

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 15ης Σεπτεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-310/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Conseil d' État (Γαλλία) με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Αυγούστου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

κατά

Société Accor SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, Μ. Ilešič, Ε. Levits (εισηγητή), Μ. Safjan και Μ. Berger, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: M.-A. Gaudissart, προϊστάμενος τμήματος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 27ης Οκτωβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Accor SA, εκπροσωπούμενη από τους J.-P. Hordies, B. Boutemy και C. Smits, δικηγόρους,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους E. Belliard, G. de Bergues και J.-S. Pilczner, καθώς και από την B. Beaupère-Manokha,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Hathaway, επικουρούμενο από τον K. Bacon, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και J.-P. Kerpenne,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique [Υπουργός Οικονομίας, Οικονομικών και Δημόσιας Διοίκησης] και της Accor SA (στο εξής: Accor) αναφορικά με το αίτημα της τελευταίας περί επιστροφής του φόρου κινητών αξιών (précompte mobilier) τον οποίο κατέβαλε για τα έτη 1999 έως 2001.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 145 του code général des impôts [γενικός φορολογικός κώδικας] (στο εξής: CGI), όπως θεσπίσθηκε με τον υπ' αριθ. 88-1149 δημοσιονομικό νόμο του 1989, της 23ης Δεκεμβρίου 1988 (*JORF* της 28ης Δεκεμβρίου 1988, σ. 16320) και παρέμεινε εν ισχύ μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2000, όριζε:

«1. Το φορολογικό καθεστώς των μητρικών εταιριών, όπως καθορίζεται στα άρθρα 146 και 216, εφαρμόζεται στις υποκείμενες σε φόρο εταιριών με τον συνήθη συντελεστή εταιρίες και στους λοιπούς οργανισμούς που έχουν συμμετοχές οι οποίες πληρούν τους ακόλουθους όρους:

[...]

- b. Όταν η τιμή κόστους της συμμετοχής στην εκδότρια εταιρία είναι κατώτερη των 150 εκατομμυρίων φράγκων, οι τίτλοι συμμετοχής πρέπει να αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 10 % του κεφαλαίου της εκδότριας εταιρίας· η εν λόγω τιμή κόστους και το εν λόγω ποσοστό εκτιμώνται κατά την ημερομηνία καταβολής των προϊόντων της συμμετοχής [...]

[...]»

- 4 Ο υπ' αριθ. 2000-1352 δημοσιονομικός νόμος του 2001, της 30ής Δεκεμβρίου 2000 (*JORF* της 31ης Δεκεμβρίου 2000, σ. 21119), τροποποίησε το κατώτατο όριο που καθόριζε το άρθρο 145, παράγραφος I, στοιχείο b), του CGI, το οποίο, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2001 έως την 31η Δεκεμβρίου 2005, διευκρίνιζε ότι οι τίτλοι συμμετοχής πρέπει να αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 5 % του κεφαλαίου της εκδότριας εταιρίας.

- 5 Το άρθρο 146, παράγραφος 2, του CGI, όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα στην κύρια δίκη φορολογικά έτη, όριζε:

«Όταν στις διανομές μητρικής εταιρίας εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος στο άρθρο 223 *sexies* φόρος κινητών αξιών, αυτός μειώνεται, ενδεχομένως, κατά το ποσό των πιστώσεων φόρου που παρέχονται για τα προϊόντα των συμμετοχών [...], τα οποία εκταμιεύθηκαν κατά τη διάρκεια των οικονομικών χρήσεων των οποίων οι λογαριασμοί έκλεισαν κατά τα τελευταία πέντε το πολύ έτη.»

- 6 Κατά το άρθρο 158 bis, I, του CGI, όπως ίσχυε κατά τα έτη της επίδικης στην κύρια δίκη φορολογήσεως:

«Τα πρόσωπα που λαμβάνουν μερίσματα διανεμόμενα από γαλλικές εταιρίες έχουν ως εκ τούτου εισόδημα αποτελούμενο:

- a) από τα ποσά που λαμβάνουν από την εταιρία,

b) από πίστωση φόρου, η οποία παρέχεται με ανοικτό δάνειο του Trésor [δημόσιου ταμείου].

Η εν λόγω πίστωση φόρου ισούται προς το ήμισυ των ποσών που πράγματι κατέβαλε η εταιρία.

Μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον στο μέτρο που το εισόδημα περιλαμβάνεται στη βάση του φόρου εισοδήματος που οφείλει ο δικαιούχος.

Λαμβάνεται ως καταβολή του φόρου αυτού.

Επιστρέφεται στα φυσικά πρόσωπα στο μέτρο που το ύψος του υπερβαίνει εκείνο του φόρου που αυτά οφείλουν.»

