

Πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στον τομέα της άμεσης φορολογίας¹

ΣΤΑΥΡΟΥΛΑΣ ΜΑΡΟΥΣΑΚΗ, Δικηγόρου, DEA Droit fiscal Panthéon – Sorbonne (Paris I)

Οι πρόσφατες αποφάσεις του ΔΕΚ Ν (C-470/2004) και Kerckhaert – Morres (C-513/2004), η αιτιολογημένη γνώμη που απέστειλε η Επιτροπή στην Εθιλάδα σχετικά με την άρση των διακρίσεων όσον αφορά στη φορολόγηση μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης σε συνδυασμό με τις ποθητάριθμες εκκρεμείς ενώπιον του ΔΕΚ υποθέσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας φέρνουν για μια ακόμη φορά στο προσκήνιο τις επιδράσεις του κοινοτικού δικαίου στην εθνική φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών. Αντικείμενο της παρούσας μελέτης είναι αφ' ενός οι φορολογικές επιπτώσεις σε περίπτωση αλληλαγής της φορολογικής κατοικίας και αφ' ετέρου η φορολογία των μερισμάτων.

Στις 7 Σεπτεμβρίου 2006 το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εξέδωσε την απόφαση του στην υπόθεση Ν (C-470/2004),² που αφορούσε τον ολλανδικό φόρο αποδημίας (exit tax), το σκεπτικό της οποίας δημιουργεί εύλογα ερωτήματα. Στις 17 Οκτωβρίου 2006 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε επισήμως από την Ελλάδα να θέσει τέρμα στις διακρίσεις όσον αφορά στη φορολόγηση μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης,^{3,4} ενώ στις 14 Νοεμβρίου 2006 εξεδόθη η απόφαση Kerckhaert – Morres (C-513/2004), που αφορούσε τον βέλγικο φόρο μερισμάτων όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο, και στις 12 Δεκεμβρίου 2006 η απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/2004) που έκρινε το συμβατό με το κοινοτικό δίκαιο του αγγλικού φόρου μερισμάτων όταν δικαιούχος είναι αγγλικό νομικό πρόσωπο. Οι πρόσφατες αυτές αποφάσεις σε συνδυασμό με τις πολυάριθμες εκκρεμείς ενώπιον του ΔΕΚ υποθέσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας φέρνουν για μια ακόμη φορά στο προσκήνιο τις επιδράσεις του κοινοτικού δικαίου στην εθνική φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών. Μολονότι η νομολογία του ΔΕΚ άπτεται διαφόρων θεμάτων της άμεσης φορολογίας, εξ αφορμής των τελευταίων αυτών εξελίξεων, θα επιχειρήσουμε να ασχοληθούμε αφ' ενός με τις φορολογικές επιπτώσεις σε περίπτωση αλλαγής της φορολογικής κατοικίας και αφ' ετέρου με την φορολογία των μερισμάτων.

A. Αλληλαγή φορολογικής κατοικίας και φορολογία εισοδήματος

Η υπόθεση Ν, αφορούσε τον ολλανδικό φόρο αποδημίας (exit tax).⁵ Το επίδικο ολλανδικό νομικό πλαίσιο παρουσίαζε μεγάλες ομοιότητες με το γαλλικό που είχε κριθεί στην απόφαση C-9/2002, Hughes de Lasteyrie du Saillant, της 1ης Μαρτίου 2004 και αφορούσε τον γαλλικό exit tax. Ωστόσο, μολονότι το Δικαστήριο κατέληξε στην αντίθεση του εν λόγω φόρου με το κοινοτικό δίκαιο, το σκεπτικό των δύο αποφάσεων διαφέρει ουσιωδώς. Πριν επιχειρήσουμε να αναλύσουμε τις δύο αυτές αποφάσεις θα αναφερθούμε εν συντομία στο νομικό πλαίσιο της κάθε υπόθεσης και στο σκεπτικό του Δικαστηρίου.

1. Απόφαση de Lasteyrie du Saillant (C-9/2002)

1.1. Το γαλλικό νομικό πλαίσιο

Η γαλλική διάταξη προέβλεπε την άμεση υπαγωγή των φορολογουμένων που προτίθενται να μεταφέρουν εκτός Γαλλίας τη φορολογική τους κατοικία σε φόρο επί των υπεραξιών των εταιρικών δικαιωμάτων (μετοχών κ.λπ.) που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί (λανθάνουσες υπεραξίες) και πού δεν θα φορολογούνταν αν οι εν λόγω φορολογούμενοι εξακολουθούσαν να κατοικούν στη Γαλλία.

Εντούτοις, ήταν δυνατή η αναστολή καταβολής του φόρου μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση, εξαγορά, επιστροφή ή ακύρωση των οικείων εταιρικών δικαιωμάτων. Προϋπόθεση για την χορήγηση της αναστολής ήταν ο φορολογούμενος να

1. Ευχαριστώ θερμά τον συνάδελφο κ. Κώστα Καρφή για την πολύτιμη βοήθειά του και τις καίριες παρατηρήσεις του κατά τη συγγραφή του παρόντος.
2. Το πλήρες κείμενο όλων των αποφάσεων καθώς και των προτάσεων των Γενικών Εισαγγελέων που αναφέρονται στο παρόν είναι διαθέσιμο σε ηλεκτρονική μορφή στην ιστοσελίδα του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων <http://curia.europa.eu/>
3. Βρυξέλλες, 17 Οκτωβρίου 2006 (IP/06/1410). Τα δελτία τύπου σχετικά με τις διαδικασίες παράβασης στον τομέα της φορολογίας ή των τελωνείων βρίσκονται στην ακόλουθη ιστοσελίδα: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/index_en.htm
4. Βλ. σχετικά και Ν. Μπάργμας, Η Ελλάδα και πάλι στο στόχαστρο της Επιτροπής (ένα πρώτο σχόλιο), ΔΕΕ 10/2006, σελ. 1084.
5. Με τον όρο exit tax, που μεταφράζεται στα ελληνικά ως φόρος αποδημίας, χαρακτηρίζεται το φορολογικό καθεστώς που ισχύει σε αρκετές χώρες, σύμφωνα με το οποίο σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας φυσικού προσώπου σε άλλο κράτος, ο φορολογούμενος πρέπει να καταβάλλει φόρο εισοδήματος για τα περιουσιακά στοιχεία (όλα ή ορισμένα από αυτά που καθορίζονται στο νόμο) και ειδικότερα επί της θεωρητικής τεκμαρτής υπεραξίας που θα προέκυπε αν τα είχε μεταβιβάσει κατά το χρόνο αποδημίας. Η ρύθμιση αυτή ισχύει ιδίως σε χώρες στις οποίες τα κέρδη από την πώληση ακινήτων ή/και μετοχών φορολογούνται όταν αποκτώνται από κατοίκους της χώρας ενώ απαλλάσσονται ή υπόκεινται σε σημαντικά χαμηλότερη φορολογία όταν αποκτώνται από μη κατοίκους.

δηλώσει το ποσό της διαπιστωθείσας υπεραξίας, να ζητήσει να τύχει της αναστολής, να ορίσει εκπρόσωπο εγκατεστημένο στη Γαλλία και να συστήσει εγγύηση διασφαλίζουσα την απαίτηση του Δημοσίου πριν την αναχώρησή του.

