψη 58.

43 — Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98 (Συλλογή 2000, σ. I-2787).

44 — Όπ.π., σκέψη 40.

πραγματικός και σημαντικός κίνδυνος να ευνοήσει η επέκταση ενός συγκεκριμένου πλεονεκτήματος τη φοροδιαφυγή τόσο στο κράτος μέλος υποδοχής όσο και στο κράτος μέλος κατοικίας του αιτούντος αλλοδαπού φορολογούμενου. Αυτή ήταν ίσως η πραγματική συλλογιστική που διαπνέει τη μοναδική πλέον κρίση στην υπόθεση Bachmann [45].

33. Είναι σαφές, εν πάση περιπτώσει, ότι για να ευδοκιμήσει η άμυνα πρέπει να υπάρχει άμεσος και, από τη σκοπιά της εφαρμογής του συγκεκριμένου επίδικου φόρου, οργανικά θεμελιώδης σύνδεσμος μεταξύ της επιβολής του φόρου και της απαλλαγής η οποία παρέχεται στον ημεδαπό φορολογούμενο αλλά δεν παρέχεται στον αλλοδαπό. Κατά τη γνώμη μου, τέτοιος στενός συσχετισμός δεν υπάρχει στην παρούσα υπόθεση.

34. Το επιχείρημα που προβάλλει το Ηνωμένο Βασίλειο στηρίζεται στην άποψη ότι ένα στοιχείο του φόρου εισοδήματος του λαμβάνοντος μετόχου συμψηφίζεται με τον φόρο εταιριών της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι το εν λόγω στοιχείο αντικατοπτρίζεται σε εκείνο το τμήμα του φόρου εταιριών της διανέμουσας εταιρίας το οποίο προκαταβάλλεται ως ACT. Οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι ζητούν την πρόωρη χρήση των εσόδων που θα καταβληθούν ως ACT επί της διανομής μερισμάτων, προκειμένου να αντισταθμίσουν τον φόρο εισοδήματος που συμψηφίζεται με τον εν λόγω ACT, τον οποίο θα επιστρέψουν ενδεχομένως αργότερα σε ορισμένους μεμονωμένους μετόχους, οι οποίοι, καίτοι λαμβάνουν τα εν λόγω μερίσματα, δεν υποχρεούνται για τον ένα ή τον άλλο λόγο να καταβάλλουν βρετανικό φόρο εισοδήματος [46].

35. Δεν νομίζω ότι το επιχείρημα αυτό δικαιολογεί τη δυσμενή μεταχείριση των αλλοδαπών φορολογουμένων. Στηρίζεται στην εσφαλμένη αντίληψη ότι ο ACT μπορεί κατά κάποιο τρόπο να θεωρηθεί ως διαφορετικός φόρος από τον CT. Δεδομένου ότι δεν υπάρχει ζήτημα όσον αφορά την υποχρέωση των θυγατρικών τόσο ημεδαπών όσο και αλλοδαπών μητρικών εταιριών να καταβάλλουν βρετανικό CT, η χορήγηση στις μεν αλλά όχι στις δε ενός σημαντικού φορολογικού πλεονεκτήματος δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση κάποια διαφορά στην

45 — Ένα μεγάλο μέρος της κριτικής της επιστήμης έναντι της αποφάσεως Bachmann επικεντρώθηκε στο γεγονός ότι το Δικαστήριο αγνόησε τη ΣΔΦ μεταξύ Βελγίου και Γερμανίας, βάσει της οποίας το Βέλγιο θα μπορούσε να φορολογήσει τα ποσά που καταβάλλονται σε διακινούμενους εργαζόμενους όπως ο Bachmann, τουλάχιστον αν αυτοί εξακολουθούσαν να κατοικούν στο Βέλγιο, και το γεγονός ότι υπήρχαν μάλλον λιγότερο περιοριστικά μέσα που θα εξασφάλιζαν τη φορολόγηση των ποσών αυτών όπως η επιβολή υποχρεώσεων στους ασφαλιστές που θα επιθυμούσαν να επιτύχουν εκπτώσεις για τις συμβάσεις ασφαλίσεως. Βλ., μεταξύ άλλων, Knobbe-Keuk, «Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions», 1994, *EC Tax Review* 74· Χατζόπουλος, «Fiscalité directe des Etats membres και "libertés personnelles" reconnues par le traité CE», 1995, *Rev. Marché unique eur.* 121, σ. 143 έως 152· Quaghebeur, «A Bridge over Muddled Waters — Coherence in the Case Law of the Court of Justice of the European Communities relating to Discrimination against non-residents Taxpayers», 1995/1996, *EC Tax Journal* 109· Farmer, «EC Law and Direct Taxation — Some Thoughts on Recent Issues», 1995/1996, *EC Tax Journal* 101· Wattel, «The EC Court's Attempts to Reconcile The Treaty Freedoms with International Tax Law», 1996 *22 CML Rev.* 223· Vanistendael, «The Consequences of Schumacher and Wielockx: Two Steps Forward in the Tax Procession of Echternach», 1996, *33 CML Rev.* 255· Lang, «The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties», και Schuch «Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured Nation Clauses?», κάθε διετία στο Gassner, Lang και Lechner, *Tax Treaties and EC Law* (Λονδίνο, Χάγη), 1997.

46 — Δεδομένου ότι οι εταιρίες μέτοχοι δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο εταιριών επί των μερισμάτων, κανένα στοιχείο του φόρου που θα όφειλαν διαφορετικά οι γερμανικές μητρικές εταιρίες εν προκειμένω δεν συμψηφίζεται με τα ποσά ACT που κατέβαλαν οι βρετανικές θυγατρικές τους.

υποχρέωση καταβολής ACT των μητρικών εταιριών στις οποίες διανέμονται τα μερίσματα. Με άλλα λόγια, η αντικειμενικώς διαφορετική, από τη σκοπιά του CT, κατάσταση των ημεδαπών και των αλλοδαπών μητρικών εταιριών δεν δικαιολογεί την επιβολή μεγαλύτερης επιβάρυνσης CT επί των θυγατρικών του αλλοδαπών εταιριών.

36. Επιπλέον, στην περίπτωση των επί μέρους μετόχων αυτών των μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη και υπόκεινται δηλαδή στη φορολογική νομοθεσία των κρατών αυτών δεν υπάρχει τίποτα στη δικογραφία που να δείχνει ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου υποχρεώθηκαν ποτέ να επιστρέψουν φόρο εισοδήματος. Στην περίπτωση αλλοδαπών μητρικών εταιριών που διανέμουν μερίσματα σε επί μέρους μετόχους από κέρδη που έλαβαν από εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές υπάρχει, το πολύ πολύ, απόμακρη σχέση μεταξύ παροχής της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου για την υποχρέωση των θυγατρικών να καταβάλλουν ACT και ενδεχόμενων αξιώσεων των μετόχων των μητρικών εταιριών περί επιστροφής του στοιχείου (βρετανικού) φόρου εισοδήματος που συμψηφίστηκε έναντι των μερισμάτων που διένειμαν οι θυγατρικές. Αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο, δεδομένου ότι τα μερίσματα που διανέμουν οι αλλοδαπές μητρικές εταιρίες δεν γεννούν βρετανική πίστωση φόρου απλώς και μόνο διότι τα ίδια πηγάζουν από μερίσματα εκ μέρους των εδρευουσών στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικών. Κατά συνέπεια δεν υπάρχει πραγματικός και σημαντικός κίνδυνος για τη συνοχή του βρετανικού φορολογικού συστήματος, ικανός να δικαιολογήσει τη συγκεκριμένη διαφορετική μεταχείριση.