7 Κατά το άρθρο 216, I, του ίδιου κώδικα:

«Τα καθαρά προϊόντα των συμμετοχών που παρέχουν δικαίωμα στην εφαρμογή του καθεστώτος των μητρικών εταιριών [...], τα οποία επιτυγχάνει μια μητρική εταιρία κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως, μπορούν να αφαιρεθούν από τα συνολικά της καθαρά κέρδη [...]»

8 Το άρθρο 223 sexies, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του CGI, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των διανομών που καταβλήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1999, όριζε:

«[...] όταν τα προϊόντα που διανέμονται από μια εταιρία αφαιρούνται από ποσά λόγω των οποίων η εταιρία αυτή δεν υποβλήθηκε στον συνήθη φόρο επί των εταιριών [...], η εταιρία αυτή υποχρεούται να καταβάλει φόρο κινητών αξιών ίσο προς την πίστωση φόρου, που υπολογίζεται όπως προβλέπεται στο σημείο I του άρθρου 158 bis. Ο φόρος κινητών αξιών οφείλεται για τις διανομές που θεμελιώνουν δικαίωμα

στην πίστωση φόρου που προβλέπει το άρθρο 158 bis, οποιοιδήποτε και αν είναι οι δικαιούχοι.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 9 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τα έτη 1998 έως 2000, η Accor εισέπραξε μερίσματα τα οποία της καταβλήθηκαν από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της εταιρίες και ότι, κατά την αναδιανομή των μερισμάτων αυτών, κατέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 146, παράγραφος 2, του CGI σε συνδυασμό με τα άρθρα 158 bis και 223 sexies του κώδικα αυτού, φόρο κινητών αξιών, ο οποίος, για τα έτη 1999 έως 2001, ανήλθε αντιστοίχως σε 323 279 053 γαλλικά φράγκα (FRF), 359 183 404 FRF και 341 261 380 FRF.
- 10 Με ένσταση που υπέβαλε στις 21 Δεκεμβρίου 2001, η Accor ζήτησε την επιστροφή του εν λόγω φόρου κινητών αξιών, διατεινόμενη ότι οι ως άνω διατάξεις του CGI ήταν αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο. Κατόπιν της απορρίψεως της ενστάσεως αυτής, η εν λόγω εταιρία προσέφυγε στο Tribunal administratif de Versailles, το οποίο, με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2006, δέχθηκε την προσφυγή της στο σύνολό της.
- 11 Ο Ministre du Budget, des Comptes Publiques et de la Fonction Publique άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως της 20ής Μαΐου 2008, με την οποία το Cour administrative d'appel de Versailles απέρριψε την έφεσή του κατά της ως άνω αποφάσεως.
- 12 Το Conseil d'État διαπιστώνει ότι από το άρθρο 216 του CGI προκύπτει ότι, υπό την επιφύλαξη ενός μέρους των εξόδων και δαπανών, μια γαλλική μητρική εταιρία δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών για τα μερίσματα που εισπράττει από τις θυγατρικές της, οπουδήποτε και αν είναι εγκατεστημένες οι εν λόγω θυγατρικές. Κατ' εφαρμογή, εξάλλου, των διατάξεων του άρθρου 223 sexies του ίδιου κώδικα, όταν η εταιρία αυτή

αναδιανέμει τα μερίσματα αυτά στους δικούς της μετόχους, υποχρεούται να καταβάλλει για αυτά φόρο κινητών αξιών, οποιαδήποτε και αν είναι η προέλευση των μερισμάτων που της διανεμήθηκαν και αναδιένειμε. Ως εκ τούτου, κατά το Conseil d'État, ο μηχανισμός καθαυτός του φόρου κινητών αξιών δεν θίγει ούτε την ελευθερία εγκαταστάσεως ούτε την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

- 13 Το ποσό της πιστώσεως φόρου, το οποίο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 158 bis του CGI, δικαιούται η μητρική εταιρία για τα μερίσματα που διανεμήθηκαν από εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές της, εκπίπτει, βάσει του άρθρου 146, παράγραφος 2, του CGI, από το ποσό του φόρου κινητού αξιών που οφείλεται κατά την αναδιανομή των εν λόγω μερισμάτων στους μετόχους. Το άρθρο 158 bis του CGI δεν επιτρέπει, όμως, τη χορήγηση σε μητρική εταιρία πιστώσεως φόρου για μερίσματα που προέρχονται από θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, δεν χωρεί οιαδήποτε έκπτωση του απαιτητού ποσού του φόρου κινητών αξιών οσάκις η εν λόγω μητρική εταιρία αναδιανέμει τα μερίσματά της. Συνεπώς, ελλείψει πιστώσεως φόρου χορηγούμενης για μερίσματα που προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία μπορεί να μειώσει το απαιτητό ποσό του φόρου κινητών αξιών, η καταβολή του τελευταίου από τη μητρική εταιρία στους μετόχους της μειώνει αναλογικά το ποσό των μερισμάτων που αναδιανέμονται, δεδομένου ότι το σχετικό ποσό αφαιρείται από το σύνολο των διανεμητέων ποσών.

