ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ
της 17ης Φεβρουαρίου 2000 *

Περιεχόμενα

I — Το νομικό πλαίσιο ..... I - 4245
A — Οι κοινοτικές διατάξεις ..... I - 4245
B — Οι εθνικές διατάξεις ..... I - 4249
II — Τα πραγματικά περιστατικά ..... I - 4251
III — Το προδικαστικό ερώτημα ..... I - 4252
IV — Απάντηση στο τιθέμενο ερώτημα ..... I - 4252
A — Τα τιθέμενα ζητήματα ..... I - 4252
B — Το σύστημα που καθιερώνει η οδηγία ..... I - 4254
Γ — Ο επίμαχος φόρος ISD υπό το πρίσμα της οδηγίας ..... I - 4256
V — Πρόταση ..... I - 4262

1. Στην παρούσα υπόθεση, με ερώτημα που έστειλε το πορτογαλικό Supremo Tribunal Administrativo, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών [1] (στο εξής: οδηγία), διάταξη σχετική με ειδική ρύθμιση που αφορά μόνον την Πορτογαλία.

I — Το νομικό πλαίσιο

A — *Οι κοινοτικές διατάξεις*

2. Ο κοινοτικός νομοθέτης έχει εκδώσει την οδηγία 90/435, με σκοπό την θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών.

3. Η αναγκαιότητα της οδηγίας προκύπτει από τη διπλή φορολογία στην οποία μπορεί να υποβληθούν όμιλοι εταιριών εγκατε-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — ΕΕ L 225, της 20ής Αυγούστου 1990, σ. 6.

στημένων σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, «με την επιφύλαξη ειδικής απαλλαγής η οποία χορηγείται από τα κράτη είτε μονομερώς είτε σύμφωνα με διμερείς συμφωνίες, τα κέρδη θυγατρικής εταιρίας μπορεί να φορολογηθούν και στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η θυγατρική ως εισόδημα εκ της εμπορικής της δραστηριότητας και, κατά τη διανομή του εισοδήματος προς τη μητρική εταιρία της θυγατρικής, ως εισόδημα εκ μερισμάτων της μητρικής εταιρίας στο κράτος εγκαταστάσεως της τελευταίας» [2].

4. Όσον αφορά τη δομή της οδηγίας, αυτή περιλαμβάνει εννέα άρθρα, που αφορούν τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής της (άρθρο 1), τους ορισμούς ορισμένων θεμελιωδών εννοιών (άρθρα 2 και 3), τις αρχές και τους βασικούς κανόνες του κοινοτικού δικαίου, καθορίζοντας τους τρόπους εφαρμογής τους (άρθρο 4) και μια σειρά εξαιρέσεων που εφαρμόζονται σε ορισμένα κράτη μέλη στον τομέα της παρακράτησης στην πηγή (άρθρο 5). Τα άρθρα 6 και 7 αφορούν ορισμένα συμπληρωματικά στοιχεία σχετικά με την παρακράτηση στην πηγή και τα άρθρα 8 και 9 περιέχουν τις κλασικές ρυθμίσεις σχετικά με την έναρξη της ισχύος και τους αποδέκτες της οδηγίας.

2 — Τούτο τόνιζε ο γενικός εισαγγελέας κ. F. Jacobs, στο σημείο 6 των προτάσεών του στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-283/94, C-291/94 και C-292/94, Denkavit International BV· η απόφαση του Δικαστηρίου δημοσιεύθηκε στις 17 Οκτωβρίου 1996 (Συλλογή 1996, σ. I-5063). Και συνέχιζε ότι: «Το εισόδημα μπορεί να υπόκειται σε περαιτέρω φορολογία στο επίπεδο της εταιρίας εάν η μητρική εταιρία είναι απλώς ενδιάμεση εταιρία holding η οποία ανήκει σε εταιρία άλλου κράτους μέλους». Το κύριο ζήτημα στις υποθέσεις εκείνες ήταν εάν η οδηγία επιτρέπει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει ρύθμιση σύμφωνα με την οποία η θυγατρική εταιρία πρέπει να εκπίπτει την παρακράτηση του φόρου στην πηγή από τα κέρδη που διανέμει στη μητρική της εταιρία κατά τη διάρκεια του πρώτου χρόνου που ακολουθεί την κτήση της από την εταιρία αυτή, ούτως ώστε η μητρική εταιρία να αποκλείεται της απαλλαγής παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή για το πρώτο έτος ακόμη και αν τελικά διατηρεί τη συμμετοχή της πέραν της περιόδου αυτής.

5. Συγκεκριμένα, στο πρώτο άρθρο, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζεται ότι:

«Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

— στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών,

— στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.»

6. Στο άρθρο 2 ορίζεται ότι:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο "εταιρεία κράτους μέλους" νοείται κάθε εταιρεία:

α) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους τους απαριθμούμενους στο παράρτημα,

β) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία,

γ) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια:

(...)

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas στην Πορτογαλία,

(...)».

7. Σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας:

«1. Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

α) η ιδιότης της μητρικής εταιρείας αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρεία ενός κράτους μέλους η οποία συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 και συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους που συγκεντρώνει τις ίδιες προϋποθέσεις,

β) ως θυγατρική εταιρεία νοείται η εταιρεία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά το στοιχείο α) συμμετοχή» [3].

8. Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζεται ότι:

«1. Όταν μητρική εταιρεία, υπό την ιδιότητά της ως εταίρου της θυγατρικής εταιρείας της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους

3 — Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα είτε να αντικαθιστούν, με διμερή συμφωνία, το κριτήριο της συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής δικαιωμάτων ψήφου, είτε να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας στις εταιρείες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιρειών ή στις εταιρείες τους στις οποίες εταιρεία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.

άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία,

— είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

— είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που εισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων παρέκκλισης του άρθρου 5, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου.»

9. Εξάλλου, για τρία κράτη μέλη (Ελληνική Δημοκρατία, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και Πορτογαλική Δημοκρατία) ο κοινοτικός νομοθέτης πρόβλεψε ορισμένες εξαιρέσεις [4] στο κοινό σύστημα όσον αφορά την απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή. Συγκεκριμένα, το Συμβούλιο ναι μεν θεώρησε ότι «πρέπει (...), προκειμένου να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, να απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα διανεμηθέντα κέρδη μιας θυγατρικής εταιρείας προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις», ωστόσο τόνισε ότι επιβάλλεται «να επιτραπεί (...) στην Πορτογαλική Δημοκρατία για δημοσιονομικούς λόγους, να συνεχίσουν να εισπράττουν προσωρινά παρακράτηση στην πηγή» [5].

10. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 5:

«1. Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.

(...)

4. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορεί να επιβάλλει παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμόμενων κερδών που καταβάλλουν θυγατρικές εταιρείες της σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, το βραδύτερο μέχρι το τέλος του ογδόου έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή της παρούσας οδηγίας. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των υφιστάμενων διμερών συμβάσεων μεταξύ της Πορτογαλίας και άλλου κράτους μέλους, ο συντελεστής της εν λόγω παρακράτησης δεν μπορεί να υπερβαίνει το

4 — Βλ. την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας.

5 — Πρόβλεψε εξαίρεση για την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στην Ελληνική Δημοκρατία, επιτρέποντάς τους, υπό όρους, την παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των διανεμομένων κερδών, λόγω της ιδιαιτερότητας του ουσιαστικού συστήματος επιβολής φόρου επί των εταιρειών των χωρών αυτών.

15 % κατά την πρώτη πενταετία της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 4 και το 10 % κατά την τελευταία τριετία.

Πριν από το τέλος του ογδόου έτους, το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα, μετά από σχετική πρόταση της Επιτροπής, για τυχόν παράταση της ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.»

11. Κατά το άρθρο 6, το κράτος μέλος του οποίου το δίκαιο διέπει τη μητρική εταιρεία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών τα οποία η μητρική εταιρεία δέχεται από τη θυγατρική της.

12. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1:

«1. Ο όρος "παρακράτηση στην πηγή" όπως χρησιμοποιείται στην παρούσα οδηγία δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή (précomte) του φόρου επί των εταιρειών στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρεία.»

13. Στο άρθρο 8 ορίζεται ότι τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που απαιτούνται για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία πριν την 1η Ιανουαρίου 1992 και ότι ενημερώνουν αμέσως την Επιτροπή σχετικά.

Β — *Οι εθνικές διατάξεις*

14. Η μεταφορά των διατάξεων της οδηγίας στο πορτογαλικό δίκαιο έγινε, όσον αφορά τον φόρο των εταιριών (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, στο εξής: IRC) με το νομοθετικό διάταγμα (Decreto-Lei) 123/1992, της 2ας Ιουλίου 1992, που τροποποίησε το άρθρο 69, παράγραφος 2, υπό c), του Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (Κώδικας Φόρου επί των εταιρών, στο εξής: CIRC), που έχει ως εξής:

«Προκειμένου περί εισοδημάτων επιχειρήσεων που δεν έχουν ούτε έδρα ούτε την πραγματική τους διεύθυνση επί πορτογαλικού εδάφους, ούτε διαθέτουν επ' αυτού σταθερή εγκατάσταση όπου αυτά είναι φορολογητέα, ισχύει συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων 25 %, πλην για τα ακόλουθα εισοδήματα:

(...)

c) κέρδη τα οποία μια επιχείρηση εγκατεστημένη επί πορτογαλικού εδάφους, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της

οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, διαθέτει σε επιχείρηση εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τελούσα υπό τις ίδιες προϋποθέσεις και κατέχουσα απευθείας συμμετοχή στο κεφάλαιο της πρώτης όχι μικρότερο του 25 % επί δύο συναπτά έτη ή από της συστάσεως της εταιρίας στην οποία μετέχει, και εφόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η συμμετοχή της διατηρείται κατά την περίοδο αυτή, κατά την οποία ο συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι 15 % μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1996, με επιφύλαξη των ισχυουσών διμερών συμβάσεων, και 10 % από 1ης Ιανουαρίου 1997 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1999».

15. Ωστόσο, κατά τη μεταφορά της οδηγίας, η Πορτογαλία άφησε ως είχαν τα άρθρα 182 και 184 του Código do Imposto municipal da sisa e do Imposto sobre as sucessões e doacões (Κώδικας δημοτικού φόρου μεταβιβάσεως και φόρου κληρονομιών και δωρεών, στο εξής: CIMSISD), που προβλέπουν την είσπραξη φόρου επί των κληρονομιών και δωρεών (Imposto sobre as sucessões e doacões, στο εξής: ISD) σχετικού με τη δωρεάν μεταβίβαση μετοχών εταιριών, ο οποίος επιβάλλεται, σε κάθε διανομή κερδών, επί των μερισμάτων που πληρώνονται από τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην Πορτογαλία.

16. Στο άρθρο 182 ορίζονται τα ακόλουθα:

«Καταβάλλεται κατ' αποκοπήν, μέσω παρακρατήσεως επί του εισοδήματος εκ κινητών αξιών, φόρος για την εκ χαριστικής αιτίας μεταβίβαση:

(...)

c) των μετοχών εταιριών που εδρεύουν επί πορτογαλικού εδάφους.

Παράγραφος μόνη. Ο φόρος μεταβιβάσεως τίτλων που δεν παράγουν εισόδημα εκκαθαρίζεται και καταβάλλεται κατά τις γενικές διατάξεις.»

17. Σύμφωνα με το άρθρο 184, που τιτλοφορείται «Συντελεστής του φόρου. Παρακράτηση στην πηγή»:

«Ο φόρος ανέρχεται σε 5 % επί των τόκων, μερισμάτων ή οιωνδήποτε άλλων εισοδημάτων εκ κινητών αξιών, παρακρατείται δε από τα εισοδήματα αυτά των υποχρεουμένων στην πληρωμή του φορέων.

(...)».

18. Έτσι, ο κατ' αποκοπή φόρος έχει σταθερό συντελεστή 5 % επί του εισοδήματος εξ

ορισμένων τίτλων, και όχι μεταβλητό συντελεστή που εξαρτάται από τον καθορισμό της αξίας των πραγματοποιηθεισών μεταβιβάσεων.

II — Τα πραγματικά περιστατικά

19. Η Epson Europe BV (στο εξής: Epson ή μητρική εταιρία) είναι εμπορική εταιρία, με έδρα τις Κάτω Χώρες. Κατέχει περισσότερο από το 25 % των μετοχών της εταιρίας Epson Portugal SA (στο εξής: Epson Portugal ή θυγατρική εταιρία), η οποία έχει την έδρα της στην Πορτογαλία.

20. Από τη διάταξη παραπομπής προκύπτει ότι η σχέση μεταξύ της μητρικής εταιρίας, που είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης του ολλανδικού δικαίου και της θυγατρικής εταιρίας, που είναι ανώνυμη εταιρία του πορτογαλικού δικαίου, υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

21. Με απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, η θυγατρική εταιρία αποφάσισε να προβεί στη διανομή μερίσματος ποσού 80 000 000 πορτογαλικών εσκούδων (PTE), δηλαδή 1 066,66 PTE για κάθε μετοχή [6]. Το μέρισμα που αναλογούσε στη μητρική εταιρία ανερχόταν σε 40 795 733 PTE. Κατέβαλε έτσι το ποσό αυτό στη μητρική εταιρία, μετά από αφαίρεση του IRS, με συντελεστή 15 %, που ανερχόταν σε 6 119 360 PTE, και, επιπλέον, του ISD, με συντελεστή 5 %, δηλαδή 2 039 786 PTE.