Σε περίπτωση μεταβίβασης των τίτλων, ο φόρος επί των υπεραξιών που ενδεχομένως καταβλήθηκε από τον ενδιαφερόμενο δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους υποδοχής αφαιρούνταν από το οφειλόμενο στη Γαλλία ποσό του εν λόγω φόρου. Εξάλλου, οι ζημιές που διαπιστώνονται μετά την αναχώρηση του φορολογουμένου από τη Γαλλία συνεπαγόταν την κατά το ποσό αυτό απαλλαγή από τον φόρο. Ομοίως οι υπεραξίες που πραγματοποιούνταν μετά την αναχώρηση του φορολογουμένου εξαιρούνταν από τη βάση υπολογισμού του οφειλόμενου στη Γαλλία φόρου.

Επιπλέον, μετά την πάροδο πέντε ετών από την ημερομηνία εκπατισμού ο φορολογούμενος απαλλασσόταν από κάθε φορολογική υποχρέωση έναντι των γαλλικών αρχών εάν δεν είχε στο μεταξύ μεταβιβάσει τους οικείους τίτλους.

1.2. Η διαφορά της κύριας δίκης

Ο H. de Lasteyrie μετοίκνησε από τη Γαλλία στο Βέλγιο στις 12 Σεπτεμβρίου 1998. Κατά την ημερομηνία αναχωρήσεώς του κατείχε τίτλους εταιρίας εγκατεστημένης στη Γαλλία των οποίων η τρέχουσα αξία ήταν ανώτερη της τιμής αγοράς τους με συνέπεια ο H. de Lasteyrie να υπαχθεί σε φόρο επί των υπεραξιών.

1.3. Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Σύμφωνα με τις σκέψεις 46 και 47 του Δικαστηρίου, ο φορολογούμενος, ο οποίος, στο πλαίσιο άσκησης του δικαιώματος που του χορηγείται δυνάμει του άρθρου 52 (νυν άρθρο 43)⁶ της Συνθήκης, επιθυμεί να μεταφέρει εκτός γαλλικού εδάφους την κατοικία του, υπόκειται σε δυσμενή μεταχείριση σε σχέση με αυτόν που εξακολουθεί να κατοικεί στη Γαλλία.

Ο εν λόγω φορολογούμενος υποχρεούται, εκ του γεγονότος και μόνον της μεταφοράς εκτός Γαλλίας της κατοικίας του, στην καταβολή φόρου επί εισοδήματος που δεν έχει ακόμη πράγματι αποκτηθεί και το οποίο δεν έχει στην κατοχή του, ενώ, εάν εξακολουθούσε να κατοικεί στη Γαλλία, οι υπεραξίες θα φορολογούνταν μόνον εφόσον και κατά το μέτρο που θα είχαν πράγματι αποκτηθεί. Η διακριτική αυτή μεταχείριση ως προς τη φορολόγηση των υπεραξιών, ικανή να επηρεάσει σημαντικά την περιουσία του φορολογουμένου που επιθυμεί να μεταφέρει εκτός Γαλλίας την κατοικία του, είναι σε θέση να αποτρέψει τον φορολογούμενο από το να προβεί στη μεταφορά αυτή. Το αυτό συμπέρασμα προκύπτει από την εξέταση των λεπτομερειών εφαρμογής του εν λόγω μέτρου. Πράγματι, μολονότι, είναι δυνατό να χορηγηθεί αναστολή καταβολής του φόρου, τούτη δεν χορηγείται αυτομάτως αλλά υπόκειται σε αυστηρές προϋποθέσεις μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η σύσταση εγγυήσεων. Οι εγγυήσεις αυτές έχουν περιοριστικό αποτέλεσμα, στο μέτρο που στερούν τον φορολογούμενο από την αξιοποίηση της κατατεθείσας ως εγγυήσεως περιουσίας.

Στη συνέχεια το Δικαστήριο εξέτασε αν το εν λόγω μέτρο μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος καθώς και αν η εφαρμογή του εν λόγω μέτρου είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο. Οι λόγοι που εξετάστηκαν και απορρίφθηκαν στο σύνολό τους ήταν ο σκοπός προλήψεως της φοροαποφυγής, η μείωση των φορολογικών εσόδων, η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του γαλλικού φορολογικού συστήματος καθώς και η κατανομή μεταξύ των κρατών μελών της εξουσίας επιβολής φόρων.

2. Απόφαση N (C-470/2004)

2.1. Το ολλανδικό νομικό πλαίσιο

Το ολλανδικό φορολογικό δίκαιο προέβλεπε τη φορολόγηση των υπεραξιών εταιρικών δικαιωμάτων, οι οποίες δεν έχουν ακόμα πραγματοποιηθεί, και της οποίας τη γενεσιουργό αιτία αποτελούσε η μεταφορά στην αλλοδαπή της κατοικίας του φορολογουμένου. Επιπλέον κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης προβλεπόταν η αναβολή πληρωμής του εν λόγω φόρου επί δέκα έτη υπό την προϋπόθεση ότι έχει συσταθεί επαρκής ασφάλεια. Ωστόσο οι επελθούσες μετά την αποδημία υποτιμήσεις της αξίας των μερίδων εταιρικού κεφαλαίου δεν θεωρούνταν ότι επέφεραν μείωση του οφειλόμενου φόρου.

2.2. Η διαφορά της κύριας δίκης

Στις 22 Ιανουαρίου 1997 ο N μετέφερε την κατοικία του από τις Κάτω Χώρες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας του ο N ήταν ο μοναδικός μέτοχος τριών εταιριών περιορισμένης ευθύνης του ολλανδικού δικαίου. Οι ολλανδικές φορολογικές αρχές προέβησαν στην έκδοση πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος επί της υπεραξίας των μετοχών που κατείχε και του χορήγησαν αναβολή μετά από τη σύσταση ασφάλειας εκ μέρους του.

2.3. Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Καταρχάς το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι κοινοτικός υπήκοος, ο οποίος κατοικεί κατόπιν μεταφοράς της κατοικίας του σε ένα κράτος μέλος και κατέχει το σύνολο των εταιρικών μερίδων εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 43 (πρώην 52) της Συνθήκης (ελευθερία εγκατάστασης).

Το Δικαστήριο επισημαίνοντας ότι το υπό κρίση σύστημα είναι παρόμοιο με το γαλλικό επαναλαμβάνει τις προπαρατεθείσες σκέψεις 46 και 47 της απόφασης de Lasteyrie. Επιπλέον λαμβάνοντας υπόψη ότι οι επελθούσες μετά την αποδημία υποτιμήσεις της αξίας των μερίδων εταιρικού κεφαλαίου δεν επέφεραν μείωση του φόρου κατά τον χρόνο

6. Το άρθρο 43 της Συνθήκης (πρώην 52) κατοχυρώνει την ελευθερία εγκατάστασης των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους.

μιας μεταγενέστερης μεταβίβασης αυτών των τίτλων καθώς και ότι η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης συνιστά πρόσθετη διατύπωση διαπιστώνει ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς δύναται να παρεμποδίσει την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης.

Στη συνέχεια εξετάζοντας αν, μολαταύτα, η εν λόγω ρύθμιση επιτρέπεται υπό την προϋπόθεση ότι επιδιώκει σκοπό γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλη για την επίτευξη του σκοπού αυτού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο κατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού αυτού, είναι κατάλληλη για την επίτευξη του σκοπού αυτού, το οποίο σύστημα εξαρτά τη χορήγηση αναβολής πληρωμής του φόρου αυτού από τη σύσταση ασφάλειας και δεν λαμβάνει πλήρως υπόψη τις υποτιμήσεις της αξίας που ενδέχεται να προκύψουν μετά τη μεταφορά της κατοικίας του ενδιαφερομένου και δεν είχαν ληφθεί υπόψη στο κράτος υποδοχής.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι, μετά την έκδοση της απόφασης de Lasteyrie, η υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας προκειμένου να χορηγηθεί η αναβολή φορολόγησης των λανθανουσών υπεραξιών καταργήθηκε και η συσταθείσα από τον Ν ασφάλεια θεωρήθηκε αρθείσα. Ωστόσο το Δικαστήριο έκρινε ότι ενδεχόμενο εμπόδιο που ανακύπτει από τη σύσταση ασφάλειας που ζητείται κατά παράβαση του κοινωνικού δικαίου δεν μπορεί να αρθεί αναδρομικά απλώς με την ελευθέρωση της ασφάλειας αυτής.