37. Αν το Δικαστήριο διαφωνεί με την πρόταση αυτή, η απόλυτη άρνηση, που προβλέπουν οι βρετανικές διατάξεις, της επεκτάσεως της απαλλαγής από τον ACT σε θυγατρικές αλλοδαπών εταιριών πρέπει να θεωρηθεί εν πάση περιπτώσει ως μέτρο δυσανάλογο. Δεν δέχομαι τον ισχυρισμό του Ηνωμένου Βασιλείου ότι, αν κάποιος θεμιτός στόχος αναγόμενος στη συνοχή του φορολογικού συστήματος στηρίζει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των αλλοδαπών, το οικείο κράτος μέλος δεν υποχρεούται να λάβει υπόψη το γεγονός ότι υπάρχουν ενδεχομένως λιγότερο περιοριστικά μέτρα προς επίτευξη της επιθυμητής συνοχής. Συγκεκριμένα, δεν συμφωνώ με τον ισχυρισμό που διατυπώνεται, σε απάντηση της αιτιάσεως περί δυσμενούς διακρίσεως που συνιστά παράβαση του άρθρου 52 της Συνθήκης από τις επίδικες διατάξεις, ότι δηλαδή το Ηνωμένο Βασίλειο δεν υποχρεούτο να λάβει υπόψη το ενδεχόμενο εφαρμογής λιγότερο περιοριστικών διατάξεων σχετικά με αλλοδαπές μητρικές εταιρίες που εφαρμόζονται σε άλλο κράτος μέλος (και δη στην Ιρλανδία) όπου ισχύει ένα παρόμοιο σύστημα ACT.

38. Εν πάση περιπτώσει, όπως παρατηρεί η Επιτροπή, ο στόχος τον οποίο εξυπηρετεί ο ACT μπορεί εξίσου να επιτευχθεί με την επιβολή της γενικής υποχρεώσεως σε μερικές ή όλες τις εταιρίες να προκαταβάλλουν ένα ποσοστό του φόρου εταιριών που οφείλουν. Πράγματι, όπως επισημαίνουν οι ενάγουσες, αυτό ακριβώς είναι το σύστημα που θεσπίστηκε πρόσφατα στο Ηνωμένο Βασίλειο, τουλάχιστον για τις μεγάλες εταιρίες, με τα άρθρα 30 και 31 του Finance Act 1998. Η άρνηση παροχής στις θυγατρικές μητρικών εταιριών που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη της δυνατότητας επιλογής του συστήματος

φορολογίας ομίλου ενόψει επιβολής του ACT είναι σαφές ότι υπερέβαινε το μέτρο που θα μπορούσε βασίμως να δικαιολογηθεί για λόγους διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος που θεσπίστηκε με τον ICTA 1988.

39. Για όλους τους προεκτεθέντες λόγους θεωρώ ότι ο περιορισμός της παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως είναι η απαλλαγή από την υποχρέωση προκαταβολής του φόρου εταιριών που συνεπάγεται η επιλογή του συστήματος φορολογίας ομίλου, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ.

40. Νομίζω εξάλλου ότι εν προκειμένω δεν χρειάζεται να εξεταστεί το ζήτημα αν η δυσμενής μεταχείριση των αλλοδαπών εταιριών, όσον αφορά τον ACT, παρεμπόδισε την πραγματοποίηση άμεσων επενδύσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο από εταιρίες εδρεύουσες σε άλλα κράτη μέλη και κατ' αυτό τον τρόπο περιόρισε την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Όπως έκρινε απερίφραστα το Δικαστήριο στην υπόθεση Bachmann, το πρώην άρθρο 67 (αργότερα άρθρο 73 Β) της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56 ΕΚ) «δεν απαγορεύει τους περιορισμούς που δεν αφορούν την κίνηση κεφαλαίων αλλ' απορρέουν εμμέσως από περιορισμούς των άλλων θεμελιωδών ελευθεριών» [47]. Συμφωνώ με την άποψη που διατύπωσε ο γενικός εισαγγελέας Tesauro στις προτάσεις του στην υπόθεση Safir [48] ότι, όταν μια συγκεκριμένη εθνική διάταξη ενδέχεται να συνιστά παράβαση των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και άλλων θεμελιωδών ελευθεριών, το Δικαστήριο οφείλει να λαμβάνει υπόψη την πρώτη διάταξη μόνον «αν το επίδικο μέτρο περιορίζει *άμεσα τη μεταφορά* κεφαλαίων καθιστώντας την αδύνατη ή δυσχερέστερη, λόγου χάρη εξαρτώντας την από προηγούμενη υποχρεωτική έγκριση [...]» [49]. Την άποψη αυτή δέχθηκε σιωπηρά το Δικαστήριο το οποίο, αφού διαπίστωσε ότι ο επίδικος φόρος συμβάσεων ασφαλίσεως ζωής με εκτός Σουηδίας εγκατεστημένους ασφαλιστές δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ), έκρινε ότι «παρέλκει η εξέταση του κατά πόσο μια τέτοια νομοθεσία αντιβαίνει επίσης τα άρθρα 6, 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης» [50]. Νομίζω ότι, αφού ένας περιορισμός όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη δεν συμβιβάζεται με την ελευθερία εγκαταστάσεως, παρέλκει η εξέταση του ζητήματος αν συνιστά επίσης περιορισμό των αμέσων αλλοδαπών επενδύσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο.

IV — Δεύτερο ερώτημα και το κατάλληλο μέσο παροχής εννόμου προστασίας

41. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα εγείρει δύο διαφορετικά ζητήματα, το πρώτο από τα οποία εμφανίζει δύο σκέλη. Το εθνικό

47 — Σκέψη 34. Το Δικαστήριο δέχθηκε δηλαδή την πρόταση του γενικού εισαγγελέα Mischo ότι η μεταφορά κεφαλαίων που είναι αναγκαία για την καταβολή εισφορών σε μη Βέλγους ασφαλιστές δεν υπέκειτο σε περιορισμούς και η ενδεχόμενη αιτιώδης συνάφεια μεταξύ του στοιχείου ότι δεν εξέπιπταν τα επίδικα ασφάλιστρα και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ήταν πολύ απόμακρη ώστε να συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

48 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96 (Συλλογή 1998, σ. I-1897).

49 — Παράγραφος 17 (η υπογράμμιση από το πρωτότυπο).

50 — Σκέψη 35.

δικαστήριο ερωτά, πρώτον, ποιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας πρέπει να έχουν οι φορολογούμενοι, όπως οι ενάγουσες, αν βασίμως υποστηρίζουν ότι οι θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών υφίστανται δυσμενή διάκριση καθότι δεν τους χορηγείται το πλεονέκτημα που ενέχει η επιλογή του συστήματος φορολογίας ομίλου· μπορούν να προβάλλουν αξίωση περί επιστροφής του οικείου ποσού ή μόνον αξίωση αποζημιώσεως λόγω παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου; Δεύτερον, αν υποτεθεί ότι οι εν λόγω φορολογούμενοι δικαιούνται θεραπείας, η θεραπεία αυτή επηρεάζεται από το στοιχείο ότι η αξίωσή τους αφορά μόνον απώλεια της δυνατότητας χρήσεως χρηματικού ποσού, δηλαδή τόκους, σε περιπτώσεις όπου τα χρήματα, τη χρήση των οποίων στερήθηκαν, συμψηφίστηκαν αργότερα με τον οφειλόμενο φόρο εταιριών και ειδικότερα εξαρτάται το ζήτημα αυτό από τις εφαρμοστές εθνικές δικονομικές διατάξεις;