- 14 Υπό αυτές τις συνθήκες, το Conseil d'État αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Έχουν τα άρθρα 56 [ΕΚ] και 43 [ΕΚ] την έννοια ότι απαγορεύουν φορολογικό καθεστώς, το οποίο έχει ως σκοπό την εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων και:

- επιτρέπει μεν σε μια μητρική εταιρία να συμψηφίσει με τον φόρο κινητών αξιών που οφείλει όταν αναδιανέμει στους μετόχους της τα μερίσματα που της κατέβαλαν οι θυγατρικές της την πίστωση φόρου που της έχει χορηγηθεί για τη διανομή των μερισμάτων αυτών, σε περίπτωση που προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στη Γαλλία,

- αλλά δεν της παρέχει τη δυνατότητα αυτή αν τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος [...], δεδομένου ότι το εν λόγω καθεστώς δεν παρέχει, στην περίπτωση αυτή, δικαίωμα σε πίστωση φόρου για τη διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική, επειδή ένα τέτοιο καθεστώς θα ερχόταν σε αντίθεση, όσον αφορά τη μητρική εταιρία, με τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ή της ελεύθερης εγκαταστάσεως;

β) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο [υπό κρίση ερώτημα, στοιχείο α΄], έχουν τα ως άνω άρθρα την έννοια ότι απαγορεύουν, εν πάση περιπτώσει, ένα τέτοιο καθεστώς, καθόσον πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η κατάσταση των μετόχων, επειδή, δεδομένης της καταβολής του φόρου κινητών αξιών, το ποσό των μερισμάτων που εισπράττει από τις θυγατρικές της η μητρική εταιρία και αναδιανέμει κατόπιν στους μετόχους της διαφέρει αναλόγως του αν ο τόπος εγκαταστάσεως των θυγατρικών αυτών βρίσκεται στη Γαλλία ή σε άλλο κράτος μέλος [...], με αποτέλεσμα το καθεστώς αυτό να αποθαρρύνει τους μετόχους από το να επενδύουν στην εν λόγω μητρική εταιρία, να έχει επιπτώσεις στη συγκέντρωση κεφαλαίων εκ μέρους της εταιρίας αυτής και να την αποθαρρύνει από το να επενδύει κεφάλαια στις θυγατρικές της που είναι εγκατεστημένες σε κράτη μέλη εκτός της Γαλλίας ή από το να ιδρύει τέτοιες θυγατρικές στα κράτη αυτά;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως [στο πρώτο ερώτημα, στοιχεία α΄ και β΄], και δεδομένου ότι τα άρθρα 56 [ΕΚ] και 43 [ΕΚ] γίνεται δεκτό ότι έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν το ως άνω καθεστώς του φόρου αυτού και ότι, κατά συνέπεια, το Δημόσιο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τα ποσά που εισέπραξε βάσει του καθεστώτος αυτού, καθόσον το έπραξε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, απαγορεύει το δίκαιο αυτό στο Δημόσιο, στο πλαίσιο ενός τέτοιου καθεστώτος, το οποίο δεν συνεπάγεται καθεαυτό μετακύλιση ενός φόρου από τον οφειλέτη σε τρίτο:

α) να αντισταχθεί στην επιστροφή ποσών που καταβλήθηκαν από τη μητρική εταιρία για τον λόγο ότι η επιστροφή αυτή θα αποτελούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό για την τελευταία,