3. Η αρχή της εδαφικότητας ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος

Από την περίληψη των δύο αυτών αποφάσεων εμφανίζεται μια αλλαγή στην αιτιολογία του Δικαστηρίου.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου και στις δύο υποθέσεις περιλαμβάνει τρία ερωτήματα:

• Το επίδικο μέτρο είναι ικανό να περιορίσει την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης;

• Ο εν λόγω περιορισμός μπορεί να αιτιολογηθεί αντικειμενικά από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος;

• Η εφαρμογή του εν λόγω μέτρου είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (αρχή της αναλογικότητας);

Στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ήταν εύκολη: η γαλλική και η ολλανδική ρύθμιση είναι ικανές να παρεμποδίσουν την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης.

Ωστόσο προβλήματα παρουσιάζει η απάντηση του Δικαστηρίου στο δεύτερο ερώτημα.

Πιο συγκεκριμένα, στην απόφαση de Lasteyrie, το Δικαστήριο απέρριψε όλους τους προβαλλόμενους δικαιολογητικούς λόγους και έκρινε ότι το άρθρο 52 (νυν 43) της Συνθήκης απαγο-

ρεύει σε ένα κράτος μέλος να προβλέπει, για την αποτροπή του κινδύνου φοροαποφυγής σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εκτός Γαλλίας ενός φορολογούμενου, έναν μηχανισμό φορολογήσεως των λανθανουσών υπεραξιών.

Αντίθετα, στην απόφαση Ν, το Δικαστήριο δεν κρίνει αντίθετο στο άρθρο 43 της Συνθήκης τον μηχανισμό φορολογήσεως των λανθανουσών υπεραξιών αλλά τις λεπτομέρειες εφαρμογής της ολλανδικής ρύθμισης.

Σύμφωνα με την αιτιολογία του Δικαστηρίου, η ολλανδική ρύθμιση «επιδιώκει, αφενός μεν, σκοπό γενικού συμφέροντος, αφετέρου δε, είναι κατάλληλη για να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού αυτού»,⁷ δεδομένου ότι επιδιώκει να διασφαλίσει μια κατανομή, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, της εξουσίας φορολογήσεως των υπεραξιών των εταιρικών δικαιωμάτων μεταξύ των κρατών μελών.

Αφήνοντας κατά μέρος τις λεπτομέρειες των δύο αποφάσεων διαπιστώνουμε καταρχήν ότι, σύμφωνα με την αιτιολογία του Δικαστηρίου, ένα μέτρο κρίνεται απαγορευμένο όταν σκοπός του είναι η αποτροπή της φοροαποφυγής (de Lasteyrie) ενώ ένα παρόμοιο μέτρο με σκοπό την διασφάλιση της κατανομής, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, επιδιώκει ένα σκοπό γενικού συμφέροντος και είναι κατάλληλο για να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού αυτού (Ν).

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι και στην υπόθεση de Lasteyrie η Γερμανική Κυβέρνηση είχε αναπτύξει επιχειρηματολογία σύμφωνα με την οποία έπρεπε να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το επίμαχο φορολογικό σύστημα αποτελεί συγχρόνως ρύθμιση κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ του κράτους αναχωρήσεως και του κράτους προορισμού. Η επίμαχη διάταξη είχε ως σκοπό τη διασφάλιση της καταβολής του φόρου για υπεραξίες που προέκυψαν μέχρι του χρονικού σημείου της αναχωρήσεως του φορολογούμενου. Το δικαίωμα του κράτους αναχωρήσεως να τις φορολογεί απορρέει από το γεγονός ότι οι υπεραξίες αυτές γεννώνται συνήθως από τη δραστηριότητα της εταιρίας στο κράτος αναχωρήσεως.

Εντούτοις το Δικαστήριο, ακολουθώντας τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Mischo,⁸ έκρινε ότι «η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά ούτε την κατανομή μεταξύ των κρατών μελών της εξουσίας επιβολής φόρων ούτε την εξουσία των γαλλικών αρχών να επιβάλουν φόρο επί των λανθανουσών υπεραξιών προς αντιμετώπιση των περιπτώσεων δόσης μεταφοράς κατοικίας, αλλά το ζήτημα του συμβατού των θεσπισθέντων προς τον σκοπό αυτό μέτρων με τις απαιτήσεις της ελευθερίας εγκαταστάσεως».⁹

Ευλόγως λοιπόν προκύπτει το ερώτημα ποια είναι η ειδοποιός διαφορά των δύο ρυθμίσεων του γαλλικού και του ολλανδικού δικαίου που δικαιολογεί την διαφορετική προ-

7. Σκέψη 47.

8. Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Mischo της 13ης Μαρτίου 2003, Υπόθεση C-9/2002, Hughes de Lasteyrie du Saillant κατά Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

9. Σκέψη 68.

σέγγιση του Δικαστηρίου; Αρκεί η διαφορετική τοποθέτηση της Γενικής Εισαγγελέως Juliane Kokott που υποστηρίζει ότι οι γαλλικές διατάξεις σκοπούσαν, κατά τους ισχυρισμούς της Γαλλικής Κυβερνήσεως, αποκλειστικώς στην αποτροπή της φοροαποφυγής και όχι «γενικώς στη διασφάλιση της φορολογήσεως των υπεραξιών, σε περίπτωση μεταφοράς εκτός Γαλλίας της κατοικίας του φορολογούμενου, καθόσον πρόκειται για τις καταγραφείσες κατά την παραμονή του στη Γαλλία υπεραξίες»,¹⁰

Ένα άλλο σημείο της απόφασης N που αξίζει να σχολιαστεί είναι οι σκέψεις 46 και 47: «Ετσι, τα κέρδη από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων φορολογούνται, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 5, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ περί εισοδήματος και περιουσίας, ειδικότερα, ως είχε το 2005, στο συμβαλλόμενο κράτος κατοικίας του μεταβιβάζοντος. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 96 και 97 των προτάσεών της, οι επίμαχες εθνικές διατάξεις προβίβησαν την είσπραξη του φόρου επί των υπεραξιών που προέκυψαν στις Κάτω Χώρες, του οποίου το ύψος προσδιορίσθηκε κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας του φορολογουμένου και η καταβολή αναβλήθηκε μέχρι την πραγματική μεταβίβαση των τίτλων, σύμφωνα με την αρχή αυτή της εδαφικότητας σε συνδυασμό με μια χρονική παράμετρο, δηλαδή τη διαμονή στην ημεδαπή κατά τη χρονική περίοδο εντός της οποίας προέκυψαν τα φορολογητέα κέρδη. Κατά συνέπεια, το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο επιδιώκει, αφενός μεν, σκοπό γενικού συμφέροντος, αφετέρου δε, είναι κατάλληλο για να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού αυτού».