22. Η Epson, θεωρούσα ότι δεν έπρεπε, εν προκειμένω, να καταβάλει τον ISD, προσέφυγε στο Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto για να επιτύχει την επιστροφή του.

23. Το Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto έκανε δεκτή την προσφυγή με την αιτιολογία ότι το κατ' εξαίρεση επιτρεπόμενο στην Πορτογαλία από το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας ποσό φόρου είχε ήδη καλυφθεί με την παρακράτηση στην πηγή λόγω πληρωμής του φόρου των εταιριών και η επιπλέον παρακράτηση προς πληρωμή του ISD θα στερούσε από κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα την οδηγία.

24. Η φορολογική αρχή (το Ministério Público και η Fazenda Pública) άσκησε ένδικο μέσο (αναίρεση) κατά της αποφάσεως του Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo.

25. Το Supremo Tribunal Administrativo αμφιβάλλει κατά πόσον η οδηγία καλύπτει και τον ISD και, συνεπώς, κατά πόσον η Πορτογαλική Δημοκρατία μετέφερε ορθώς την οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη της. Διότι έλαβε υπόψη της τη φορολόγηση των διανεμομένων κερδών με τον IRC και όχι με τον ISD, σύμφωνα με τα άρθρα 182 και 184 του CIMSISD.

6 — Η Epson μας πληροφορεί ότι έχει 38 246 μετοχές της Epson Portugal.

26. Κατά τον εθνικό δικαστή, η βάση επιβολής του φόρου είναι και στις δύο περιπτώσεις το εισόδημα, αφού και ο ISD καταβάλλεται υπό μορφή παρακράτησης με συντελεστή 5 % επί του μερίσματος ή κάθε άλλο εισόδημα εκ κινητών αξιών. Συνεπώς, πρόκειται για φόρο εισοδήματος εισπραττόμενο παράλληλα με τον IRC που προβλέπει ο CIRC, παρά την ονομασία του ως «φόρου επί των κληρονομιών και δωρεών».

III — Το προδικαστικό ερώτημα

27. Με αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε, το Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 1998, ζητεί από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του εξής ερωτήματος:

«Πρέπει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, καθόσον θέτει κατά παρέκκλιση τα όρια του 15 % και του 10 % για την Πορτογαλία, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα όρια αυτά αφορούν μόνο την υποβολή σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (στην Πορτογαλία);

Ή καταλαμβάνει κάθε φορολόγηση του εισοδήματος εκ μετοχών, βαρύνουσα τα μερίσματα, ασχέτως της νομοθετικής πηγής που την προβλέπει;»

IV — Απάντηση στο τιθέμενο ερώτημα

28. Μετά την εξέταση των τιθέμενων ζητημάτων (Α) και την ανάλυση των χαρακτηριστικών του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία (Β), θα εξετασθεί κατά πόσον ο επίμαχος φόρος ISD υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και ποιες είναι οι συνέπειες, ζήτημα για το οποίο ουσιαστικά μας ερωτά ο εθνικός δικαστής και στο οποίο η απάντηση θα είναι χρήσιμη για την επίλυση της εκκρεμούσας ενώπιόν του διαφοράς, λαμβανομένου υπόψη του συγκεκριμένου πραγματικού και νομικού (εθνικού και κοινοτικού) πλαισίου που τη χαρακτηρίζει (Γ).

Α — *Τα τιθέμενα ζητήματα*

29. Η Epson και η Επιτροπή θεωρούν ότι ο ISD καλύπτεται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ενώ η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Fazenda Pública υποστηρίζουν την αντίθετη άποψη.

30. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή και η Epson υποστηρίζουν ότι η οδηγία, και μάλιστα το άρθρο 5, παράγραφος 4, αφορά κάθε φορολογική επιβάρυνση που πραγματοποιείται υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή επί των διανεμομένων μερισμάτων από θυγατρική

στη μητρική της εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, ανεξάρτητα από την ονομασία του φόρου.

31. Η Επιτροπή τονίζει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παραλείποντας να τροποποιήσει τα άρθρα 182 και 184 του CIMSISD θεώρησε ότι της παρέχεται μία «επιπλέον εξαίρεση», η οποία δεν προβλέπεται από την οδηγία και είναι αντίθετη προς το περιεχόμενο και τον στόχο της. Θεωρεί λοιπόν ότι η μόνη εξαίρεση που επιτρέπεται στην Πορτογαλική Δημοκρατία, μεταβατικά, αφορά τους συντελεστές που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας.

32. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η πορτογαλική φορολογική αρχή υποστηρίζουν ότι η εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας δεν εφαρμόζεται στον ISD, διότι ο φόρος αυτός δεν επιβάλλεται στο εισόδημα αλλά στην αξία του τίτλου, που βρίσκεται μέσω της κεφαλαιοποιήσεως των μερισμάτων, δηλαδή η είσπραξή του ερείδεται στην κεφαλαιοποίηση των μερισμάτων. Έτσι, η παρακράτηση που γίνεται σύμφωνα με τα άρθρα 182 και 184 του CIMSISD δεν συγχέεται με τη φορολόγηση της απόδοσης των τίτλων, που συνδέεται με τον φόρο εισοδήματος. Το άρθρο 182 θεσπίζει τρόπο πληρωμής ενός φόρου επί της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και δεν καταλαμβάνεται από την απαγορευτική ρύθμιση του άρθρου 5, παράγραφος 4, της οδηγίας.

33. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο ISD έχει μακρά παράδοση στην πορτογαλική έννομη τάξη και διατηρήθηκε και κατά τη μεγάλη τροποποίηση του CIMSISD το 1958. Διευκρινίζει ότι ο κατ' αποκοπήν φόρος επί των κληρονομών και δωρεών δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου επί του εισοδήματος, αλλά παρουσιάζει έναν ιδιαίτερο τρόπο εφαρμογής του φόρου επί των κληρονομών και δωρεών. Συγκεκριμένα, αντιστοιχεί σε προκαταβολή του τελευταίου αυτού φόρου γι' αυτό και δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ο χαρακτήρας του ως φόρου επιβαλλόμενου λόγω δωρεάν μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος αντικαθιστά τον γενικό φόρο επί των κληρονομιών και δωρεών με προοδευτικό συντελεστή.