- β) και, δεύτερον, και σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, να αντιτάξει, προκειμένου να μην επιστρέψει το ποσό αυτό στη μητρική εταιρία, το γεγονός ότι το ποσό που κατέβαλε η εταιρία αυτή δεν αποτελεί γι' αυτήν λογιστικό έξοδο ή φορολογική επιβάρυνση, αλλά βαρύνει μόνο τα ποσά που μπορούν να αναδιανεμηθούν στους μετόχους της;
- 3) Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων στα ερωτήματα [1 και 2], απαγορεύεται, σύμφωνα με τις κοινοτικές αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, να εξαρτάται η επιστροφή των ποσών, που θα μπορούσε να διασφαλίσει την εφαρμογή του ίδιου φορολογικού καθεστώτος στα μερίσματα που διανέμονται από τη μητρική εταιρία ανεξαρτήτως του αν τα μερίσματα αυτά προέρχονται από ποσά που διανεμήθηκαν από τις θυγατρικές της που είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία ή από θυγατρικές σε άλλο κράτος μέλος [...], από την προϋπόθεση (και, ενδεχομένως, με την επιφύλαξη των όρων περί ανταλλαγής πληροφοριών της διμερούς συμβάσεως που εφαρμόζεται μεταξύ της [Γαλλικής Δημοκρατίας] και του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη η θυγατρική), ότι ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία που βρίσκονται στη αποκλειστική κατοχή του σε σχέση με κάθε επίδικο μέρισμα, ιδίως όσον αφορά τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ύψος του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη [...], πλην της Γαλλίας, θυγατρικές, ενώ για τις εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές δεν απαιτούνται τέτοια δικαιολογητικά, καθόσον τα σχετικά στοιχεία είναι ήδη γνωστά στη διοίκηση;»

Επί των αιτημάτων επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας

- 15 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στις 7 Ιανουαρίου και στις 2 Φεβρουαρίου 2011 αντίστοιχως, η Accor και η Γαλλική Κυβέρνηση ζήτησαν την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.
- 16 Η Accor προβάλλει, σχετικώς, ότι, στα σημεία 73 και επόμενα των προτάσεών του, ο γενικός εισαγγελέας στηρίχθηκε σε επιχειρήματα που απορρέουν από την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Συλλογή 2006, σ. I-11753), τα οποία δεν συζητήθηκαν μεταξύ των διαδίκων.

- 17 Η Γαλλική Κυβέρνηση εξέφρασε, με τη σειρά της, την επιθυμία να επανέλθει, στο πλαίσιο μιας δεύτερης επ' ακροατηρίου συζητήσεως, επί του επιχειρήματος ότι ο επί-μαχος στην κύρια δίκη μηχανισμός της πιστώσεως φόρου σε συνδυασμό με τον φόρο κινητών αξιών δεν μπορεί να συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων παρά μόνον όσον αφορά τους μετόχους, επιχείρημα που περιλαμβάνεται στο σημείο 82 των γραπτών της παρατηρήσεων και αναλύθηκε στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα.
- 18 Επιπλέον, η εν λόγω κυβέρνηση προέβαλε ότι οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα περιλαμβάνουν μια αναφορά, η οποία δεν λαμβάνει πλήρως υπόψη το εσωτερικό γαλλικό δίκαιο. Ειδικότερα και κατά κύριο λόγο, παρότι στην απάντησή επί του δεύτερου υποβληθέντος ερωτήματος ο γενικός εισαγγελέας κρίνει ότι η επιστροφή σε εταιρία του φόρου κινητών αξιών ωφελεί εμμέσως τους μετόχους της, η Γαλλική Κυβέρνηση διατείνεται ότι η εταιρική περιουσία διακρίνεται από εκείνη των μετόχων της. Κατά δεύτερο λόγο, η Γαλλική Κυβέρνηση αντικρούει την άποψη ότι οι μέτοχοι δεν μπορούν, στο πλαίσιο του γαλλικού δικονομικού δικαίου, να ασκήσουν αγωγή-προσφυγή για επιστροφή, επισημαίνοντας ότι η ύπαρξη ενός τέτοιου ένδικου βοηθήματος, το οποίο προστίθεται στο ένδικο βοήθημα για την αναγνώριση ευθύνης, απορρέει από την κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου υποχρέωση των κρατών μελών να επιστρέφουν τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης.
- 19 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν προτάσεως του γενικού εισαγγελέα, ή ακόμα και κατόπιν αιτήσεως των διαδίκων, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, κατά το άρθρο 61 του Κανονισμού Διαδικασίας του, εφόσον κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή ότι η υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων (βλ., αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda, Συλλογή 2008, σ. I-4571, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-266/09, Stichting Natuur en Milieu κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-13119, σκέψη 27)
- 20 Αντιθέτως, ο Οργανισμός του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κανονισμός Διαδικασίας του δεν προβλέπουν δυνατότητα των διαδίκων να καταθέσουν παρατηρήσεις προς απάντηση στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Stichting Natuur en Milieu κ.λπ., σκέψη 28).