Ωστόσο, εκ των ανωτέρω δεν προκύπτει σαφώς πως το Δικαστήριο συνδέει το υπόδειγμα της συμβάσεως του ΟΟΣΑ με το συμπέρασμα ότι το επίμαχο μέτρο επιδιώκει σκοπό γενικού συμφέροντος. Για να αντιληφθούμε το σκεπτικό του Δικαστηρίου είναι αναγκαίο να ανατρέξουμε στα σχόλια της Γενικής Εισαγγελέως Juliane Kokott, σύμφωνα με την οποία, οι ολλανδικές διατάξεις επιδιώκουν την ουσιαστική διευκόλυνση της επιβολής των ολλανδικών φόρων με βάση την επιτρεπόμενη κατανομή των φορολογικών εξουσιών που προβλέπεται μεταξύ των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου. Συγκεκριμένα, το άρθρο 13 παρ. 5, της συμβάσεως μεταξύ των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα ότι τα κέρδη από εκποίηση φορολογούνται στο κράτος που είναι εγκατεστημένος ο εκποιών, παρέχει σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη το δικαίωμα να φορολογεί, σύμφωνα με τις φορολογικές του διατάξεις, κέρδη από εκποίηση που πραγματοποιεί πρόσωπο εγκατεστημένο στο άλλο κράτος, το οποίο όμως έχει κατοικήσει κατά τα πέντε πριν από την εκποίηση έτσι στο πρώτο κράτος.

Συνεπώς σύμφωνα με τη Γενική Εισαγγελέα «οι ολλανδικοί κανόνες λαμβάνουν σαφώς ως σημείο αναφοράς για την επιβολή φόρου ένα εδαφικό στοιχείο και το συνδέουν με μια χρονική παράμετρο, δηλαδή τη διαμονή στην ημεδαπή κατά το χρονικό διάστημα εντός του οποίου προέκυψαν τα φορολογητέα κέρδη. Επομένως, ακόμη κι αν ο φόρος καθίσταται

απαιτητός μόνον αφότου ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι πλέον εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες, οι κανόνες περί φορολογίας στην περίπτωση αποδημίας μπορούν παρά ταύτα να εναρμονίζονται προς την αρχή της εδαφικότητας».¹¹

Αν και το επιχείρημα αυτό φαίνεται λογικό εφόσον το εισόδημα φορολογείται στο κράτος στο οποίο προέκυψε, πρέπει να σημειωθεί ότι από το κείμενο της απόφασης αυτό δεν καθίσταται σαφές.

Τέλος, εξετάζοντας αν η επίμαχη ρύθμιση ανταποκρίνεται στην αρχή της αναλογικότητας (τρίτο ερώτημα), το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι ναι μεν η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης συνιστά πρόσθετη διοικητική διατύπωση η οποία όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογη ως προς το θεμιτό σκοπό της κατανομής της φορολογικής εξουσίας, ιδίως προκειμένου να εξαιρεθεί η διπλή φορολογία, αλλά η υποχρέωση συστάσεως ασφαλείας καθώς και η μη λήψη υπόψη των υποτιμήσεων της αξίας που ενδέχεται να προκύψουν μετά την αποδημία υπερβαίνουν το αυστηρά αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας ενός τέτοιου φορολογικού καθεστώτος που βασίζεται στην αρχή της φορολογικής εδαφικότητας.

Προκύπτει ωστόσο το ερώτημα γιατί μια τέτοια αιτιολογία δεν έγινε δεκτή στην απόφαση de Lasteyrie δεδομένου ότι η γαλλική διάταξη προέβλεπε αφενός ότι ο φόρος επί των υπεραξιών που ενδεχομένως καταβλήθηκε από τον ενδιαφερόμενο δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους υποδοχής αφαιρούταν από το οφειλόμενο στη Γαλλία ποσό του εν λόγω φόρου και αφετέρου ότι οι ζημιές που διαπιστώνονταν μετά την αναχώρηση του φορολογουμένου από τη Γαλλία συνεπαγόταν την κατά το ποσό αυτό απαλλαγή από τον φόρο και ομοίως οι υπεραξίες που πραγματοποιούνταν μετά τη βάση υπολογισμού του οφειλόμενου στη Γαλλία φόρου. Με άλλα λόγια η φορολογική υποχρέωση συνδεόταν άμεσα με την αρχή της εδαφικότητας και την κατανομή της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην απόφαση N το Δικαστήριο αναφέρει ότι «το μοναδικό σύστημα που θα μπορούσε να θεωρηθεί, στο πλαίσιο αυτό, αναλογικό σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, θα ήταν ένα σύστημα εισπράξεως του φόρου εισοδήματος από κινητούς τίτλους, το οποίο λαμβάνει πλήρως υπόψη τις υποτιμήσεις της αξίας που ενδέχεται να προκύψουν μετά τη μεταφορά της κατοικίας του οικείου φορολογουμένου, εκτός και αν αυτές οι υποτιμήσεις της αξίας είχαν ήδη ληφθεί υπόψη στο κράτος μέλος υποδοχής».¹²

Ωστόσο, παρόλο ότι η γαλλική ρύθμιση λάμβανε υπόψη τις υποτιμήσεις των αξιών και η Γερμανική Κυβέρνηση είχε προτείνει ως αιτιολογία την κατανομή της εξουσίας φορο-

10. Προτάσεις της Γενικής Εισαγγελέως Juliane Kokott της 30ής Μαρτίου 2006, Υπόθεση C-470/2004, N. Κατά Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, σκέψη 100.

11. Σκέψη 97.

12. Σκέψη 54.

λόγ.
ελευθ.
προφ.
κίας
φορο

Ευλό
θεση
μπορ.
απαγ.
ων υ
σύστα.
ρωμής
ανταπ

Πρόκει
για μια
κρίθικ
κό δίκαι
είναι η
θεωρηθ

Το μόνο
τις δύο
ασφάλει
του φόρο
πόθεση
Συνεπώς
υποτιμίσ
νου είναι
με το κοιν
όπως η κρι
υποχρέωσι
πληρωμής
μηση της φ
της εδαφικ
κρατών μελ

4. Η διάτι του N :

Η παρ. 2 του
από την ένα
φορολογούμ
τερικό ή να με
πάνω από έτο
του που βρίσκ
ριστική περι
υποβάλλει δή
στο συνολικό
νολογία της
του στο εξωτε
της δημόσια
αναγκαία εγγ
συμφέροντα
εφόσον συνα
κής υπηρεσίας

λόγησης μεταξύ των κρατών, το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι η ελευθερία εγκατάστασης απαγορεύει σε ένα κράτος μέλος να προβλέπει σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εκτός Γαλλίας ενός φορολογούμενου, έναν μηχανισμό φορολόγησης των λανθανουσών υπεραξιών.

Ευλόγως λοιπόν συνάγεται το συμπέρασμα ότι αν η ίδια υπόθεση κρινόταν σήμερα ενώπιον του Δικαστηρίου η απόφαση μπορεί να ήταν διαφορετική και συγκεκριμένα να κρινόταν απαγορευμένος όχι ο μηχανισμός φορολόγησης λανθάνουσων υπεραξιών στο σύνολό του αλλά μόνο η προϋπόθεση σύστασης ασφάλειας για τη χορήγηση της αναβολής πληρωμής του φόρου, η οποία θεωρείται δυσανάλογη και δεν ανταποκρίνεται στην αρχή της αναλογικότητας.