34. Προς στήριξη των ισχυρισμών της, η Πορτογαλική Κυβέρνηση παρουσίασε ένα Εισαγωγικό Σημείωμα της Γενικής Γραμματείας του Συμβουλίου[7], με ημερομηνία 25 Μαρτίου 1989, σχετικό με το σχέδιο οδηγίας για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες, απευθυνόμενο προς την Επιτροπή Μονίμων Αντιπροσώπων, στο οποίο προτείνεται να προσαρτηθεί στην οδηγία δήλωση καταδεικνύουσα ότι ο φόρος κληρονομιών και δωρεών δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής αυτής (της οδηγίας). Επίσης, υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου σχέδιο δήλωσης του Συμβουλίου και της Επιτροπής, με ημερομηνία 9 Ιουλίου 1990[8], με παρόμοιο περιεχόμενο. Επιπλέον, η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστήριξε (σημείο 5 της γραπτής απαντήσεώς της σε ερώτηση που της απηύθυνε το Δικαστήριο) ότι οι επιφυλάξεις και οι παρατηρήσεις της είχαν γίνει δεκτές όπως προκύπτει και από τα πρακτικά της 1421ης συνόδου του Συμβουλίου που πραγματοποιήθηκε στις Βρυξέλλες στις 23 Ιου-

7 — Παράρτημα ΙΙ στο έγγραφο με αριθμό 6773/89 FISC 80, σ. 12.

8 — Παράρτημα ΙΙ στο έγγραφο με αριθμό 7384/90 FISC 61, σ. 6.

λίου 1990· επικαλέσθηκε δε και σειρά εγγράφων [9], τα οποία όμως δεν έχουν προσαχθεί νομίμως ενώπιον του Δικαστηρίου.

35. Τέλος, η Πορτογαλική Κυβέρνηση τονίζει επίσης ότι κατά τις διμερείς διαπραγματεύσεις τις σχετικές με συμβάσεις προς αποφυγή των διπλών φορολογήσεων στον τομέα του φόρου εισοδήματος, η φύση του ISD εξετάσθηκε και, παρότι αναγνωρίζει ότι αποτελεί τμήμα της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης που επιβαρύνει τα μερίσματα, πάντοτε θεωρείτο ότι, επειδή πρόκειται για φόρο επιβαλλόμενο λόγω διαδοχής, παρά τη βάση επιβολής (τα διανεμόμενα μερίσματα) και τον τρόπο εισπράξεώς του (παρακράτηση στην πηγή), δεν υπάγεται στο πεδίο των συμβάσεων αυτών και δεν τον αφορά ο ανώτατος συντελεστής που έχει ορισθεί για τη φορολόγηση των μερισμάτων. Κατά τον ίδιο τρόπο οι συντελεστές φόρου που προβλέπει η οδηγία δεν αφορούν τον κατ' αποκοπή φόρο επί των κληρονομιών και δωρεών.

Β — *Το σύστημα που καθιερώνει η οδηγία*

36. Με την οδηγία 90/435, το Συμβούλιο δημιούργησε ένα φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται στις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες των κρατών μελών. Συνιστά μία από τις πρώτες προσπάθειες εναρμόνισης, σε κοινοτικό επίπεδο, στον τομέα των αμέσων φόρων [10].

37. Δύο είναι τα βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού. Αφενός στοχεύει στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των κερδών που διανέμει μια θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Αφετέρου καταργεί, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, κάθε παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών που καταβάλλει θυγατρική εταιρία ενός κράτους μέλους στη μητρική της που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος [11].

38. Συγκεκριμένα, ο κοινοτικός νομοθέτης θεώρησε [12] ότι οι συνενώσεις εταιρειών, δηλαδή η δημιουργία ομίλων εταιριών, που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς και ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών. Κατά

9 — Έγγραφα 7945/90, σημείο 10, σ. 3, 8026/90 PN/CONS 41 και ECOFIN 46, της 27ης Ιουλίου 1990, και έγγραφα 9598/90 της 31ης Οκτωβρίου 1990 και 9738/90 PV/CONS/62 και DEVGEN 61, σημείο 2.

10 — Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει πως στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας· βλ., ενδεικτικά, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21). Βλ. και την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-287/94, Frederiksen (Συλλογή 1996, σ. I-4581, σκέψεις 20 και 21), σχετική με τον φόρο εισοδήματος, ο οποίος ως άμεσος φόρος διαφεύγει του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επαβαλλομένων επί συγκεντρώσεων κεφαλαίων ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

11 — Βλ. το σημείο 8 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. F. Jacobs, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Denkavit, που προαναφέρθηκαν στην υποσημείωση 2.

12 — Πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/435.

συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς.

39. Για να διασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, η οδηγία του Συμβουλίου προβλέπει ένα μηχανισμό εξαίρεσης από την παρακράτηση στην πηγή για τις μητρικές εταιρίες των οποίων η ελάχιστη συμμετοχή ανέρχεται στο 25 % του κεφαλαίου της θυγατρικής (άρθρο 5, παράγραφος 1).

40. Το Δικαστήριο έχει κρίνει με την απόφασή του της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit International [13], ότι «με την οδηγία, καθώς προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπείται να εξαλειφθεί, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενής μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και να διευκολυνθεί τοιουτοτρόπως η διασυνοριακή συνεργασία. Έτσι, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στο κράτος της θυγατρικής κατά τη διανομή των κερδών».

41. Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 4, επετράπη στην Πορτογαλική Δημοκρατία, *για δημοσιονομικούς λόγους*, να συνεχίσει να εισπράττει προσωρινά παρακράτηση στην πηγή, επί των διανεμομένων κερδών από θυγατρικές στις μητρικές εταιρίες άλλων κρατών μελών, η οποία κατά τα πρώτα πέντε χρόνια μετά την ημερομηνία θέσεως σε ισχύ της οδηγίας, την 1η Ιανουαρίου 1992, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15 % των διανεμομένων κερδών και το 10 % κατά τα τρία επόμενα χρόνια.

42. Η δυνατότητα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας να προβαίνει σε παρακράτηση διανεμομένων κερδών των θυγατρικών εταιριών προς τις μητρικές που έχουν εγκατασταθεί σε άλλα κράτη μέλη, συνιστά παρέκκλιση από την αρχή της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή που θεσπίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας. Επειδή δε συνιστά παρέκκλιση από σχετικό κανόνα, πρέπει να ερμηνεύεται, στενώς, όπως δέχεται σε παρόμοιες περιπτώσεις το Δικαστήριο [14].

43. Για την απαγόρευση όμως της παρακράτησης στην πηγή ή, για τον προσωρινό

13 — Απόφαση που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 2 (σκέψη 22).

14 — Θα υπενθυμίσω, εν προκειμένω, ότι στην απόφαση Denkavit, που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 2 (σκέψη 27), επαναβεβαιώθηκε η αρχή της αυστηρής ερμηνείας των διατάξεων των οδηγιών που έχουν ως αντικείμενο την άρνηση στους δικαιούχους πλεονεκτημάτων που απορρέουν από κοινοτικές διατάξεις. Συγκεκριμένα, τονίσθηκε ότι «η δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν ελάχιστη περίοδο συμμετοχής κατά την οποία η μητρική εταιρία πρέπει να συμμετέχει στο κεφάλαιο της θυγατρικής, καθόσον συνιστά παρέκκλιση από την αρχή της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Επομένως, η δυνατότητα αυτή δεν επιδέχεται, εις βάρος των δικαιούχων επιχειρήσεων, ερμηνεία βαίνουσα πέραν του γράμματος του άρθρου 3, παράγραφος 2.».