- 21 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο εκτιμά ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα και ότι οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιόν του έχουν ως αντικείμενο τα στοιχεία αυτά.
- 22 Συνεπώς, τα αιτήματα περί επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας πρέπει να απορριφθούν.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 23 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία να διευκρινιστεί κατά πόσον τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους αποσκοπούσα στην εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει σε μητρική εταιρία να συμψηφίσει με τον φόρο κινητών αξιών, τον οποίο οφείλει όταν αναδιανέμει στους μετόχους της μερίσματα που της κατέβαλαν θυγατρικές της, την πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων, εφόσον αυτά προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό, αλλά δεν παρέχει τη δυνατότητα αυτή εάν τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, η νομοθετική αυτή ρύθμιση δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου για τη διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή.
- 24 Με το στοιχείο α' του πρώτου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει κατά πόσον μια τέτοια νομοθετική ρύθμιση συνιστά ενδεχομένως περιορισμό στις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας όσον αφορά τη μητρική εταιρία.

- 25 Με το στοιχείο β' του πρώτου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει κατά πόσον, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ίδιο ερώτημα, στοιχείο α', τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν, σε κάθε περίπτωση, τέτοια νομοθετική ρύθμιση, δεδομένου ότι πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη η κατάσταση των μετόχων.
- 26 Παρότι το στοιχείο β' του πρώτου ερωτήματος τίθεται μόνον σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο σημείο α' του ίδιου ερωτήματος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ερώτημα σχετικά με τη σκοπιμότητα του συνυπολογισμού της καταστάσεως των μετόχων εγείρεται προκειμένου να εξετασθεί η ύπαρξη περιορισμού όσον αφορά την ίδια τη μητρική εταιρία.
- 27 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, επειδή αυτή ενδέχεται να αποθαρρύνει τους μετόχους από το να επενδύουν στο κεφάλαιο της μητρικής εταιρίας, να επηρεάσει, κατά συνέπεια, τη συγκέντρωση κεφαλαίων εκ μέρους της εταιρίας αυτής και, επομένως, να την αποθαρρύνει από το να χορηγεί κεφάλαια σε θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη ή από το να ιδρύει τέτοιες θυγατρικές στα κράτη αυτά.
- 28 Συνεπώς, πρέπει να δοθεί κοινή απάντηση στα δύο σημεία του πρώτου υποβληθέντος ερωτήματος.

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας

- 29 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε το πρώτο του ερώτημα σε σχέση τόσο προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ όσο και προς το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει προηγουμένως να καθοριστεί κατά πόσο, και σε ποιο βαθμό, εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ενδέχεται να επηρεάσει τις ελευθερίες που κατοχυρώνουν τα εν λόγω άρθρα.

- ³⁰ Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, Συλλογή 2011, σ. I-305, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- ³¹ Όσον αφορά το ζήτημα κατά πόσον εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει σε κάποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας, από πάγια πλέον νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της επίμαχης νομοθεσίας (προπαρατεθείσα απόφαση Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- ³² Συναφώς, έχει ήδη κριθεί ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται μόνον επί συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ. αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 37, και της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-81/09, Ίδρυμα Τύπου, Συλλογή 2010, σ. I-10161, σκέψη 47). Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες έχουν εφαρμογή σε συμμετοχές που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως χωρίς πρόθεση επιρροής επί της διαχειρίσεως και του ελέγχου της επιχειρήσεως πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (προπαρατεθείσα απόφαση Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- ³³ Εν προκειμένω, σύμφωνα με το άρθρο 145 του CGI, το φορολογικό καθεστώς των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης μητρικών εταιριών εφαρμοζόταν, κατά τα έτη 1999 και 2000, στις εταιρίες που κατείχαν τουλάχιστον 10 % του κεφαλαίου των θυγατρικών τους. Για το έτος 2001 το κατώτατο αυτό όριο συμμετοχής καθορίσθηκε στο 5 % του κεφαλαίου της θυγατρικής.