42. Οι ενάγουσες ισχυρίζονται, κυρίως, ότι η αξίωσή τους είναι αξίωση περί επιστροφής. Επικαλούνται την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι τα κράτη μέλη που εισέπραξαν φόρους κατά παράβαση απ' ευθείας εφαρμοζομένων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου πρέπει να τους επιστρέψουν· κατά την άποψή τους, αυτό είναι μια παρεπόμενη συνέπεια της άμεσης αποτελεσματικότητας των εκ του κοινοτικού δικαίου δικαιωμάτων τα οποία παραβιάστηκαν εν προκειμένω [51]. Καίτοι αναγνωρίζουν ότι το Δικαστήριο δεν έχει μέχρι στιγμής εξετάσει αίτημα στηριζόμενο αποκλειστικά σε τόκους, η αποδοχή του αιτήματος αυτού θα συνιστούσε τη λογική επέκταση αυτής της νομολογίας· θα ήταν μάταιο να αναγνωριστεί το βάσιμο του δικαιώματός τους να επικαλεστούν απ' ευθείας το δικαίωμα εγκαταστάσεως αλλά να μην τους χορηγηθεί κανένα μέσο παροχής εννόμου προστασίας. Αν το αίτημά τους δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως αίτημα περί επιστροφής, υποστηρίζουν επικουρικώς ότι δικαιούνται να προβάλλουν αίτημα περί αποζημιώσεως για παράβαση του κοινοτικού δικαίου, στηριζόμενο στις αρχές που διατυπώθηκαν με τη νομολογία Francovich κ.λπ., καίτοι ζητούν τόκους για την προσωρινή απώλεια της χρήσεως των χρημάτων που κατέβαλαν ως ACT [52]. Οι ενάγουσες υποστηρίζουν συναφώς ότι το Δικαστήριο δέχθηκε με την απόφαση Marshall II [53] ότι η πλήρης αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να μη λάβει υπόψη τις συνέπειες παραγόντων όπως η πάροδος του χρόνου και ότι η επιδίκαση τόκων ενδέχεται σε ορισμένες περιπτώσεις να αποτελεί ουσιώδες συστατικό της αποζημιώσεως. Οι ενάγουσες διακρίνουν την υπόθεση Sutton, όπου, στο πλαίσιο αιτήματος για επίδικαση τόκων επί καθυστερημένων παροχών κοινωνικής ασφαλίσεως, κρίθηκε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν δίνει δικαίωμα για τόκους στο πλαίσιο αιτήματος περί επιστροφής με σκεπτικό ότι η επιδίκαση τόκων δεν θεωρήθηκε ως ουσιώδες στοιχείο του επιδίκου δικαιώματος [54].

43. Το Ηνωμένο Βασίλειο, υποστηριζόμενο κατά τα ουσιώδη από τη Φινλανδία, υπο-

51 — Αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12· της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20, παραπομπή της Metallgesellschaft κ.λπ.)· της 17ης Ιουλίου 1997, C-242/95, GT-Link (Συλλογή 1997, σ. I-4449, σκέψεις 58 έως 60), και της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-10/97 έως C-22/97, IN.CO.GE. '90 κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-6307, σκέψεις 23, 24 και 29, παραπομπή της Hoechst).

52 — Οι ενάγουσες επικαλούνται τις αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-5357)· Brasserie du pêcheur και Factortame.

53 — Απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, C-271/91 (Συλλογή 1993, σ. I-4367).

54 — Προαναφερθείσα απόφαση Sutton.

στηρίζει ότι αυτό που υποστηρίζουν στην πραγματικότητα οι ενάγουσες είναι ότι οι φορολογικές αρχές του υπέχουν έναντι αυτών εξωσυμβατική ευθύνη· συνεπώς το αίτημα είναι άσχετο με αξιώσεις περί επιστροφής αχρεωστήτων ποσών ή συναφείς αξιώσεις επιδικάσεως τόκων επί των ποσών αυτών. Ενώ το δικαίωμα αποκαταστάσεως στηρίζεται απ' ευθείας στο κοινοτικό δίκαιο, στο οικείο κράτος μέλος εναπόκειται να άρει τις συνέπειες της προκληθείσας βλάβης σύμφωνα με τις σχετικές εθνικές περί ευθύνης διατάξεις. Ειδικότερα, το Ηνωμένο Βασίλειο επικαλείται την απόφαση Fromme και διατυπώνει την άποψη ότι το ζήτημα αν οφείλονται τόκοι για επιβαρύνσεις που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου κρίνεται κατά το εθνικό δίκαιο [55]. Επικαλείται επίσης την απόφαση Sutton· υπάρχουν ομοιότητες μεταξύ του αιτήματος αποζημιώσεως για ποσά που καταβλήθηκαν με καθυστέρηση, όπως στην υποθεση εκείνη, και του αιτήματος επιδικάσεως τόκων επί ποσών που εισπράχθηκαν πρόωρα, και πάλι, υποτίθεται, κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, όπως εν προκειμένω, δεδομένου ότι και οι δύο αξιώσεις στρέφονται γύρω από τις συνέπειες του γεγονότος ότι ο αιτών στερήθηκε τη χρήση ορισμένου χρηματικού ποσού για ορισμένη περίοδο [56].

44. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το ερώτημα των εναγουσών έχει τη φύση αιτήματος περί επιστροφής. Η πρόωρη χρήση του χρηματικού ποσού συνιστά οικονομικό πλεονέκτημα που αποκτήθηκε παράνομα από το κράτος μέλος και μπορεί να αποτιμηθεί ποσοτικά. Ο ακριβής τρόπος με τον οποίο θα αποτιμηθεί είναι ζήτημα που θα αποφασίσει το εθνικό δικαστήριο, αλλ' οι εθνικές διατάξεις που θα εφαρμοστούν δεν είναι δυνατόν να καταστήσουν ανενεργό το δικαίωμα που παρέχει στις ενάγουσες το κοινοτικό δίκαιο. Επικουρικώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το ίδιο αποτέλεσμα επιτυγχάνεται και με την εφαρμογή της νομολογίας Francovich κ.λπ. και Brasserie du pêcheur και Factortame.

45. Το Δικαστήριο νομολογεί ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να επιστρέφουν φόρους που εισέπραξαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου και ότι το δικαίωμα περί επιστροφής αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που παρέχουν στα άτομα απ' ευθείας εφαρμοζόμενες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου [57]. Σε πλέον πρόσφατη νομολογία, το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι το κράτος μέλος «υποχρεούται κατ' αρχήν να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου» [58]. Η σκέψη που διαπνέει την αρχή αυτή είναι ότι το κράτος μέλος δεν πρέπει να επωφελείται ενώ το πρόσωπο που κλήθηκε να καταβάλλει την παράνομη επιβάρυνση δεν πρέπει να υφίσταται απώλεια λόγω της επιβολής της επιβαρύνσεως. Ωστόσο το Δικαστήριο αναγνώρισε επίσης ότι, ελλείψει εναρμονισμένης κοινοτικής νομοθεσίας όσον αφορά τις αξιώσεις περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, «απόκειται όντως στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της

55 — Απόφαση της 6 Μαΐου 1982, 54/81 (Συλλογή 1982, σ. 1449).

56 — Το Ηνωμένο Βασίλειο παραπέμπει ειδικότερα στη σκέψη 31 της αποφάσεως Sutton.

57 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση San Giorgio, σκέψη 12.

58 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 20, και την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 23).

προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας)» [59].

46. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι μεταξύ των διαδικαστικών θεμάτων που διέπονται από το εθνικό δίκαιο είναι και το ζήτημα των τόκων. Κατά την άποψή του, δεδομένου ότι, κατά το αγγλικό δίκαιο, δεν τίθεται θέμα αιτήματος περί επιδικάσεως τόκων για την απώλεια της χρήσεως χρηματικών ποσών τα οποία αργότερα συμψηφίστηκαν έναντι του φόρου εταιριών που όφειλε η εταιρία, η μη παροχή μέσου ενδίκου προστασίας στην κύρια δίκη δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων. Ωστόσο, αν το εθνικό δικαστήριο συμφωνεί με την ερμηνεία που δίνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου όσον αφορά την εφαρμογή του κανόνα που δέχθηκε το House of Lords στην υπόθεση President of India, στην αξίωση των εναγουσών, το αποτέλεσμα της εφαρμογής της αρχής της εθνικής δικονομικής αυτοτέλειας στο ζήτημα των τόκων θα ήταν ότι δεν παρέχεται θεραπεία στους φορολογούμενους όπως είναι οι ενάγουσες που υπέστησαν οικονομικό μειονέκτημα λόγω του ότι αναγκάστηκαν να καταβάλουν ACT [60]. Νομίζω ότι το αποτέλεσμα αυτό θα αντέβαινε στην αρχή της αποτελεσματικότητας που αποτελεί τον πυρήνα της νομολογίας του Δικαστηρίου, όσον αφορά την ανάκτηση αχρεωστήτως καταβληθεισών φορολογικών επιβαρύνσεων.

47. Το Δικαστήριο δεν είχε μεν την ευκαιρία να εξετάσει αγωγή στηριζόμενη εξ ολοκλήρου στην απώλεια της χρήσεως σημαντικών ποσών, πλην όμως νομίζω ότι, κατ' αρχήν, το γεγονός και μόνο ότι η απώλεια αυτή είναι η μόνη απώλεια που προκλήθηκε από μια προσωρινή παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν αποτελεί καθεαυτό λόγο που θα στήριζε την άρνηση αναγνωρίσεως της νομιμότητας της αξίωσης αυτής. Θα ήταν παράλογο να μην μπορεί να προβληθεί μια αξίωση, την οποία οι ενάγουσες υπολόγισαν κατά την προφορική συζήτηση σε 8 000 000 περίπου GBP, απλώς και μόνο διότι η επίδικη απώλεια αφορούσε την προσωρινή χρήση χρημάτων, η καταβολή των οποίων βασίμως ζητήθηκε αργότερα από το οικείο κράτος μέλος. Νομίζω ότι, αφού είναι αναμφισβήτητο ότι ένα κράτος μέλος μπορεί κατ' αρχήν να κληθεί να καταβάλει τόκους επί ποσού που εισπράχθηκε παρανόμως και κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, καίτοι σύμφωνα με τις εφαρμοστέες εθνικές διατάξεις, λογική συνέπεια αυτού είναι ότι αν η αξίωση αφορά εξ ολοκλήρου την καταβολή τόκων, πρέπει κατ' αρχήν να επιδικαστούν τόκοι. Οποιαδήποτε άλλη άποψη θα σήμαινε απλούστατα άρνηση παροχής στον φορολογούμενο της ευκαιρίας να ασκήσει δικαιώματα που του παρέχουν απ' ευθείας εφαρμοστές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.

48. Η άποψη αυτή επιρρωννύεται από τις αποφάσεις Marshall II και Brasserie du pêcheur και Factortame. Με την απόφαση Marshall II, το Δικαστήριο ερμήνευσε μια διάταξη κοινοτικού δικαίου, πλην όμως διαφωτιστική είναι η ερμηνεία που έδωσε στην αρχή της αποτελεσματικότητας όσον αφορά τη χρηματική αποζημίωση. Έκρινε ότι, «όταν ως μέτρο για την πραγματοποίηση (αποτε-

59 — Προπαρατεθείσα απόφαση Dilexport, σκέψη 25.

60 — Βλ. υποσημείωση 10 ανωτέρω.

λεσματικής αποκατάστασης για παράνομη διάκριση λόγω φύλου) επιλέγεται η χρηματική αποκατάσταση, αυτή πρέπει να είναι επαρκής υπό την έννοια ότι πρέπει να καθιστά δυνατή την στο ακέραιο αποκατάσταση των ζημιών που πράγματι προκάλεσε [...] σύμφωνα με τους εφαρμοστέους εθνικούς κανόνες» [61]. Σημειωτέον επίσης ότι με την απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame επισήμανε συγκεκριμένα: «ο ολοσχερής αποκλεισμός της δυνατότητας αποζημιώσεως του διαφυγόντος κέρδους δεν μπορεί να γίνει δεκτός σε περίπτωση παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου και τούτο διότι — ειδικά όσον αφορά διαφορές οικονομικής ή εμπορικής φύσεως — ένας τέτοιος ολοσχερής αποκλεισμός του διαφυγόντος κέρδους είναι δυνατό να καταστήσει πρακτικώς ανέφικτη την αποκατάσταση της ζημίας». Νομίζω ότι η ίδια αρχή έχει εφαρμογή και στην αξίωση επιδικάσεως τόκων λόγω απώλειας της χρήσεως χρηματικού ποσού.

49. Δεν νομίζω ότι η άποψη αυτή έρχεται σε αντίθεση με την ομολογία του Δικαστηρίου τη σχετική με την επιδίκαση τόκων. Το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα των τόκων, πρώτον, στην υπόθεση Roquette κατά Επιτροπής [62]. Στην υπόθεση εκείνη η ενάγουσα ζητούσε τόκους επί ορισμένων ποσών που υποχρεώθηκε να καταβάλλει (νομισματικά εξισωτικά ποσά) στην αρμόδια εθνική αρχή, ενεργούσα ως εκπρόσωπος της Επιτροπής, βάσει κανονισμού της Επιτροπής ο οποίος στη συνέχεια κρίθηκε άκυρος [63]. Ο γενικός εισαγγελέας Trabucchi πρότεινε στο Δικαστήριο να κρίνει ότι «ο καθορισμός του οφειλόμενου για τόκους υπερημερίας ποσού εξαρτάται αυστηρά και αναγκαστικά από το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος κεφαλαίου [...] Το σχετικό με τους τόκους αίτημα υπόκειται στα κριτήρια που έχει καθιερώσει η νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά την απόδοση του σχετικού κεφαλαίου. Πρέπει επομένως αυτό το αίτημα να προβληθεί κατά την ίδια διαδικασία που εφαρμόζεται για την απόδοση κεφαλαίου» [64]. Το Δικαστήριο δέχθηκε την άποψη αυτή και έκρινε ότι, «ελλείψει κοινοτικών διατάξεων επ' αυτού του σημείου, εναπόκειται σήμερα στις εθνικές αρχές να ρυθμίζουν, σε περίπτωση αποδόσεως αχρεωστήτως εισπραχθεισών φορολογικών επιβαρύνσεων, όλα τα παρεπόμενα ζητήματα που έχουν σχέση με αυτή την απόδοση όπως η ενδεχόμενη καταβολή τόκων» [65]. Στην υπόθεση Express Dairy Foods, που επίσης αφορούσε αγωγή περί επιστροφής νομισματικών εξισωτικών ποσών που είχαν καταβληθεί βάσει κοινοτικού κανονισμού ο οποίος κρίθηκε ανίσχυρος, το Δικαστήριο έκρινε ότι, ελλείψει εναρμονισμένων διατάξεων, στα εθνικά δικαστήρια απόκειται «να ρυθμίζουν οποιαδήποτε παρεπόμενα ζητήματα σχετικά με αυτή την απόδοση, όπως είναι η καταβολή τόκων, εφαρμόζοντας τους εσωτερικούς κανόνες που αφορούν το επιτόκιο και την ημερομηνία από την οποία πρέπει να υπολογίζονται οι εν λόγοι τόκοι» [66]. Η απόφαση αυτή αφορούσε χρηματικό ποσό που καταβλήθηκε βάσει ανίσχυρου κοινοτικού κανονισμού που όμως είχε επιστραφεί στους ενάγοντες. Το ζήτημα αν οφείλονταν και τόκοι ήταν, όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο, «παρεπόμενο». Στην προκειμένη υπόθεση, όπως υπογράμμισαν οι ενάγουσες κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το περί τόκων αίτημα είναι ολόκληρο το αίτημα. Καίτοι με την απόφαση Fromme, την οποία μνημονεύει

61 — Όπ.π., σκέψη 26.