περιορισμό της, στην περίπτωση της Πορτογαλίας, πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 2, υπό α), β) και γ) και το άρθρο 3, παράγραφος 1, υπό α) και β). Συγκεκριμένα: α) οι μητρικές και θυγατρικές εταιρίες πρέπει να έχουν περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που απαριθμούνται στο παράρτημα της οδηγίας, β) οι εταιρίες πρέπει, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ενός κράτους μέλους, να θεωρούνται ότι έχουν τη φορολογική κατοικία τους εντός του κράτους αυτού και να μην θεωρούνται ότι έχουν φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία, γ) υπόκεινται, επιπλέον, χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσονται σε έναν από τους φόρους που απαριθμούνται στο άρθρο 2, υπό γ), τον imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas στην περίπτωση της Πορτογαλίας, ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως να αντικαθιστούσε κάποιον από αυτούς τους φόρους και δ) η μητρική εταιρία πρέπει να συμμετέχει κατά 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής, που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος. Ειδικά δε ως προς αυτό το τελευταίο σημείο στο άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ορίζεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της οδηγίας στις εταιρίες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιριών ή στις εταιρίες τους στις οποίες εταιρία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.

44. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο σκοπός της οδηγίας έγκειται στην ελάφρυνση του φορολογικού καθεστώτος των διασυνοριακών συνεργασιών, «τα κράτη μέλη δεν μπορούν, ως προς αυτό, να λαμβάνουν μονομερώς περιοριστικά μέτρα» [15].

Γ — *Ο επίμαχος φόρος ISD υπό το πρίσμα της οδηγίας*

45. Ευθύς εξαρχής μια διευκρίνιση είναι αναγκαία. Το ζήτημα κατά πόσον συγκεκριμένη επιβάρυνση που επιβάλλει ένα κράτος μέλος σε περίπτωση παρακράτησης στην πηγή ορισμένων ποσών αποτελεί φόρο κατά την έννοια της οδηγίας, του οποίου η επιβολή και συνεπώς η είσπραξη απαγορεύεται, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, ή, υπό όρους, επιτρέπεται στην Πορτογαλική Δημοκρατία, κατά την παράγραφο 4, του ιδίου άρθρου, ανήκει στο Δικαστήριο να το κρίνει, ανεξάρτητα από εθνικούς χαρακτηρισμούς. Θεωρώ δηλαδή ότι δεν πρέπει να επιχειρείται η εξήγηση εννοιών του κοινοτικού δικαίου, όπως στην περίπτωση «παρακράτησης φόρου στην πηγή επί των διανεμόμενων κερδών», με βάση εννοιολογικές διακρίσεις και θεωρητικές κατασκευές του εσωτερικού δικαίου. Άλλωστε αυτό επιτάσσει η αρχή της υπεροχής του κοινοτικού έναντι των εθνικών δικαίων. Σε αντίθετη περίπτωση θα ήταν δυνατόν, επικαλούμενοι διακρίσεις και επομένως ρυθμίσεις του εθνικού δικαίου να καθορίζουμε το εύρος της εφαρμογής κανό-

15 — Τούτο δέχθηκε το Δικαστήριο στην προμνημονευθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Denkavit (σκέψη 26)· στην υπόθεση εκείνη παρόμοια περιοριστικά μέτρα ήσαν η απαίτηση να έχει συμπληρωθεί η ελαχίστη περίοδος συμμετοχής κατά τον χρόνο διανομής των κερδών για τα οποία ζητείτο το φορολογικό πλεονέκτημα.

νων του κοινοτικού δικαίου, ενώ ο κοινοτικός νομοθέτης δεν επιθυμούσε κάτι τέτοιο [16].

46. Για να διαπιστωθεί αν είναι δυνατή η ένταξη του συγκεκριμένου φόρου, του ISD, στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, πρέπει, μετά την γραμματική, συστηματική και τελολογική ερμηνεία των διατάξεών της, να εξετασθούν τα χαρακτηριστικά του φόρου αυτού, και, συγκεκριμένα, ο γενεσιουργός λόγος και η βάση επιβολής του.

47. Η οδηγία σκοπεί, μεταξύ άλλων, την αποφυγή της διπλής φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών από θυγατρική στη μητρική της. Σύμφωνα με τις διατάξεις της, το κέρδος που δημιουργήθηκε στη θυγατρική εταιρία πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας, δηλαδή να απαλλάσσεται από φόρο τόσο η «διανομή» μερίσματος στην χώρα προελεύσεως — φορολόγηση στην έξοδο (imposition à la source) — όσο και η «είσπραξή» του στη χώρα όπου εδρεύει η μητρική εταιρία — φορολόγηση στην είσοδο (imposition à l'entrée).

48. Από τη διατύπωση και μόνο της εισαγούσης εξαίρεση διατάξεως του άρθρου 5, παράγραφος 4, της οδηγίας παρατηρούμε ότι ο κοινοτικός νομοθέτης αναφέρεται σε «κέρδη» και σε «παρακράτηση στην πηγή» και δεν αναφέρεται σε «φόρο επί του εισοδήματος», «φόρο επί των κερδών», «φόρο εταιριών», ούτε περιέχει άλλη συναφή έκφραση που θα επέτρεπε στενή ερμηνεία [17], όπως ορθώς τονίζει η Epson στο σημείο 25 των γραπτών παρατηρήσεών της. Τούτο, κατά τη γνώμη μου, σημαίνει ότι όλες οι «παρακρατήσεις στην πηγή» υπάγονται στην απαγόρευση της οδηγίας, όποια και αν είναι η ονομασία τους ή η φύση του φόρου που επιρρίπτεται επί των διανεμομένων κερδών. Δηλαδή, η «παρακράτηση στην πηγή» δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι περιορίζεται στους φόρους που αναφέρονται ονομαστικά στο άρθρο 2 αλλά, αντιθέτως, επεκτείνεται σε κάθε φόρο επί των διανεμομένων κερδών (του μερίσματος) που εισπράττεται στο κράτος μέλος όπου εδρεύει η θυγατρική.