- ³⁴ Εξ αυτού συνάγεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση μπορούσε να εφαρμοσθεί όχι μόνον στις εταιρίες που εισπράττουν μερίσματα βάσει μιας συμμετοχής παρέχουσας τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων της διανέμοντας θυγατρικής και καθορισμού των δραστηριοτήτων της, αλλά σε εκείνες επίσης τις εταιρίες που εισπράττουν μερίσματα βάσει μειοψηφικής συμμετοχής μη παρέχουσας τη δυνατότητα τέτοιας επιρροής.
- ³⁵ Όσον αφορά τα επίμαχα στην κύρια δίκη πραγματικά περιστατικά, επισημαίνεται, αφενός, ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση των συμμετοχών της Accor στο κεφάλαιο των διανεμουσών μερίσματα θυγατρικών της.
- ³⁶ Αφετέρου, στις γραπτές της παρατηρήσεις που κατέθεσε ενώπιον του Δικαστηρίου, η Accor διατείνεται ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τα μερίσματα που εισέπραξε από θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη από τη Γαλλική Δημοκρατία, οι οποίες υπάγονται στον έλεγχό της, ενώ η Γαλλική Κυβέρνηση αναφέρθηκε επίσης σε συμμετοχές που δεν παρέχουν στην Accor δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων των διανεμουσών θυγατρικών και καθορισμού των δραστηριοτήτων τους.
- ³⁷ Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει τα πραγματικά περιστατικά που προκάλεσαν τη διαφορά και να συναγάγει εξ αυτών τα αναγκαία συμπεράσματα για την απόφαση που καλείται να εκδώσει (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, C-435/97, WWF κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-5613, σκέψη 32, της 23ης Οκτωβρίου 2001, C-510/99, Tridon, Συλλογή 2001, σ. I-7777, σκέψη 28, και της 11ης Δεκεμβρίου 2007, C-291/05, Eind, Συλλογή 2007, σ. I-10719, σκέψη 18).
- ³⁸ Υπό τις συνθήκες αυτές, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθετικής ρυθμίσεως, στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση υπό το πρίσμα τόσο του άρθρου 49 ΣΛΕΕ όσο και του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

Επί της ελευθερίας εγκαταστάσεως

- ³⁹ Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει στους υπηκόους της Ένωσης το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και η οποία συνεπάγεται για αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35, *Keller Holding*, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 29, καθώς και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes* και *Cadbury Schweppes Overseas*, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 41).
- ⁴⁰ Έστω και αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το γράμμα τους, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση, απαγορεύουν επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, *ICI*, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, καθώς και *Cadbury Schweppes* και *Cadbury Schweppes Overseas*, προαναφερθείσα, σκέψη 42).
- ⁴¹ Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων που διανέμει εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική και εκείνων που διανέμει εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική.
- ⁴² Επομένως, μητρική εταιρία που εισπράττει μερίσματα από θυγατρική εγκατεστημένη στην ημεδαπή δικαιούται, λόγω των μερισμάτων αυτών, πίστωση φόρου που ισούται προς το ήμισυ των ποσών που κατέβαλε ως μερίσματα η εν λόγω εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική, ενώ τέτοια πίστωση φόρου δεν χορηγείται για τα μερίσματα που διανέμει θυγατρική εγκατεστημένη στην αλλοδαπή.

- 43 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι από τη νομολογία προκύπτει ότι, κατά τη δι-
αμόρφωση του φορολογικού τους συστήματος και, ιδίως, κατά τη θέσπιση μηχαν-
ισμών αποφυγής ή μετριασμού της αλληπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής
διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις επιταγές του δικαίου της
Ένωσης και, ειδικότερα, εκείνες των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλο-
φορίας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*,
σκέψη 45).
- 44 Επομένως, από τη νομολογία προκύπτει ότι, ανεξαρτήτως του μηχανισμού που θα
επιλεγεί για την αποτροπή ή τον μετριασμό της αλληπάλληλης ή της οικονομικής
διπλής φορολογίας, η ελεύθερη κυκλοφορία που κατοχυρώνεται από τη Συνθήκη
απαγορεύει στα κράτη μέλη να μεταχειρίζονται κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό τα με-
ρίσματα αλλοδαπής προελεύσεως σε σχέση με τα ημεδαπής, εκτός αν η εν λόγω
διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρί-
σιμες ή δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., κατά την
έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-315/02, *Lenz*, Συλλογή 2004,
σ. I-7063, σκέψεις 20 έως 49, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, *Manninen*,
Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 20 έως 55, καθώς και την προπαρατεθείσα απόφα-
ση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 46).
- 45 Αναφορικά, όμως, με φορολογικό κανόνα αποβλέποντα στην αποτροπή ή στον με-
τριασμό της φορολογίας των διανεμομένων κερδών, η κατάσταση μητρικής εταιρί-
ας η οποία εισπράττει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι συγκρίσιμη προς
εκείνη μητρικής εταιρίας που εισπράττει μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, κατά το
μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται,
κατ' αρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση
Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 62).
- 46 Πάντως, όπως ανέφερε η Γαλλική Κυβέρνηση, αφενός, μια μητρική εταιρία απαλ-
λασσόταν από τον φόρο εταιριών τόσο για τα εισπραχθέντα από τις εγκατεστημέ-
νες στην ημεδαπή θυγατρικές της μερίσματα όσο και για τα προερχόμενα από τις
εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές της και, αφετέρου, η εταιρία αυτή δεν
μπορούσε να συμψηφίσει την πίστωση φόρου που της έχει χορηγηθεί για τα διανεμη-
θέντα από τις εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές της μερίσματα με το ποσό
του φόρου εταιριών τον οποίο εξάλλου όφειλε.