62 — Απόφαση της 21ης Μαΐου 1976, 26/74 (Συλλογή τόμος 1976, σ. 273· σε ξενόγλωσσες εκδόσεις: JO 1976, σ. 677).

63 — Σε παράλληλη δίκη ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων η ενάγουσα είχε επιτύχει απόφαση περί επιστροφής του ποσού που είχε καταβάλει· βλ. σκέψεις 3 έως 7 της απόφασης για μια συνοπτική έκθεση της δίκης αυτής.

64 — Προπαρατεθείσα απόφαση, JO 1976, σ. 691.

65 — Σκέψη 11.

66 — Απόφαση της 12ης Ιουνίου 1980, 130/79 (Συλλογή τόμος 1980/Π, σ. 273, σκέψη 17).

το Ηνωμένο Βασίλειο, το Δικαστήριο χαρακτήρισε επίσης ως παρεπόμενο το αίτημα περί τόκων, και εκείνη η υπόθεση μπορεί να διακριθεί από την υπό κρίση [67]. Αφορούσε αξίωση των γερμανικών αρχών περί καταβολής τόκων από την επιχείρηση Fromme για ορισμένες πριμοδοτήσεις λόγω μετουσιώσεως δημητριακών που, όπως συμφωνούσαν οι διάδικοι, είχαν αχρεωστήτως καταβάλει οι εν λόγω αρχές στην επιχείρηση. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η υποχρέωση των κρατών μελών βάσει της σχετικής κοινοτικής νομοθεσίας ήταν «να λάβουν τα αναγκαία μέτρα για την επιστροφή των ποσών που εξέρρευσαν συνεπεία πλημμελειών ή αμελειών» [68]. Συνεπώς το εθνικό δίκαιο είναι αυτό που διέπει «τα παρεπόμενα ζητήματα», όπως είναι η επιδίκαση τόκων με την επιφύλαξη ότι οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν χρηματικά ποσά βάσει του κοινοτικού δικαίου «δεν θα είναι δυσμενέστερες» από τις επιβαλλόμενες στις επιχειρήσεις που έλαβαν ποσά βάσει του εθνικού δικαίου [69]. Κατά τη γνώμη μου, αυτή η νομολογία δεν στηρίζει την άποψη που διατυπώνει το Ηνωμένο Βασίλειο· ότι δηλαδή, ακόμη και σε υπόθεση που αφορά μόνο την επιδίκαση τόκων, το ζήτημα διέπεται από το εθνικό δίκαιο και μόνο, ανεξαρτήτως του αν οι σχετικές διατάξεις δεν αναγνωρίζουν τέτοιες αξιώσεις που αφορούν μόνο τόκους.

50. Δεν νομίζω ότι η απόφαση Sutton στηρίζει την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε αίτημα περί επιδικάσεως τόκων επί μιας ειδικής παροχής κοινωνικής ασφάλισης που καταβλήθηκε με καθυστέρηση ενώ αρχικά είχε απορριφθεί για λόγους που συνιστούσαν δυσμενή διάκριση λόγω φύλου κατά παράβαση της οδηγίας 79/7/ΕΟΚ [70]. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα που παρέχει το άρθρο 6 της οδηγίας στα θύματα τέτοιας διακρίσεως είναι «να λαμβάνουν τις παροχές που θα δικαιούνταν αν η διάκριση αυτή δεν υφίστατο», πλην όμως «η καταβολή τόκων επί του ποσού των εκ των υστέρων χορηγηθεισών παροχών δεν αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιορισμένου δικαιώματος» [71]. Το Δικαστήριο δηλαδή ακολούθησε την πρόταση του γενικού εισαγγελέα Léger, ο οποίος, αφού επισήμανε ότι η ζητουμένη παροχή είχε καταβληθεί στη Sutton, παρατήρησε ότι «έχει *πλέον* εξαλειφθεί σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από την εθνική έννομη τάξη διαδικασίες η συνιστώσα δυσμενή διάκριση κατάσταση και πρέπει να θεωρείται ότι η εν λόγω έννομη τάξη έχει *όντως* διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα της αρχής αυτής» [72]. Ελλείψει κοινοτικών κανόνων ο γενικός εισαγγελέας Léger, δηλαδή, θεώρησε ότι το ζήτημα αν η αιτούσα δικαιούνταν τόκους κρίνεται κατά το εθνικό δίκαιο. Σε μια υπόθεση, όπως η υπό κρίση, η κατάσταση διαφέρει, κατά τη γνώμη μου. Το περί τόκων αίτημα δεν είναι μόνο ουσιώδες αλλά και το μόνο που προβάλλουν οι ενάγουσες. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι η παράβαση του κοινοτικού δικαίου συνίσταται εξ ολοκλήρου στην προσωρινή αφαίρεση χρηματικών ποσών από τους πόρους ορισμένων εταιριών. Αν το κοινοτικό δίκαιο δεν επέβαλλε τη μη εφαρμογή των εθνικών νομοθετικών διατάξεων που αποκλείουν τέτοια αιτήματα, το αποτέλεσμα θα ήταν απόλυτη άρνηση της ασκήσεως δικαιώματος στηριζομένου σε θεμελιώδη αρχή του κοινοτικού

67 — Όπ.π., υποσημείωση 55 ανωτέρω.

68 — Σκέψη 5.

69 — Σκέψη 7.

70 — Οδηγία του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1978, περί της προοδευτικής εφαρμογής της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ ανδρών και γυναικών σε θέματα κοινωνικής ασφαλίσεως (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/003, σ. 160).

71 — Σκέψη 25.

72 — Παράγραφος 62.

δικαίου. Μια τέτοια συνέπεια θα υπέσκαπτε την αποτελεσματικότητα του δικαιώματος εγκαταστάσεως καθιστώντας «πρακτικά αδύνατη» την άσκησή του [73].

51. Δεν δέχομαι τον ισχυρισμό του Ηνωμένου Βασιλείου ότι το αίτημα των εναγουσών στην κύρια δίκη μπορεί να θεωρηθεί ως αίτημα επιστροφής απλώς και μόνο διότι, αφού δεν επιδίωξε να επιλέξουν το σύστημα φορολογίας ομίλου, η αγωγή τους πρέπει να θεωρηθεί ως παρόμοια με αγωγή αποζημιώσεως κατά του Ηνωμένου Βασιλείου για την απώλεια που υπέστησαν διότι βρέθηκαν σε κατάσταση αβεβαιότητας όσον αφορά τα εκ του κοινοτικού δικαίου δικαιώματά τους. Η πληρωμή του ACT από τις ενάγουσες έγινε βάσει της εθνικής νομοθεσίας η οποία δεν τους άφηνε άλλη επιλογή. Δεδομένου ότι η νομοθεσία αυτή δεν συμβιβάζεται, κατά τη γνώμη μου, με το κοινοτικό δίκαιο, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι προσφεύγουσες δικαιούνται να ζητήσουν επιστροφή των ποσών αυτών.