49. Προς το συμπέρασμα αυτό, στο οποίο καταλήγουμε μέσω της γραμματικής και τελολογικής ερμηνείας, οδηγούμεθα και μέσω της συστηματικής ερμηνείας. Η ρύθμιση της παραγράφου 4, του άρθρου 5, είναι μεταβατική και πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό προς την πρώτη παράγραφο του ιδίου άρθρου. Παρατηρούμε λοιπόν ότι συνιστά εξαίρεση από τον κανόνα της παραγράφου 1, που θεσπίζει γενική απαγόρευση παρακράτησης στην πηγή φόρου επί των διανεμομένων κερδών. Και ως εξαίρεση από γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, όπως προανέφερα. Έτσι, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποχρεούται να επιτύχει

16 — Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο χαρακτηρισμός συγκεκριμένου εθνικού φόρου ως αμέσου ή εμμέσου δεν μπορεί να έχει αποφασιστική σημασία. Έτσι, στην υπόθεση Bautiaa και Société française maritime [απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94 (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39)], στην οποία ζητείτο από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει διατάξεις της οδηγίας 69/335, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί συγκεντρώσεως κεφαλαίων, το Δικαστήριο έκρινε ότι «ο χαρακτηρισμός ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου, ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο». Οι έννοιες αυτές είναι ανεξάρτητες από εκείνες που χρησιμοποιεί το εθνικό δίκαιο. Δηλαδή, όπως έχω άλλωστε και πάλι τονίσει (βλ. το σημείο 60 των προτάσεών μου στην υπόθεση C-56/98, Modelo, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, η οποία δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή) έχουν το δικό τους περιεχόμενο που δεν μπορεί να προσδιορίζεται σε σχέση με αναλύσεις, διακρίσεις και θεωρητικές κατασκευές του εσωτερικού δικαίου των δεκαπέντε, σήμερα, κρατών μελών.

17 — Βλ. το άρθρο 4, παράγραφος 1, δεύτερη περίπτωση, δεύτερη φράση και τα άρθρα 5 και 6 της οδηγίας.

ορισμένο αποτέλεσμα, να μην παρακρατεί στην πηγή φόρο που έχει συντελεστή υπερβαίνοντα τα ανώτατα επιτρεπόμενα όρια του ύψους των διανεμομένων κερδών [18], σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 4 [19].

50. Βεβαίως, η οδηγία, στο άρθρο 2, απαριθμεί ως προϋπόθεση εφαρμογής της ορισμένους εθνικούς φόρους επιπλέον, ορίζοντας ότι η εταιρία κράτους μέλους πρέπει να υπόκειται σε έναν από τους φόρους αυτούς χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια, περιλαμβάνει δε μεταξύ των φόρων αυτών μόνο τον imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (φόρο νομικών προσώπων) του πορτογαλικού δικαίου. Ο κατάλογος όμως αυτός των εθνικών φόρων επιτρέπει, πληρουμένων και των άλλων προϋποθέσεων [20], να καθορίσει το πεδίο εφαρμογής ratione personae της οδηγίας, δηλαδή ποιες είναι οι εταιρίες στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της.

51. Αντιθέτως, ο κατάλογος του άρθρου 2 της οδηγίας δεν επιτρέπει να απαντήσουμε στο ερώτημα ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής ratione materiae του κανόνα εναρμόνισης, δηλαδή ποιές είναι οι φορολογικές επιβαρύνσεις από την είσπραξη των οποίων πρέπει να απέχουν τα κράτη μέλη και ποια είναι τα εισοδήματα που δεν πρέπει να φορολογούν τα κράτη αυτά.

52. Περαιτέρω, προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης των διανεμομένων κερδών, αν το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας δεν επιλέξει την απαλλαγή [21], ο κοινοτικός νομοθέτης ορίζει ρητώς ότι το κράτος αυτό μπορεί να τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά [22].

53. Το ανωτέρω συμπέρασμα ενισχύεται από το γεγονός ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, στο άρθρο 7, παράγραφος 1, όπου προσδιορίζει αρνητικά την έννοια «παρακράτηση στην πηγή», ορίζει ότι ο όρος αυτός, όπως χρησιμοποιείται στην οδηγία, δεν περιλαμβάνει την «προκαταβολή» του φόρου επί των εταιρειών στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρία.

54. Επιπλέον, ο κατ' αποκοπή φόρος που προβλέπει ο CIMSISD στα άρθρα 182 και 184 χαρακτηρίζεται από: i) τον τρόπο είσπραξής του που πραγματοποιείται με

18 — Σήμερα, κατά τα προεκτεθέντα, ο συντελεστής αυτός είναι 10 %.

19 — Σε αυτό το συμπέρασμα καταλήγουν, λόγου χάριν, οι Francisco de Sousa da Câmara, «O regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de diferentes estados membros da Comunidade Europeia. Comentário à Directiva 90/435/CEE», στην επιθεώρηση «Fisco», αριθ. 43-44, Ιούνιος 1992 (σ. 40-58), σ. 51 επ., και Alberto Xavier, «Direito Tributário Internacional. Tributação das operaçoes internacionais», Coimbra, Almedina, 1993 (xxv και 584 σ.), σ. 380.

20 — Υπενθυμίζω ότι θα πρέπει, επιπλέον, μια εταιρία να έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που απαριθμούνται στο παράρτημα και να έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό.

21 — Άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας.

22 — Άρθρο 4, παράγραφος 1, δεύτερη περίπτωση, πρώτη φράση και τέταρτη αιτιολογική σκέψη, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας.

αφαίρεση, με παρακράτηση στην πηγή, και ii) από την πρακτική αποτελεσματικότητά του· πρόκειται για επιβάρυνση με συντελεστή 5 % της αμοιβής που εισπράττονται λόγω κατοχής ορισμένων τίτλων, όπως τονίζει η Επιτροπή στο σημείο 28 των γραπτών παρατηρήσεών της.

55. Γι' αυτόν τον λόγο πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον η συγκεκριμένη επιβάρυνση, που έχει σταθερό συντελεστή 5 % επί των διανεμομένων κερδών [23], συνιστά απαγορευόμενη παρακράτηση φόρου στην πηγή. Κατά πόσον δηλαδή με την επιβάρυνση, αυτή προστιθέμενη στην παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών, που κατά παρέκκλιση επιτρέπεται στην Πορτογαλική Δημοκρατία, η οποία παρέκκλιση, υπενθυμίζω, ως εξαίρεση, πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, υπερβαίνεται το όριο που έχει θεσπίσει η οδηγία.

56. Παρατηρούμε λοιπόν ότι ο ISD και ο IRC έχουν σωρευτικό αποτέλεσμα, με συνέπεια τα ανώτατα όρια που καθορίζει, προσωρινά, κατ' εξαίρεση, για την Πορτογαλική Δημοκρατία η οδηγία για την παρακράτηση φόρου στην πηγή επί του διανεμομένου μερίσματος από θυγατρική στη μητρική της εταιρία να υπερβαίνουν το επιτρεπόμενο 15 % (πριν από την 1η Ιανουαρίου 1997) και το 10 % (πριν από την 1η Ιανουαρίου 2000).