Πρόκειται άραγε για μια αλλαγή στη νομολογία του ΔΕΚ ή για μια μεμονωμένη περίπτωση παρόμοιων ρυθμίσεων που κρίθηκαν διαφορετικά; Ο exit tax είναι αντίθετος στο κοινοτικό δίκαιο; Αρκεί η αιτιολογία ότι ο σκοπός της ρύθμισης δεν είναι η πρόληψη ή ο περιορισμός της φοροαποφυγής για να θεωρηθεί συμβατή με την ελευθερία της εγκατάστασης;

Το μόνο ασφαλές συμπέρασμα που μπορεί να συναχθεί από τις δύο αυτές αποφάσεις είναι ότι η προϋπόθεση σύστασης ασφάλειας προκειμένου να χορηγηθεί η αναβολή πληρωμής του φόρου αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο. Ωστόσο η προϋπόθεση αυτή έχει ήδη καταργηθεί στο ολλανδικό δίκαιο. Συνεπώς αν η ολλανδική διάταξη λαμβάνει υπόψη και τις υποπλήψεις της αξίας μετά την αποδημία του φορολογουμένου είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο. Επίσης συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο θα ήταν και μια γαλλική ρύθμιση όπως κριθείσα στην απόφαση de Lasteyrie αν δεν υπήρχε η υποχρέωση σύστασης ασφάλειας για την χορήγηση αναβολής πληρωμής και αναφερόταν ως σκοπός της όχι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής αλλά η κατανομή, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών.

4. Η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 62 του Ν 2238/1994

Η παρ. 2 του άρθρου 62 του Ν 2238/1994 ορίζει: «Αν, πριν από την έναρξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκατασταθεί οριστικά στο εξωτερικό ή να μεταναστεύσει στο εξωτερικό για χρονικό διάστημα πάνω από έτος ή να μεταφέρει στην αλλοδαπή την περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα, θεωρείται ότι πήγε η διαχειριστική περίοδος στην ημερομηνία αυτή και υποχρεούται να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημά του, το οποίο απέκτησε μέχρι τη χρονολογία της αναχώρησής του ή της μεταφοράς της περιουσίας στο εξωτερικό. Σε αυτή την περίπτωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να ζητήσει κάθε ναγκαία εγγύηση, κατά την κρίση του, για να διασφαλίσει τα συμφέροντα του Δημοσίου και ο φορολογούμενος δικαιούται, εφόσον συναινεί και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να διορίσει πρόσωπο φερέγγυο ως αντιπρό-

σωπό του στην Ελλάδα, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του».

Η πρακτική αξία της διάταξης αυτής είναι μικρή εφόσον σπανίως εφαρμόζεται και δεν έχει αποτελέσει ποτέ αντικείμενο ερμηνείας από τα δικαστήρια.

Ωστόσο θα μπορούσαν να επισημανθούν οι ακόλουθες παρατηρήσεις:

Όσον αφορά την φορολόγηση των εισοδημάτων που απέκτησε ο φορολογούμενος στην Ελλάδα μέχρι την ημερομηνία αναχώρησής του, και δεδομένου ότι αντικείμενο της φορολογίας είναι το πράγματι αποκτηθέν εισόδημα, η υποχρέωση αυτή συνάδει με την αρχή της εδαφικότητας, όπως ερμηνεύτηκε από το ΔΕΚ.

Ωστόσο ερωτηματικά δημιουργεί αν η υποχρέωση σύστασης εγγυήσεων και διορισμού αντιπροσώπου συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας όπως έχει διαμορφωθεί από την νομολογία του ΔΕΚ ή αν υπερβαίνει το αυστηρά αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας ενός τέτοιου φορολογικού καθεστώτος που βασίζεται στην αρχή της φορολογικής εδαφικότητας με αποτέλεσμα η ελληνική ρύθμιση να αποτελεί απαγορευμένο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

B. Η φορολογία των μερισμάτων

Δεδομένου ότι οι ελληνικές ρυθμίσεις φορολογίας μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης βρίσκονται στο προσκήνιο μετά την αιτιολογημένη γνώμη που απύθυνε η Επιτροπή προς την Ελλάδα ζητώντας την κατάργηση των διακρίσεων όσον αφορά στη φορολόγηση των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρίες που εισπράττει μέτοχος φυσικό πρόσωπο θα επιχειρήσουμε μια σύντομη παρουσίαση της νομολογίας του Δικαστηρίου που αφορά τη φορολογία των μερισμάτων.

1. Διάκριση «εισερχόμενων» (inbound) και «εξερχόμενων» (outbound) μερισμάτων

Καταρχάς, πρέπει να διακρίνουμε μεταξύ της φορολογικής αντιμετώπισης των μερισμάτων στο κράτος μέλος της πηγής, δηλαδή όταν τα μερίσματα διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος σε μετόχους τους σε άλλο κράτος μέλος (outbound dividends) και στο κράτος μέλος της κατοικίας του εισπράττοντος, δηλαδή όταν κάτοικος ενός κράτους μέλους εισπράττει μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (inbound dividends).

Σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΚ, η διακριτική μεταχείριση των μερισμάτων είναι αντίθετη τόσο με την ελευθερία εγκατάστασης όσο και με την ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων. Όταν η συμμετοχή που έχει υπήκοος κράτους μέλους στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της έχει εφαρμογή το άρθρο 43 της Συνθήκης (ελευθερία

εγκατάστασης). Όταν η συμμετοχή στην εταιρία δεν εξασφαλίζει στον μέτοχο την δυνατότητα να ασκεί επιρροή στις αποφάσεις εφαρμόζεται η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων (άρθρο 56 της Συνθήκης).¹³

Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι σε αντίθεση με την ελευθερία εγκατάστασης, το άρθρο 56 της Συνθήκης (πρώην άρθρο 73B) απαγορεύει οποιονδήποτε περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων και πληρωμών μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν τρεις εκκρεμείς ενώπιον του ΔΕΚ υποθέσεις¹⁴ που αφορούν την διακριτική φορολογική μεταχείριση από το κράτος μέλος της κατοικίας των μερισμάτων που εισπράττουν οι κάτοικοί του από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη.

Το Δικαστήριο σε πλείονες υποθέσεις έχει κρίνει ως απαγορευμένες φορολογικές διακρίσεις που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία των κρατών μελών τόσο στο κράτος της πηγής¹⁵ όσο και στο κράτος της κατοικίας.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η ελληνική νομοθεσία απαλλάσσει από τον φόρο εισοδήματος, στο επίπεδο του μετόχου, τα μερίσματα, ανεξαρτήτως από το αν καταβάλλονται σε ημεδαπή ή αλλοδαπή φορολογικό κάτοικο, θα επικεντρωθούμε στην νομολογία του Δικαστηρίου που έχει κρίνει εθνικές φορολογικές διατάξεις του κράτους μέλους της κατοικίας του εισπράττοντος (inbound dividends).

2. Φορολογία μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο

Ήδη από το 2000, το Δικαστήριο είχε κρίνει στην απόφαση Verkoijen,¹⁶ την οποία επικαλείται ρητά η Επιτροπή στην Ανακοίνωσή της, ότι το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει νομοθετική διάταξη κράτους μέλους που εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος, στον οποίο υπόκεινται τα μερίσματα που διανέμονται σε μετόχους φυσικά πρόσωπα, από την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω μερίσματα διανέμονται από εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο εν λόγω κράτος μέλος.

Η διακριτική φορολογική μεταχείριση από το κράτος μέλος της κατοικίας του φορολογουμένου των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης έχει διπλό περιοριστικό αποτέλεσμα: αφ' ενός αποτρέπει τα πρόσωπα που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στο εν λόγω κράτος από το να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος και αφ' ετέρου εμποδίζει τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη να προσελκύουν κεφάλαια από το πρώτο κράτος.

Σε συνέχεια της απόφασης αυτής, το 2003 η Επιτροπή σε Ανακοίνωσή της¹⁷ σχετικά με την φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων εξετάζει τα διάφορα συστήματα εξάλειψης της διπλής οικονομικής φορολογίας¹⁸ και καταλήγει ρητά ότι τα κράτη μέλη τα οποία απαλλάσσουν τα ημεδαπά μερίσματα προκειμένου να εξαλείψουν την διπλή οικονομι-

κή φορολογία θα πρέπει να επεκτείνουν τη απαλλαγή αυτή και στα «εισερχόμενα μερίσματα» (inbound dividends).

Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έκρινε ως απαγορευμένες από την ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων τις αυστριακές και φινλανδικές διατάξεις, που μεταχειρίζονταν διαφορετικά τα μερίσματα ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης.

Με την απόφαση Lenz της 15ης Ιουλίου 2004 (C-315/2002), το Δικαστήριο έκρινε ότι η αυστριακή ρύθμιση που δίνει τη δυνατότητα μόνο στους πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων στην Αυστρία να επιλέξουν μεταξύ του εξοφλητικού φόρου με συντελεστή 25% και του συνήθους φόρου εισοδήματος με μειωμένο κατά το ήμισυ φορολογικό συντελεστή, τη στιγμή που προβλέπει ότι τα εισοδήματα εκ κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται υποχρεωτικά στον συνήθη φόρο εισοδήματος χωρίς μείωση του συντελεστή, προσκρούει στην ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων.

Ομοίως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση Manninen, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004 (C-319/2002), ότι προσκρούει στο άρθρο 56 της Συνθήκης η φινλανδική ρύθμιση βάσει της οποίας αποκλείεται το δικαίωμα ενός προσώπου που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση σε ένα κράτος μέλος για το ευεργέτημα της πίστωσης φόρου λόγω των μερισμάτων που του καταβάλλουν ανώνυμες εταιρίες, οσάκις οι εταιρίες αυτές δεν είναι εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος.¹⁹

Αντίθετα, στην πρόσφατη απόφαση Kerckhaert – Morres, της 14ης Νοεμβρίου 2006 (C-513/2004), που αφορούσε

13. Βλ. ΔΕΚ, Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/1998, Baars.

14. Σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος σε κάτοικο κράτους μέλους εκκρεμούν ενώπιον του ΔΕΚ: Υπόθεση C-101/2005, Α, Υπόθεση C-102/2005, Α & Β και Υπόθεση C-157/2005, Holböck.

15. Βλ. κυρίως Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/2004, Bouanich, βλ. επίσης εκκρεμείς υποθέσεις Υπόθεση C-374/2004, Class IV of the ACT Group Litigation, Υπόθεση C-170/2005, Denkvit, Υπόθεση C-379/2005, Amurta.

16. ΔΕΚ, Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/1998, Verkoijen.

17. Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή - Φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην Εσωτερική Αγορά /* COM/2003/0810 τελικό */ (52003D0810).

18. Η οικονομική διπλή φορολόγηση προκύπτει όταν το ίδιο εισόδημα φορολογείται δύο φορές σε δύο διαφορετικούς φορολογούμενους. Στην περίπτωση μερισμάτων, είναι δυνατόν να προκύψει οικονομική διπλή φορολόγηση όταν αρχικά η εταιρία υπόκειται σε εταιρικό φόρο και στη συνέχεια ο μέτοχος υπόκειται σε φόρο εισοδήματος επί των διανεμόμενων κερδών, δηλαδή των μερισμάτων. Η διεθνής νομική διπλή φορολόγηση προκύπτει όταν δύο κράτη φορολογούν τον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο εισόδημα. Στην περίπτωση μερισμάτων, διεθνής νομική διπλή φορολόγηση είναι δυνατόν να λάβει χώρα όταν αρχικά παρακρατείται σε ένα κράτος και στη συνέχεια τα μερίσματα που του καταβάλλονται σε ένα κράτος και στη συνέχεια το εισόδημά του φορολογείται σε άλλο κράτος. Στα διανεμόμενα κέρδη εταιριών είναι δυνατόν να επιβάλλεται τόσο οικονομική όσο και νομική διπλή φορολόγηση.

19. Βλ. σχετικά και εκκρεμή Υπόθεση C-292/2004, Meilicke.

τον βελγική νομική με ενιαία μετοχές άλλο, και παρακρατείται στην

Σύμφωνοιες πομματος φεδίκβελφορολογικό δικαίων αρμίντων εξάλειψης Κοινωνική αναγκαία στην κύρια κανονική

3. Φοροπροένομικ

Οι προαναπεριπτώσε πρόσωπο. και στην ημεδαπή ν

Ιδιαίτερο ε Test Claim που αφορά αλλοδαπής κή εταιρία. τα άρθρα 43 μέλος να διναμε την οπρίσματα που εταιρίες και επί των μερ από εταιρίες βλέποντας πφορολογίας μερίσματα φφόρο που κατους εντός τη Το κράτος μέλο (κράτος μέλο φορολογική | φορολογική | προέλευσης | λογητέο εισόδι διακρίσεις με

τον βελγικό φόρο μερισμάτων το ΔΕΚ έκρινε ότι η φορολογική νομοθεσία του Βελγίου, δυνάμει της οποίας πλήττονται με ενιαίο συντελεστή φόρου εισοδήματος τα μερίσματα από μετοχές εγκατεστημένων είτε σε αυτό το κράτος μέλος είτε σε άλλο, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στο άλλο κράτος μέλος φόρου, δεν αντίκειται στην ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων.

Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου οι δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσε να επιφέρει η εφαρμογή ενός συστήματος φορολογίας εισοδήματος, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη βελγικό, απορρέουν από την εκ παραλλήλου άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας από δύο κράτη μέλη. Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό δίκαιο της Κοινότητας και απόκειται στα κράτη μέλη να λάβουν τα αναγκαία μέτρα για την αποφυγή καταστάσεων όπως αυτές στην κύρια δίκη, χρησιμοποιώντας μεταξύ άλλων τα κριτήρια κατανομής που ακολουθούνται στη διεθνή φορολογική πρακτική.²⁰

3. Φορολογία μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης όταν ο δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο

Οι προαναφερθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου αφορούσαν περιπτώσεις που δικαιούχος των μερισμάτων ήταν φυσικό πρόσωπο. Ωστόσο πρέπει να σημειωθεί ότι τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που δικαιούχος των μερισμάτων είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο.²¹

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η πρόσφατη απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/2004)*, που αφορά την αγγλική νομοθεσία φορολογίας μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης, όταν δικαιούχος αυτών είναι αγγλική εταιρία. Σύμφωνα με τον Γενικό Εισαγγελέα Geelhoed²², τα άρθρα 43 και 56 της Συνθήκης απαγορεύουν σε ένα κράτος μέλος να διατηρεί σε ισχύ και να εφαρμόζει ρύθμιση σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή εταιρία από άλλες ημεδαπές εταιρίες και η οποία προβλέπει την επιβολή φόρου εταιριών επί των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία από εταιρίες εδρεύουσες εντός άλλων κρατών μελών, προβλέποντας παράλληλα τη δυνατότητα αποφυγής της διπλής φορολογίας όσον αφορά τον παρακρατηθέντα για τα οικεία μερίσματα φόρο και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, για τον φόρο που κατέβαλαν οι αλλοδαπές εταιρίες επί των κερδών τους εντός της χώρας στην οποία εδρεύουν.