- 47 Εντούτοις, όπως επίσης παραδέχεται η κυβέρνηση αυτή, η χρήση της πιστώσεως φόρου ήταν δυνατή κατά την αναδιανομή των εισπραχθέντων μερισμάτων. Επομένως, μητρική εταιρία μπορούσε να συμψηφίσει την πίστωση αυτή φόρου με τον φόρο κινητών αξιών που όφειλε να καταβάλει όταν αναδιένειμε τα μερίσματα.
- 48 Κατά συνέπεια, παρότι απήλλασσε από τον φόρο τα εισπραττόμενα από εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές μερίσματα ως προς τη μητρική εταιρία, το προαναφερθέν κράτος μέλος τα υπήγαγε σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από ό,τι τα προερχόμενα από εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές.
- 49 Συγκεκριμένα, σε αντίθεση με τα προερχόμενα από εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές μερίσματα, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθετική ρύθμιση δεν καθιστούσε δυνατή την αποτροπή της φορολογίας σε επίπεδο διανεμούσας θυγατρικής, ενώ τα μερίσματα που εισπράττονταν τόσο από θυγατρικές εγκατεστημένες στην ημεδαπή όσο και από θυγατρικές εγκατεστημένες στην αλλοδαπή υπόκειντο, κατά την αναδιανομή τους, σε φόρο κινητών αξιών. Κατά συνέπεια, όσον αφορά τα εισπραττόμενα από εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές μερίσματα, κατά τη διανομή τους, η πίστωση φόρου συμψηφιζόταν με τον οφειλόμενο φόρο κινητών αξιών, χωρίς να μειώνει ο εν λόγω φόρος τον συνολικό όγκο των διανεμητέων μερισμάτων. Αντιθέτως, όσον αφορά τα εισπραττόμενα από εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές μερίσματα, στο μέτρο που η μητρική εταιρία δεν δικαιούτο πίστωση φόρου για τα μερίσματα αυτά, η εφαρμογή του φόρου κινητών αξιών είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του συνολικού όγκου των διανεμητέων μερισμάτων.
- 50 Υπό τις συνθήκες αυτές, η μητρική εταιρία που εισπράττει μερίσματα από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος αναγκαζόταν είτε να διανείμει τα μερίσματα μειωμένα κατά το ποσό του φόρου κινητών αξιών, του οποίου δε το ύψος ήταν μικρότερο από ό,τι κατά την αναδιανομή μερισμάτων εισπραχθέντων από θυγατρικές εγκατεστημένες στη Γαλλία, είτε, όπως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 48 των προτάσεών του, να αντλήσει από τα ταμειακά της αποθέματα ποσό αντίστοιχο του ύψους του οφειλομένου φόρου κινητών αξιών και να αυξήσει, επομένως, τον συνολικό όγκο των διανεμόμενων μερισμάτων.

- 51 Λαμβανομένης υπόψη της δυσμενέστερης μεταχειρίσεως που τυγχάνουν τα μερίσματα που εισπράττονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, σε σχέση με εκείνη στην οποία υπόκεινται τα μερίσματα που εισπράττονται από θυγατρική εγκατεστημένη στην ημεδαπή, μια μητρική εταιρία θα μπορούσε να αποθαρρυνθεί από το να ασκήσει τις δραστηριότητές της μέσω θυγατρικής ή θυγατρικών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal, Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψη 27, και προπαρατεθείσα Keller Holding, σκέψη 35).
- 52 Η Γαλλική Κυβέρνηση, καίτοι παραδέχεται ότι υφίσταται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων που καταβάλλει θυγατρική εγκατεστημένη στη Γαλλία και εκείνων που καταβάλλει θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όσον αφορά τη δυνατότητα της δικαιούχου μητρικής εταιρίας να συμψηφίσει την πίστωση φόρου με τον φόρο κινητών αξιών που αυτή οφείλει κατά την αναδιανομή των μερισμάτων αυτών στους ίδιους της τους μετόχους, εκτιμά εντούτοις ότι η μεταχείριση αυτή δεν συνιστά περιορισμό όσον αφορά τη μητρική εταιρία.
- 53 Η ανωτέρω κυβέρνηση υποστηρίζει, αφενός, ότι η εφαρμογή της πιστώσεως φόρου είναι αποτέλεσμα μιας ελεύθερης αποφάσεως των αρμοδίων οργάνων μιας μητρικής εταιρίας και όχι συνέπεια της επίμαχης στην κύρια δίκη κανονιστικής ρυθμίσεως, διότι η απόφαση της εν λόγω μητρικής εταιρίας να αναδιανείμει τα εκ μέρους γαλλικής θυγατρικής καταβληθέντα μερίσματα είναι αυτή που καθιστά δυνατό τον συμψηφισμό της συναρτούμενης με τα επίμαχα μερίσματα πιστώσεως φόρου με τον φόρο κινητών αξιών. Επικαλούμενη την απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, Graf (C-190/98, Συλλογή 2000, σ. I-493, σκέψεις 24 και 25), η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, επομένως, ότι ο ενδεχομένως αρνητικός αντίκτυπος των επίμαχων στην κύρια δίκη διατάξεων εξαρτάται από μια απόφαση των αρμοδίων οργάνων της μητρικής εταιρίας τόσο αβέβαιη ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις αποτελούν εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία.
- 54 Αφετέρου, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, ανεξαρτήτως της προελεύσεως των μερισμάτων, η εκταμίευση της μητρικής εταιρίας θα είναι η ίδια στο μέτρο που ο φόρος ακινήτων αξιών συμψηφίζεται με το αποτέλεσμα που διανέμεται στους εταίρους.