52. Νομίζω ότι είναι ορθότερο και λογικότερο να αντιμετωπισθεί το αίτημα των εναγουσών ως αγωγή περί επιστροφής και όχι αγωγή αποζημιώσεως. Βάσει της προηγηθείσας ανάλυσης, οι ενάγουσες υποχρεώθηκαν να καταβάλλουν ACT κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου και συνεπώς παράνομα. Κατά την περίοδο μεταξύ της πληρωμής του ACT και του συμψηφισμού του με τον φόρο εταιριών που όφειλαν οι θυγατρικές, το Ηνωμένο Βασίλειο έπρεπε να τον είχε επιστρέψει στις ενάγουσες. Αν ήταν δυνατή η κίνηση ένδικης διαδικασίας κατά την περίοδο αυτή, οι ενάγουσες νομίζω θα είχαν δικαίωμα τόκων. Δεν είναι ούτε λογικό ούτε δίκαιο να στερηθούν αυτό το δικαίωμα απλώς και μόνο διότι στο μεταξύ αποσβέστηκε η ευθύνη του Ηνωμένου Βασιλείου να επιστρέψει το οικείο ποσό. Από πρακτική σκοπιά επίσης, το περί τόκων αίτημα πλησιάζει περισσότερο την αγωγή περί επιστροφής παρά την αγωγή αποζημιώσεως. Τα οικεία ποσά είναι γνωστά και δεν αμφισβητούνται. Αυτό που απαιτείται είναι να καθορίσει το εθνικό δικαστήριο το κατάλληλο επιτόκιο για την οικεία περίοδο.

53. Αν πάντως το Δικαστήριο διαφωνήσει με την άποψή μου ότι πρέπει να είναι δυνατή η άσκηση αγωγής περί επιδικάσεως τόκων για την απώλεια της χρήσεως χρηματικού ποσού, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, πρέπει να εξετάσει τον επικουρικό ισχυρισμό των εναγουσών ότι πρέπει να τους αναγνωριστεί το δικαίωμα να ασκήσουν αγωγή αποζημιώσεως για την εν λόγω απώλεια. Ενώ στην εν λόγω νομολογία η ζημία που ισχυρίστηκαν ότι υπέστησαν οι ενάγουσες δεν είχε αποτιμηθεί, δεν βλέπω για ποιο λόγο δεν θα ήταν δυνατό κατ' αρχήν να ζητηθεί αποζημίωση για μια απώλεια που είναι ποσοτικά προσδιορισμένη όπως εν προκειμένω υπό τον όρο ότι πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Το Ηνωμένο Βασίλειο επικαλείται το γεγονός ότι ενώ οι τρεις βασικές προϋποθέσεις της ενδεχομένης ευθύνης των κρατών μελών προσδιορίζονται

73 — Βλ. παράγραφο 172 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Haahr Petroleum (απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Συλλογή 1997, σ. I-4085).

στη σχετική νομολογία «στο κράτος εμπίπτει, εντός του πλαισίου του εθνικού περί ευθύνης δικαίου, η υποχρέωση επανορθώσεως των συνεπειών της προκληθείσας ζημίας [...]» [74]. Το πλαίσιο αυτό, κατά την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου, περιλαμβάνει και το ζήτημα των τόκων. Ωστόσο, το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης ότι οι εν λόγω κανόνες δεν πρέπει να εισάγουν διακρίσεις και «δεν μπορούν να ρυθμίζονται κατά τρόπο ώστε η αποκατάσταση να καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερής στην πράξη» [75]. Η τελευταία αυτή αρχή υπαγορεύει, κατά την άποψή μου, ότι η αγωγή με την οποία ζητείται αποζημίωση υπό τη μορφή τόκων για το οικονομικό μειονέκτημα που προκλήθηκε από την απώλεια της δυνατότητας χρήσεως του χρηματικού ποσού πρέπει να είναι κατ' αρχή δυνατή όταν αυτή είναι η μόνη ζημία που προκλήθηκε από την εκ μέρους του κράτους μέλους παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

54. Οι τρεις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να θεμελιωθεί η ευθύνη κράτους μέλους λόγω παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου επιβεβαιώνονται πάγια από το Δικαστήριο μετά την απόφαση Francovich. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι ότι: «ο κανών του παραβιασθέντος δικαίου πρέπει να έχει ως αντικείμενο την απονομή δικαιωμάτων σε ιδιώτες, [...] η παράβαση πρέπει να είναι κατάφωρη [...] και πρέπει να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως του Δημοσίου και της προκληθείσας στα θιγέντα πρόσωπα ζημίας» [76]. Δεδομένου ότι δεν υποβλήθηκαν ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των προϋποθέσεων αυτών και δεδομένου ότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται σε τελευταία ανάλυση να κρίνει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, αν πληρούνται αυτές, δεν θα τις εξετάσω αναλυτικά. Ωστόσο, επειδή μπορεί να διαφωτίσουν κάπως το εθνικό δικαστήριο, θα εξετάσω εν συντομία τον ισχυρισμό της Επιτροπής ότι οι προϋποθέσεις δεν πληρούνται εν προκειμένω.

55. Πρώτον, είναι αναμφισβήτητο ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης δημιουργεί δικαιώματα για τους ιδιώτες και ότι η παράβαση της διάταξης αυτής πληροί την πρώτη προϋπόθεση [77]. Δεύτερον, είναι, νομίζω, πρόδηλο ότι, κατ' αρχήν, υπάρχει άμεση σχέση αιτιότητας μεταξύ του εκ του νόμου αποκλεισμού της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου για τις θυγατρικές, οι μητρικές εταιρίες των οποίων δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, και της απώλειας που υπέστησαν οι ενάγουσες. Όσον αφορά τη φύση της παραβάσεως, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι το εθνικό δικαστήριο μπορεί να έχει αμφιβολίες ως προς το αν η παράβαση του κοινοτικού δικαίου από το Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά κατάφωρη παραβίαση του κοινοτικού δικαίου ώστε να δικαιολογεί την αναγνώριση της ευθύνης του. Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η ενδεχόμενη παράβαση του κοινοτικού δικαίου ήταν συγγνωστή και οποιαδήποτε πρόκληση ζημίας μη ηθελημένη [78].

56. Δεδομένου ότι δεν τίθεται εν προκειμένω ζήτημα συμβολής των κοινοτικών οργάνων

74 — Βλ., π.χ., αποφάσεις Francovich κ.λπ., σκέψη 41, Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 83, και Sutton, σκέψη 33.

75 — Βλ., π.χ., αποφάσεις Francovich κ.λπ., σκέψη 43, Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 83, και Sutton, σκέψη 33.

76 — Βλ., π.χ., απόφαση Sutton, σκέψη 32.

77 — Βλ. απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 54.

78 — Επικαλείται ιδίως την απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 56.