57. Δεδομένου ότι ο γενεσιουργός λόγος του φόρου επί των κληρονομιών και δωρεών (ISD) είναι η παροχή εισοδήματος των τίτλων (το διανεμόμενο μέρισμα των μετοχών), η βάση υπολογισμού του είναι η ίδια η απόδοση των τίτλων και ο τρόπος είσπραξης είναι η παρακράτηση στην πηγή, θεωρώ ότι ο ISD δεν διαφοροποιείται ουσιαστικά αλλά μόνο κατ' όνομα από την επιτρεπόμενη με βάση την οδηγία στην Πορτογαλική Δημοκρατία φορολογική επιβάρυνση επί των διανεμόμενων κερδών.

58. Δηλαδή, ο ISD, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού του στο πορτογαλικό δίκαιο ως φόρου επί των κληρονομιών και δωρεών [24], υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου και μόνον θεωρούμενος, αποτελεί πραγματικό φόρο επί του εισοδήματος, επί του διανεμομένου μερίσματος, που εισπράττεται παράλληλα με τον φόρο επί των εταιριών (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas) που προβλέπει ο CIRC, επί του οποίου άλλωστε εφαρμόζεται η παρέκκλιση που προβλέφθηκε για την Πορτογαλία από το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας.

59. Το γεγονός ότι ο ISD προβλέπεται από τον CIMSISD, που διέπει τη φορολογική επιβάρυνση των κληρονομιών και δωρεών δεν αποτελεί σημαντικό στοιχείο για τον από απόψεως κοινοτικού δικαίου χαρακτηρισμό του επίμαχου φόρου ως παρακράτηση στην

23 — Η Επιτροπή τονίζει (σημείο 27 των γραπτών παρατηρήσεών της) ότι ο κατ' αποκοπή φόρος έχει συντελεστή 5 % επί του εισοδήματος εκ των τίτλων και όχι κυμαινόμενο συντελεστή, που προβλέπει το άρθρο 41 του κώδικα (CIMSISD), που εξαρτάται από τον καθορισμό της αξίας των πραγματοποιηθεισών μεταβιβάσεων.

24 — Τόσο η Επιτροπή όσο και η Epson αναπτύσσουν διεξοδικά τη θεωρητική διχογνωμία που υφίσταται στο πορτογαλικό δίκαιο σχετικά με τον φόρο αυτό, αν δηλαδή συνιστά φόρο επί του εισοδήματος ή φόρο επί των κληρονομιών και δωρεών, δεδομένου ότι εισπράττεται ανεξάρτητα από μεταβίβαση inter vivos ή mortis causa. Για το όλο ζήτημα, βλ., ενδεικτικά, F. de Sousa da Câmara, ιδίως σ. 51 επ., A. Xavier, σ. 378 επ. Πρβλ. επίσης την αυστηρή κριτική του ισχύοντος στην Πορτογαλία συστήματος στην οποία προβαίνει η Ana Paula Dourado, «O princípio de Direito Comunitário da não-discriminação na tributação sobre o rendimento em Portugal», εισήγηση στο 1ο Διεθνές Συνέδριο Φορολογικού Δικαίου, που έγινε στο Πανεπιστήμιο Fernando Pessoa του Πόρτο, στις 22 και 23 Μαΐου 1997, που δημοσιεύθηκε στην EC Tax Review, 1997, τεύχος 1, σ. 10-17.

πηγή που εισπράττεται σωρευτικά με τον φόρο επί των εταιριών που προβλέπει ο CIRC. Τόσο ο IRC όσο και ο ISD έχουν ως κοινή φορολογική βάση το διανεμόμενο μέρισμα και εισπράττονται με παρακράτηση στην πηγή.

60. Συνεπώς, ο χαρακτηρισμός του ISD ως «φόρου λόγω δωρεάν μεταβιβάσεως» των μετοχών εταιριών εχουσών την έδρα τους στην Πορτογαλία δεν θα μπορούσε να μεταβάλει το γεγονός ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι το μέρισμα ή όποια άλλα εισοδήματα εκ κινητών αξιών που παρέχονται στους κατόχους των ενλόγω τίτλων, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε μεταβίβαση [25] και ότι ο κάτοχος των τίτλων αυτών πληρώνει τον ενλόγω φόρο, όπως ορθώς συμπεραίνει η Επιτροπή στο σημείο 36 των γραπτών παρατηρήσεών της.

61. Ενόψει των ανωτέρω, θεωρώ ότι η επιβολή του ISD δεν συμβιβάζεται με την επίτευξη των στόχων της οδηγίας. Πράγματι, η διατήρηση της φορολόγησης των μερισμάτων με βάση τον CIMSISD στερεί το άρθρο 5, παράγραφος 1, της πρακτικής αποτελεσματικότητάς του, με αποτέλεσμα τα εισοδήματα των εταιριών που κατ' αρχήν απαλλάσσονται της παρακράτησης στην πηγή δυνάμει αυτής της διάταξης δεν θα απαλλάσσονται στην Πορτογαλία.

62. Δηλαδή, οι σκοποί της οδηγίας θα διακυβεύονταν αν η Πορτογαλική Δημοκρατία είχε κάθε ευχέρεια να διατηρεί τις φορολογικές επιβαρύνσεις που ενώ συνιστούν παρακράτηση φόρου στην πηγή, θα τις χαρακτήριζε διαφορετικά με σκοπό να παρακάμψει τις απαγορευτικές διατάξεις της οδηγίας [26], ή καλυπτόμενη από ήδη δοθέντα χαρακτηρισμό, αφού η εθνική ρύθμιση είναι προγενέστερη της οδηγίας, θα κατέληγε ουσιαστικά στο ίδιο αποτέλεσμα.

63. Επιπλέον, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, που είναι αναγκαία για την πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς, μπορεί να τεθεί επίσης σε κίνδυνο, αφού η Πορτογαλία υπερβαίνει τα όρια της κατ' εξαίρεση επιβάρυνσης που της χορηγήθηκε για δημοσιονομικούς λόγους και για περιορισμένο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας.

64. Έτσι, η διατήρηση στην πορτογαλική έννομη τάξη του ISD ή άλλου φόρου επί των διανεμομένων κερδών, ανεξάρτητα από την ονομασία του, που παρακρατείται στην πηγή θα μπορούσε να λειτουργήσει ως ρωγμή στο προστατευτικό οικοδόμημα της οδηγίας, αφού η Πορτογαλική Δημοκρατία θα μπορούσε να διατηρήσει τη συνολική φορολόγηση επί των διανεμομένων κερδών, αυξάνοντας κατά το δοκούν τον συντελεστή της παρακράτησης στην πηγή του κατ' αποκο-

25 — Βλ. A. Xavier, op. cit., σ. 123 και F. de Sousa da Câmara, op. cit., σ. 51 επ.