Το κράτος μέλος που ασκεί γενική φορολογική αρμοδιότητα (κράτος μέλος κατοικίας) μπορεί ελεύθερα να κατανείμει τη φορολογική βάση του. Εντούτοις εφόσον έχει κατανείμει τη φορολογική του βάση ώστε να περιλαμβάνει το αλλοδαπής προέλευσης εισόδημα –εφόσον δηλαδή το θεωρεί φορολογητέο εισόδημα– δεν πρέπει να προβαίνει σε δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης

εισοδήματος. Ειδικότερα, η εφαρμογή της νομοθεσίας του δεν θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τη δυσμενέστερη μεταχείριση του αλλοδαπής προέλευσης εισοδήματος σε σχέση με το ημεδαπής προέλευσης. Αν, π.χ. το κράτος εγκατάστασης επιλέξει να απαλλάσσει από την οικονομική διπλή φορολογία τα μερίσματα που εισπράττουν οι κάτοικοι ημεδαπής, πρέπει να παρέχει την ίδια απαλλαγή τόσο για τα ημεδαπής όσο και για τα αλλοδαπής προέλευσης μερίσματα και, για το λόγο αυτό, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος εταιριών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Σύμφωνα με τον Γενικό Εισαγγελέα, η αγγλική νομοθεσία αποφεύγει την διπλή οικονομική φορολογία τόσο στα ημεδαπά όσο στα αλλοδαπά μερίσματα: στα ημεδαπά με το να τα εξαιρεί από τον φόρο εισοδήματος στο επίπεδο του δικαιούχου νομικού προσώπου και στα αλλοδαπά με το να επιτρέπει την έκπτωση όχι μόνο του παρακρατηθέντος στην αλλοδαπή φόρου μερισμάτων αλλά και του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε από την αλλοδαπή εταιρία και αναλογεί στα μερίσματα αυτά.

Το ερώτημα δηλαδή συνίσταται στο αν το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος προκειμένου να εξαλείψει την διπλή οικονομική φορολογία να εφαρμόζει ένα σύστημα απαλλαγής (*exemption system*) για τα ημεδαπά μερίσματα και ένα σύστημα πίστωσης (*credit system*) για τα αλλοδαπά. Ωστόσο σύμφωνα με τον Γενικό Εισαγγελέα η ρύθμιση αυτή είναι αντίθετη τόσο με την ελευθερία εγκατάστασης όσο και με την ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων. Όταν ένα κράτος μέλος επιλέξει να εξαλείψει πλήρως την διπλή οικονομική φορολογία απαλλάσσοντας από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων το εισπράττον νομικό πρόσωπο υποχρεούται να επεκτείνει την απαλλαγή αυτή και στα μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπές εταιρίες.

Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν υιοθέτησε την άποψη του Γενικού Εισαγγελέα. Σύμφωνα με το σκεπτικό του δικαστηρίου, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει, καταρχήν, σε ένα κράτος μέλος προκειμένου να εξαλείψει την διπλή οικονομική φορολογία να εφαρμόζει ένα σύστημα απαλλαγής (*exemption system*) για τα ημεδαπά μερίσματα και ένα σύστημα πίστωσης (*credit system*) για τα αλλοδαπά, υπό την προϋπόθεση ότι επιτρέπει τον συμψηφισμό του φόρου που κατέβαλε η

20. Βλ. σχετικά και Απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/1996, Gilly, σκέψεις 30-31, Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/1997, Saint Gobain, σκέψη 57 και Απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/2003, D, σκέψεις 50-53, στις οποίες όμως δεν παραπέμπει ρητά το Δικαστήριο.

21. Βλ. σχετικά Απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/2001, Bosal Holding, Απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/2002, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/2004, Keller Holding.

22. Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed της 6ης Απριλίου 2006, Υπόθεση C-446/2004, *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Βλ. επίσης Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Υπόθεση C-374/2004, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*.

ημεδαπή διανεμούσα εταιρία με τον φόρο που βαρύνει την ημεδαπή δικαιούχο εταιρία και μέχρι το ύψος αυτού.

Δηλαδή, αν ο αναλογών στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης φόρος που επέβαλλε το κράτος εγκατάστασης στα κέρδη της διανεμούσας εταιρίας είναι μικρότερος από το κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο κράτος μέλος οφείλει να χορηγήσει δικαίωμα πλήρους πίστωσης φόρου, ισόποσης με τον φόρο που κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος μέλος εγκατάστασής της.

Αντίθετα, αν στα κέρδη αυτά το κράτος μέλος εγκατάστασης της διανεμούσας εταιρίας επέβαλλε υψηλότερο φόρο από το κράτος μέλος εγκατάστασης της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο κράτος μέλος υποχρεούται να επιτρέψει πίστωση φόρου μέχρι του ποσού που οφείλει η δικαιούχος εταιρία χωρίς να υποχρεούται σε απόδοση της διαφοράς.

Ωστόσο, η αγγλική νομοθεσία προέβλεπε τον συμπληρωματικό του παρακρατηθέντος στην αλλοδαπή φόρου επί του μερίσματος καθώς και του φόρου εταιριών επί των κερδών της διανεμούσας εταιρίας, ο οποίος αντιστοιχεί στα διανεμηθέντα μερίσματα, μόνο όταν η αγγλική εταιρία κατείχε πάνω από 10% των δικαιωμάτων ψήφου της αλλοδαπής διανεμούσας εταιρίας, ενώ στην αντίθετη περίπτωση μπορούσε να συμπληρώσει μόνο τον παρακρατηθέντα επί του μερίσματος φόρο.

Συναφώς το Δικαστήριο έκρινε ότι στην περίπτωση αυτή η αγγλική νομοθεσία αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο. Πιο συγκεκριμένα, η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών τα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από άλλη ημεδαπή εταιρία, ενώ επιβάλλεται τέτοιος φόρος στα μερίσματα που μια ημεδαπή εταιρία λαμβάνει από αλλοδαπή εταιρία στην οποία κατέχει λιγότερο από το 10% των δικαιωμάτων ψήφου, χωρίς να της παρέχεται πίστωση για τον φόρο που πράγματι κατέβαλε η διανεμούσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της.

4. Η ελληνική νομοθεσία φορολογίας μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπός φορολογικός κάτοικος από αλλοδαπή εταιρία φορολογούνται ως εισοδήματα από κινητές αξίες ενώ τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης απαλλάσσονται. Ο δικαιούχος των μερισμάτων μπορεί να συμπληρώσει τον φόρο μερισμάτων που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.²³ Όταν ο δικαιούχος είναι ημεδαπή μητρική εταιρία, η οποία αποκτά μερίσματα από θυγατρικές της εταιρίες στην αλλοδαπή, παρέχεται η δυνατότητα να εκπίπτει από το συνολικό ποσό του φόρου, το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, τόσο στο επίπεδο της θυγατρικής όσο και στο επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου του ίδιου ή άλλου κράτους

με αυτήν, κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρία.²⁴

Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου²⁵ ότι η κατάσταση των φορολογουμένων που εισπράττουν μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος δεν διαφέρει αντικειμενικά από αυτή των φορολογουμένων που εισπράττουν μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες στο κράτος μέλος κατοικίας τους. Συνεπώς, η νομοθεσία των κρατών μελών που καθιερώνει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εισοδημάτων από μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων στο κράτος μέλος κατοικίας του φορολογουμένου και των εισοδημάτων από μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος, διότι, στη δεύτερη περίπτωση, δεν παρέχει στους δικαιούχους των μερισμάτων τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει στους πρώτους (όπως η ελληνική φορολογική νομοθεσία) συνιστούν περιορισμό των ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται με σαφήνεια ότι η διακριτική μεταχείριση από τον ελληνικό φορολογικό νόμο των μερισμάτων ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης συνιστά περιορισμό των ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Το ερώτημα που προκύπτει είναι αν ο εν λόγω περιορισμός μπορεί να αιτιολογηθεί αντικειμενικά από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Συγκεκριμένα θα εξετάσουμε ως δικαιολογητικούς λόγους την εξάλειψη της διπλής οικονομικής φορολογίας και την αρχή της εδαφικότητας.