στην επίδικη παράβαση του κοινοτικού δικαίου, το ζήτημα που οφείλει να εξετάσει στο εθνικό δικαστήριο είναι αν το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά την άσκηση της νομοθετικής εξουσίας του «υπερέβη κατά τρόπο πρόδηλο και σοβαρό τα όρια που επιβάλλονται στην άσκηση των εξουσιών του» [79]. Το ζήτημα είναι αν η σαφήνεια και η ακρίβεια του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ υπήρξαν τέτοιες ώστε η παράβαση μπορεί να θεωρηθεί ως αρκούντως σοβαρή. Αυτό πρέπει να εξεταστεί υπό το φως της ευρείας χρήσεως της κατοικίας ως κριτηρίου για την άμεση φορολογία σε συνδυασμό με τη διαμόρφωση της σχετικής νομολογίας [80] κατά τον κρίσιμο χρόνο [81]. Αφορά τα όρια που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών χρήση του κριτηρίου αυτού οσάκις αποβαίνει εις βάρος των συμφερόντων κατοίκων άλλων κρατών μελών. Με λίγα λόγια υπήρξε «συγγνωστή ή ασύγγνωστη» η άρνηση παροχής της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου [82]; Είναι μεν σαφές ότι τα μέτρα που εισάγουν άμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας και δεν δικαιολογούνται βάσει εξαιρέσεως που προβλέπει η ίδια η Συνθήκη πρέπει να θεωρηθούν ως «αρκούντως σοβαρά» [83], πλην όμως η παρούσα υπόθεση αφορά έμμεση διάκριση [84]. Η έμμεση διάκριση πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται ως «αρκούντως σοβαρή». Όπως έκρινε το Δικαστήριο ήδη το 1986, σε σχέση με την άμεση φορολογία, «το να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση λόγω μόνον του γεγονότος ότι η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος θα στερούσε [τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ] από το περιεχόμενό τους» [85]. Όσον αφορά το επιχείρημα της συνοχής του φορολογικού συστήματος, η κρίση του Δικαστηρίου, με την απόφαση Bachmann, ότι η έμμεση διάκριση είναι δυνατό να δικαιολογείται για λόγους που ανάγονται στη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν καθιστά άνευ ετέρου «συγγνωστή» την παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Για να χαρακτηριστεί μια παράβαση του άρθρου 52 της Συνθήκης όπως η επίδικη εν προκειμένω «συγγνωστή», το εθνικό δικαστήριο πρέπει να βεβαιωθεί όχι μόνον ότι οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου πίστευαν ειλικρινά ότι η άρνηση της παροχής του ευεργετήματος της επιλογής φορολογίας ομίλου σε ομίλους των οποίων οι μητρικές εταιρίες ήταν αλλοδαπές ήταν απολύτως αναγκαίο μέτρο αλλά επίσης ότι η πεποίθηση αυτή ήταν εύλογη, εξεταζόμενη αντικειμενικά, υπό το φως της αποφάσεως Bachmann και της αρχής της συσταλτικής ερμηνείας των εξαιρέσεων από θεμελιώδεις διατάξεις της Συνθήκης, όπως είναι η διάταξη περί ελευθερίας εγκαταστάσεως. Το εθνικό δικαστήριο οφείλει επίσης να λάβει υπόψη πόσο σημαντική είναι η εξασφάλιση

79 — Απόφαση της 26ης Μαρτίου 1996, C-392/93, British Telecommunications (Συλλογή 1996, σ. I-1631, σκέψη 42). Το κριτήριο αυτό επιβεβαιώθηκε πρόσφατα στην απόφαση της 15ης Ιουνίου 1999, υπόθεση C-140/97, Rechberger κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-3499, σκέψη 50). Βλ. επίσης απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 56.

80 — Με την απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 57, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παράβαση είναι «αρκούντως σοβαρή» αν συνεχίζεται «παρά την έκδοση δικαστικής αποφάσεως που διαπιστώνει την προσαπτόμενη παράβαση ή προδικαστικής αποφάσεως ή πάγια σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου απ' όπου προκύπτει ότι η επίμαχη συμπεριφορά στοιχειοθετεί παράβαση».

81 — Για τη Metallgesellschaft κ.λπ. περιλαμβάνει την εξέλιξη μέχρι τις 26 Απριλίου 1994, ενώ για τη Hoechst εκτείνεται μέχρι τις 13 Οκτωβρίου 1995· βλ. υποσημείωση 9. Συνεπώς η νομολογία του Δικαστηρίου μετά την απόφαση Bachmann, αρχής γενομένης από την απόφαση Wielockx — όπ.π., υποσημείωση 32 ανωτέρω — μας ενδιαφέρει μόνο σε σχέση με το αίτημα της Hoechst.

82 — Απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 56.

83 — Όπ.π., σκέψη 62.

84 — Μετά την απόφαση «πίστωση φόρου» του 1986, το Δικαστήριο κρίνει παγίως ότι «η έδρα μιας εταιρίας υπό την έννοια της καταστατικής έδρας, της κεντρικής διοίκησης ή της κύριας εγκατάστασης της λειτουργεί όπως η εθνικότητα για τα φυσικά πρόσωπα και ότι η μεταχείριση των αλλοδαπών εταιριών κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό λόγω του ότι έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό μπορεί, αν δεν δικαιολογείται αντικειμενικά, να συνιστά έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας» (προπαρατεθείσα απόφαση στην υποσημείωση 15, σκέψη 18). Η κρίση αυτή επιβεβαιώθηκε μεταξύ άλλων με την απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993 στην υπόθεση C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 15), και με την απόφαση ICI, σκέψη 23.

85 — Βλ. απόφαση «πίστωση φόρου», σκέψη 18. Βλ. επίσης προπαρατεθείσες αποφάσεις Commerzbank, σκέψεις 18 έως 19, και ICI, σκέψεις 23 και 24.

της αποτελεσματικότητας των δικαιωμάτων που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

V — Τρίτο και τέταρτο ερώτημα που αναφέρονται στην πίστωση φόρου

57. Ενόψει της προτάσεως που διατύπωσα σχετικά με το κύριο αίτημα που προβάλλεται στην κύρια δίκη, θεωρώ περιττό να εξετάσω τα άκρως περίπλοκα ζητήματα που εγείρει το επικουρικό αίτημα σχετικά με το ενδεχόμενο δικαίωμα των γερμανικών θυγατρικών εταιριών, κατ' ανάλογη εφαρμογή της ΣΔΦ μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Κάτω Χωρών, για μερική πίστωση φόρου έναντι του ACT που κατέβαλλαν οι βρετανικές θυγατρικές.