26 — Άλλωστε, στην υπόθεση C-188/95, Fantask [απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997 (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 26)], στην οποία ζητείτο από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει διατάξεις της οδηγίας 69/335, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί συγκεντρώσεων κεφαλαίων, το Δικαστήριο έκρινε ότι «οι σκοποί της οδηγίας θα διακυβεύονταν αν τα κράτη μέλη είχαν κάθε ευχέρεια να διατηρούν τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά προς το τέλος εισφοράς αφού αυτά τα ίδια τις χαρακτηρίζουν ως τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα. Επομένως, η ερμηνεία των επιδίκων όρων στη γενική τους έννοια δεν μπορεί να αφεθεί στη διακριτική εξουσία κάθε κράτους μέλους» βλ. και την απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas (Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 14).

πήν υπολογιζόμενου ISD, ή κάθε άλλου εισπραττόμενου φόρου με την ίδια διαδικασία, εκφεύγοντας, όμως, από την απαγόρευση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, αφού σύμφωνα με το γράμμα του δεν θα χαρακτηριζόταν ως φόρος επί του εισοδήματος.

65. Η εθνική ρύθμιση δρα κατ' αυτόν τον τρόπο ανασταλτικά για την ευρύτερη δυνατή συνεργασία μεταξύ εταιριών που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη, και τούτο αντίκειται στο στόχο της οδηγίας να διευκολύνει τη δημιουργία ομίλων εταιριών σε κοινοτική κλίμακα, όπως έχει κρίνει και το Δικαστήριο [27]. Με την επιπλέον φορολόγηση κατά 5 % των διανεμομένων μερισμάτων, η Πορτογαλία ουσιαστικά επιβάλλει ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, που απορρέουν από τις εθνικές διατάξεις, που θέτει σε κίνδυνο τον επιδιωκόμενο στόχο, δηλαδή τη διευκόλυνση των συνενώσεων εταιριών σε κοινοτική κλίμακα των επιχειρήσεων, υπό πραγματικές συνθήκες εσωτερικής αγοράς, ενισχύοντας την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς [28].

66. Όσον αφορά τους ισχυρισμούς της Πορτογαλικής Κυβέρνησης σχετικά με δήλωση του Συμβουλίου και της Επιτροπής που καταδεικνύει ότι ο φόρος κληρονομών και δωρεών δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, νομίζω ότι δεν αρκούν για να μεταβληθεί το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα, ότι η συγκεκριμένη εφαρμογή του φόρου κληρονομών και δωρεών καταλαμβάνεται από την απαγόρευση της οδηγίας. Πράγματι, τα επιχειρήματα που προέβαλε η εν λόγω Κυβέρνηση, προκειμένου να αποδείξει πως θεωρούσε ότι ίσχυε υπέρ αυτής ουσιαστικά περαιτέρω παρέκκλιση, από εκείνη που επιτρέπει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας, πράγμα που, πρακτικά, σήμαινε ότι της επέτρεπε να εφαρμόζει συντελεστές διαφορετικούς απ' αυτούς που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας, δεν μπορούν να ασκήσουν επιρροή. Διότι, κατά πάγια νομολογία, «οι δηλώσεις που καταχωρίζονται σε πρακτικά του Συμβουλίου κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες που καταλήγουν στην έκδοση μιας οδηγίας δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την ερμηνεία της όταν το περιεχόμενο της δηλώσεως ουδόλως απαντάται στο κείμενο της επίμαχης διατάξεως και, υπό την έννοια αυτή, στερείται νομικής σημασίας» [29]. Δηλαδή, το περιεχόμενο και οι έννομες συνέπειες των πράξεων των κοινοτικών οργάνων καθορίζονται πρωτίστως από το γράμμα τους, έτσι ώστε η ισχύς τους και η έκταση του πεδίου εφαρμογής τους δεν μπορεί να υπαχθεί σε περιορισμούς προερχομένους από επιφυλάξεις ή δηλώσεις διατυπούμενες στο στάδιο των σχετικών προπαρασκευαστικών εργασιών [30].

27 — Βλ. την απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit International, που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 2 (σκέψη 22).

28 — Βλ. την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας.

29 — Βλ., ενδεικτικά, τις ήδη μνημονευθείσες στις υποσημειώσεις 16 και 2 αντίστοιχα αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 1996, Bautiaa (σκέψη 51) και της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit (σκέψη 29) και τις αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-292/89, Antonissen (Συλλογή 1991, σ. I-745, σκέψη 18), της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 429/85, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 843, σκέψη 9)· της 15ης Απριλίου 1986, 237/84, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1986, σ. 1247, σκέψη 17)· της 30ής Ιανουαρίου 1985, 143/83, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1985, σ. 427, σκέψεις 12 και 13)· της 18ης Φεβρουαρίου 1970, 38/69, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 247, σκέψη 12).

30 — Βλ. το σημείο 43 των προτάσεών μου στην υπόθεση Bautiaa, που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 16. Υπενθυμίζω ότι στην υπόθεση εκείνη, είχε τεθεί ζήτημα κατά πόσον η Γαλλική Κυβέρνηση μπορούσε να επικαλεσθεί δήλωση προς το Συμβούλιο από την οποία προέκυπτε ότι είχε εξασφαλισθεί, παρά το γράμμα του τελικού κειμένου της οδηγίας 69/335, ειδικό καθεστώς για τον επίμαχο στην περίπτωση αυτή γαλλικό φόρο καταχωρίσεως επί των εισφορών κεφαλαίων οι οποίες καταβάλλονται στο πλαίσιο συγχωνεύσεων. Το Δικαστήριο έκρινε (σκέψη 51) ότι η Γαλλική Κυβέρνηση δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με την τυχόν καταχώριση της μνημονευθείσας δηλώσεως στα πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου. Δηλαδή, η δήλωση που επικαλείτο η Γαλλική Κυβέρνηση δεν ήταν δυνατό να θεωρηθεί στοιχείο ικανό να προκαλέσει ευλόγως την εντύπωση ότι είχε εξασφαλισθεί, παρά το γράμμα του τελικού κειμένου της οδηγίας 69/335, ειδικό καθεστώς για τον επίμαχο φόρο.

V — Πρόταση

67. Ενόψει των ανωτέρω, θεωρώ ότι πρέπει να δοθεί στο Supremo Tribunal Administrativo η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 5, παράγραφος 4, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι τα όρια των 15 % και 10 % της παρέκκλισης που χορηγήθηκε στην Πορτογαλία συμπεριλαμβάνουν έναν φόρο, ο οποίος, αν και χαρακτηρίζεται ως φόρος επί των κληρονομιών και δωρεών, επιβάλλεται σε περιπτώσεις όπως αυτή της κυρίας δίκης.»