Θα μπορούσε ενδεχομένως να υποστηριχθεί ότι σκοπός της ελληνικής διάταξης είναι η εξάλειψη της διπλής οικονομικής φορολογίας των κερδών των εταιριών που θα προέκυπτε από τη φορολογία της εταιρίας με τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για τα κέρδη που πραγματοποιεί και τη φορολογία του μετόχου με τον φόρο εισοδήματος, επί των ιδίων κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων.

Ωστόσο, το επιχείρημα αυτό απορρίφθηκε από το Δικαστήριο στην προαναφερόμενη απόφαση *Lenz*, που έκρινε ότι ο μετριασμός ενδεχόμενης διπλής φορολογίας ουδόλως θα επηρεάζονταν αν στην ευνοϊκή αυστριακή ρύθμιση ενέπιπταν και οι πραγματοποιούντες εισοδήματα εκ κεφαλαίων σε άλλο κράτος.

23. Περ. β' της παρ. 8 του άρθρου 9 του β' Ν 2238/1994.

24. Περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 109 του Ν 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Ν 3296/2004 και το άρθρο 12 του Ν 3483/2006. Η ρύθμιση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, κρίθηκε επιβεβλημένη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας των μερισμάτων που αποκτούν ελληνικές εταιρίες από αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες που βρίσκονται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις μητρικές - θυγατρικές εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το οποίο προβλέπεται από τις Οδηγίες 90/435/ΕΟΚ και 2003/123/ΕΚ, όπως αυτές έχουν ενσωματωθεί στο ελληνικό δίκαιο με τον Ν 2578/1998.

25. Βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Kerckhaert - Morres*, σκέψη 16 με ρητή αναφορά στις *Verkooijen*, *Lenz* και *Manninen*.

Η ε
λόγ
Η α
της
μετ
εγκ
νται
καπ
ταξε
Όπα
Προ
προφ
τητας
διαφ
έχει
βος δ
και μ
στασι
Parti
φορο
νοντα
από τι
στην
πής η,
εσδα
Δεδομ
κού πε
δεν πρ
ο συμ
αλληδι

Εκ των
νομοθι
ημεδαι
αυτών
ελευθε
κατοχυ
τη νομ

Το αν η
ρευμέντ
απαλλά
προέλει
έλευσης

αρχή της εδαφικότητας προτάθηκε ως δικαιολογητικός γος στην υπόθεση Manninen από την Γαλλική Κυβέρνηση. απάντηση του Δικαστηρίου όμως ήταν αρνητική: η αρχή εδαφικότητας δεν μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική ταχείριση των μερισμάτων που διανέμονται από εταιρίες καταστημένες στην ημεδαπή και αυτών που καταβάλλονται από εταιρίες που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη αν οι κατηγορίες μερισμάτων που αφορά αυτή η διαφορετική μετρίριση βρίσκονται στην ίδια αντικειμενική κατάσταση.²⁶ ιώς χαρακτηριστικά αναφέρει η Γενική Εισαγγελέας στις οτάσεις της, στις οποίες ρητά παραπέμπει η απόφαση, «η οβήθεια από τη Γαλλική Κυβέρνηση αρχή της εδαφικότητας συνδέεται σε τελευταία ανάλυση με την διαπίστωση ότι η φορητική μεταχείριση ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος στον τόπο κατοικίας του στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος δεν αποτελεί απαγορευμένη διάκριση εφόσον οι κάτοικοι μη κάτοικοι της ημεδαπής δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του Futura Participations και Singer,²⁷ η αρχή αυτή ορίζει ότι κατά τη φορολόγηση μη κατοίκων της ημεδαπής πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον τα κέρδη και οι ζημίες που προέρχονται τις δραστηριότητές τους στο κράτος φορολόγησης, ενώ εν περίπτωση των φορολογουμένων κατοίκων της ημεδαπής η βάση υπολογισμού του φόρου περιλαμβάνει το σύνολο ιδών και εξόδων οπουδήποτε και αν πραγματοποιήθηκαν. ομένου ότι εν προκειμένω κρίνεται η φορολόγηση φυσικού προσώπου που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση, προκύπτει από την αρχή της εδαφικότητας αν αποκλείεται ημψηφισμός του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε στην ημεδαπή».²⁸

των ανωτέρω προκύπτει ότι η ελληνική φορολογική νομοθεσία που μεταχειρίζεται διαφορετικά τα μερίσματα εδαπής και αλλοδαπής προέλευσης, όταν δικαιούχος των είναι φυσικό πρόσωπο, έρχεται σε αντίθεση με την ευθερία εγκατάστασης και κίνησης των κεφαλαίων, όπως τοχυρώνονται από τη Συνθήκη και έχουν ερμηνευθεί από νομολογία του ΔΕΚ.

αν η Ελλάδα θα επιλέξει, προκειμένου να αρθεί η απαγομένη από το κοινοτικό δίκαιο διακριτική μεταχείριση, να αλλάξει από την φορολογία και τα μερίσματα αλλοδαπής οέλευσης ή να φορολογήσει τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης είναι πολιτική απόφαση.

Σε περίπτωση που επιλεγεί η λύση της απαλλαγής τόσο για τα μερίσματα ημεδαπής όσο και αλλοδαπής προέλευσης δεν τίθεται κάποιο πρόβλημα από κοινοτικής απόψεως. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι σε περίπτωση που ο Έλληνας νομοθέτης επιλέξει να φορολογήσει τα μερίσματα ημεδαπής προέλευσης έχει δύο επιλογές. Είτε θα φορολογεί τα μερίσματα στο όνομα του δικαιούχου με αποτέλεσμα την διπλή οικονομική φορολογία αυτών, είτε θα εφαρμόσει κάποιο σύστημα μετρίασμού της διπλής οικονομικής φορολογίας. Στην δεύτερη περίπτωση, θα πρέπει οποιοσδήποτε μηχανισμός μετρίασμού της διπλής οικονομικής φορολογίας να επεκτείνεται και στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης.

Όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι νομικό πρόσωπο η ελληνική νομοθεσία αντίκειται στην ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων στην περίπτωση που η δικαιούχος ημεδαπή εταιρία δεν κατέχει την απαιτούμενη συμμετοχή στην αλλοδαπή διανέμουσα ώστε να χαρακτηριστεί «μητρική» και κατά συνέπεια μπορεί να εκπέσει μόνο τον παρακρατηθέντα επί του μερίσματος φόρο και όχι τον φόρο νομικού προσώπου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκατάστασης και αναλογεί στα διανεμηθέντα μερίσματα.

Συνεπώς ο Έλληνας νομοθέτης θα πρέπει να επεκτείνει τη δυνατότητα έκπτωσης τόσο του παρακρατηθέντος φόρου επί του μερίσματος όσο και του φόρου νομικού προσώπου που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία και αναλογεί στα μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή εταιρία χωρίς σύνδεση της δυνατότητας αυτής με το ποσοστό συμμετοχής της ελληνικής στην αλλοδαπή εταιρία.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το Σχέδιο Νόμου «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, αγηουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις» που κατατέθηκε στη Βουλή την 1η Δεκεμβρίου, δεν περιέχει καμία διάταξη σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων και την άρση της δυσμενούς διάκρισης των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης.

26. Σκέψη 39.

27. Απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/1995, Futura Participations και Singer.

28. Προτάσεις της Γενικής Εισαγγελέας Kokott της 18ης Μαρτίου 2004. Petri Manninen, C-319/2002, σκέψη 42.