VI — Πέμπτο ερώτημα και ο ισχυρισμός περί ολιγωρίας των εναγουσών

58. Δεδομένου ότι φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να κρίνει ότι η άρνηση παροχής της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου στις θυγατρικές των οποίων οι μητρικές εταιρίες είχαν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη συνιστά παράνομη διάκριση, αντιβαίνουσα στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, και ότι το γεγονός και μόνον ότι η προβαλλομένη ζημία των θυγατρικών που προέκυψε αφορούσε την προσωρινή απώλεια της δυνατότητας χρήσεως των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν ως ACT δεν εμποδίζει την προβολή της αξιώσεώς τους, είναι ανάγκη να εξετάσω εν συντομία το ζήτημα αν η προβαλλομένη παράλειψη των εναγουσών επί μεγάλο χρονικό διάστημα να προσβάλλουν την αρνητική αυτή απόφαση βάσει των προβλεπομένων ενδίκων μέσων ή με την άσκηση προσφυγής περί δικαστικού ελέγχου πριν από την ασκηθείσα στην κύρια δίκη αγωγή μπορεί να προβληθεί από το εναγόμενο κράτος μέλος προς αντίκρουση ή μείωση του αιτήματος αποζημιώσεως που προβάλλουν εν συνεχεία οι ενάγουσες, επικαλούμενες το ασυμβίβαστο της σχετικής νομοθεσίας με το κοινοτικό δίκαιο. Βεβαίως το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αν δεν καταβληθεί η «δέουσα επιμέλεια» για να αποφευχθεί η ζημία ή να περιοριστεί η έκτασή της και ιδίως αν δεν χρησιμοποιηθούν «εγκαίρως όλα τα μέσα παροχής εννόμου προστασίας», είναι δυνατόν, αν εφαρμόζονται παρόμοιοι κανόνες και σε υποθέσεις αμιγώς εθνικού δικαίου, το εθνικό δικαστήριο να λάβει υπόψη αυτό το στοιχείο προκειμένου να μειώσει και ίσως, σε ακραίες περιπτώσεις, να αποκλείσει την ευθύνη του κράτους μέλους[86]. Κατά τη γνώμη μου και εκτός από πολύ ακραίες περιπτώσεις δεν πρέπει να έχει τη δυνατότητα το κράτος μέλος, η νομοθεσία του οποίου εισήγαγε διαφορετική μεταχείριση εις βάρος αλλοδαπών εταιριών χωρίς να δέχεται εξαίρεση, — νομοθεσία η οποία τους επέβαλε, με την απειλή κυρώσεων, να συνεχίσουν να καταβάλουν τον επίδικο φόρο καίτοι αμφισβητείτο το ζήτημα του συμβιβαστού του με το κοινοτικό δίκαιο —, να επικαλεστεί την παράλειψη του φορολογουμένου να χρησιμοποιήσει κάποιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας — και μάλιστα ένα το οποίο,

86 — Βλ. απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 84. Βλ. ιδίως παράγραφο 104 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Tesauro σε εκείνες τις υποθέσεις.

κατά τη δική του διατύπωση, δεν είχε εφαρμογή στην περίπτωσή του — προκειμένου να προβάλει αίτημα στηριζόμενο στο κοινοτικό δίκαιο ή να επικαλεστεί το άμεσο αποτέλεσμα και την υπεροχή του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ, ως δικαιολογία προκειμένου να αντικρούσει μεταγενέστερη αγωγή αποζημιώσεως στηριζομένη στο ασυμβίβαστο της εν λόγω νομοθεσίας με το κοινοτικό δίκαιο.

59. Το συμπέρασμα αυτό αντικατοπτρίζει τη σημαντική αρχή ότι το κράτος μέλος δεν επιτρέπεται να επικαλεστεί τη δική του παράβαση. Συνεπώς δεν μπορεί να εμμείνει στην εφαρμογή της νομοθεσίας του έναντι των φορολογουμένων και στη συνέχεια, όταν η νομοθεσία αυτή κριθεί αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, να αρνηθεί την υποχρέωση ανορθώσεως της ζημίας που προκλήθηκε με την αιτιολογία ότι η νομοθεσία αυτή δεν προσβλήθηκε αμέσως. Έχω τη γνώμη ότι σε υποθέσεις όπως η παρούσα, όπου οι ενάγουσες βρίσκονται ουσιαστικά αντιμέτωπες με μια σαφή εθνική νομοθετική διάταξη αφενός και το πιθανό δικαίωμα να αντιταχθούν στην εφαρμογή της έναντι αυτών βάσει του κοινοτικού δικαίου αφετέρου, και όπου ούτε η εν λόγω διάταξη ούτε άλλη παρόμοια διάταξη άλλου κράτους μέλους έχει εξεταστεί μέχρι στιγμής από το Δικαστήριο, το αρμόδιο εθνικό δικαστήριο μπορεί να λάβει υπόψη την καθυστέρηση εκ μέρους του ενάγοντος να προσβάλει τον οικείο εθνικό κανόνα μόνον όταν εξετάζει τα ενδεχόμενα όρια που διέπουν το ενώπιόν του ένδικο μέσο όπως αυτά προκύπτουν από τις εθνικές δικονομικές προθεσμίες ή από άλλες παρόμοιες διατάξεις αφορώσες τις σχετικές παραλείψεις οι οποίες εφαρμόζονται επίσης σε παρόμοιες αγωγές στηριζόμενες αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο.

VII — Πρόταση

60. Ενόψει των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στο πρώτο, στο δεύτερο και στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division:

«1) Η νομοθεσία κράτους μέλους που παρέχει φορολογικό πλεονέκτημα όπως η δυνατότητα επιλογής φορολογίας ομίλου (στο πλαίσιο της οποίας μια θυγατρική

εταιρία μπορεί να διανείμει μερίσματα στη μητρική εταιρία της χωρίς να υποχρεούται να προκαταβάλει τον φόρο εταιριών για τα εισοδήματα που πραγματοποίησε σ' αυτό το κράτος μέλος) μόνον αν και η θυγατρική και η μητρική εταιρία εδρεύουν σ' αυτό το κράτος μέλος αντιβαίνει στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ).

2) Οσάκις μια θυγατρική εταιρία, η μητρική εταιρία της οποίας δεν εδρεύει στο εν λόγω κράτος μέλος υποχρεώθηκε να προκαταβάλει τον φόρο εταιριών ενώ, υπό παρόμοιες περιστάσεις, οι θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών μητρικών εταιριών είχαν τη δυνατότητα να αποφύγουν την υποχρέωση αυτή, επιλέγοντας το σύστημα φορολογίας ομίλου, το άμεσο αποτέλεσμα δικαίωμα που παρέχει το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ επιβάλλει να παρέχεται κατ' αρχήν ένα αποτελεσματικό μέσο παροχής εννόμου προστασίας στις εταιρίες αυτές προκειμένου να ζητήσουν την επιστροφή του οικονομικού πλεονεκτήματος που απέκτησαν οι αρχές του κράτους μέλους λόγω της πρόωρης καταβολής του φόρου εκ μέρους των θυγατρικών. Το γεγονός και μόνον ότι ένα τέτοιο μέσο παροχής εννόμου προστασίας θα έχει ως μοναδικό αντικείμενο την επιδίκαση τόκων για το διαφυγόν κέρδος που προκλήθηκε από την απώλεια της δυνατότητας χρήσεως του καταβληθέντος ποσού δεν αποτελεί καθεαυτό λόγο αποκλεισμού του δικαιώματος του φορολογουμένου να επιδιώξει την ικανοποίηση αυτού του αιτήματος. Στο εθνικό δίκαιο απόκειται να ρυθμίσει όλα τα παρεπόμενα ζητήματα όπως οι προθεσμίες και τα επιτόκια που εφαρμόζονται σε τέτοιου είδους αιτήματα. Ωστόσο, οι σχετικοί κανόνες δεν πρέπει να είναι περισσότερο περιοριστικοί από τους εφαρμοζομένους σε παρόμοια μέσα παροχής έννομου προστασίας, στηριζόμενα αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο και δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικά αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο.

3) Το κράτος μέλος δεν μπορεί να ισχυριστεί, αντικρούοντας αίτημα περί αποζημιώσεως ότι αυτό πρέπει να απορριφθεί ή να μειωθεί ποσοτικά για τον λόγο ότι οι οικείοι φορολογούμενοι όφειλαν να έχουν ζητήσει το οικείο φορολογικό πλεονέκτημα χρησιμοποιώντας τα μέσα που τους παρείχε ο νόμος και επικαλούμενοι την υπεροχή και το άμεσο αποτέλεσμα των σχετικών διατάξεων του κοινοτικού δικαίου καίτοι οι νομοθετικές διατάξεις δεν τους επέτρεπαν να το πράξουν.»