- 55 Οι μέτοχοι, όμως, που κατοικούν στην αλλοδαπή θα μπορούσαν, δυνάμει των συμβάσεων για την πρόληψη της διπλής φορολογήσεως, τις οποίες συνήψε η Γαλλική Δημοκρατία με το σύνολο των κρατών μελών της Ένωσης, να επιτύχουν την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που εισέπραξε η διανέμουσα τα μερίσματα μητρική εταιρία, κατά τρόπον ώστε να μην επηρεάζει την κατάστασή τους η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση.
- 56 Σε ό,τι αφορά τους μετόχους της διανέμουσας μητρικής εταιρίας που κατοικούν στην ημεδαπή, η Γαλλική Κυβέρνηση εκτιμά ότι, καίτοι η απουσία πιστώσεως φόρου συμψηφιστέας με τον φόρο κινητών αξιών που οφείλει η μητρική αυτή εταιρία όταν αναδιανέμει μερίσματα που κατέβαλαν οι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές της θα έπρεπε να θεωρηθεί ως εμπόδιο στη συγκέντρωση κεφαλαίων από Γάλλους μετόχους, σε κάθε περίπτωση, ο περιορισμός αυτός αφορά μια αμιγώς εσωτερική κίνηση κεφαλαίων μεταξύ γαλλικής μητρικής εταιρίας και των Γάλλων μετόχων της, η οποία δεν παρουσιάζει στοιχεία αλλοδαπότητας και δεν εμπίπτει στο δίκαιο της Ένωσης.
- 57 Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.
- 58 Κατά πρώτο λόγο, καίτοι ευσταθεί ότι η σχετική με τα μερίσματα που διανέμουν θυγατρικές εγκατεστημένες στην ημεδαπή πίστωση φόρου μπορούσε να χρησιμοποιηθεί μόνον όταν η μητρική εταιρία αποφάσιζε να αναδιανείμει τα μερίσματα αυτά, δεν αμφισβητείται ότι τόσο η διαφορετική μεταχείριση αναλόγως του τόπου εγκαταστάσεως της διανέμουσας μερίσματα θυγατρικής όσο και η δυνατότητα συμψηφισμού της ενδεχόμενης πιστώσεως φόρου με τον φόρο κινητών αξιών που οφείλεται κατά την αναδιανομή των μερισμάτων αυτών απορρέουν άμεσα από την επίμαχη στην κύρια δίκη γαλλική νομοθετική ρύθμιση.
- 59 Ως εκ τούτου, η πιθανότητα χορηγήσεως πιστώσεως φόρου, που να μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο κινητών αξιών κατά την αναδιανομή μερισμάτων, εξαρτόταν όχι από ένα μελλοντικό και υποθετικό γεγονός για την μητρική εταιρία, αλλά από μια κατάσταση που συνδέεται, εξ ορισμού, με την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ήτοι με τον τόπο εγκαταστάσεως της θυγατρικής της.

- ⁶⁰ Κατά δεύτερο λόγο, παρότι, όπως δηλώνει η Γαλλική Κυβέρνηση, η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση δεν έχει συνέπειες στην κατάσταση των μετόχων που κατοικούν στην αλλοδαπή, το γεγονός ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία μπορούσε να αποτελέσει εμπόδιο στην εκ μέρους μιας μητρικής εταιρίας συγκέντρωση κεφαλαίων από μετόχους που κατοικούν στην ημεδαπή επαρκεί για να επιβεβαιώσει τον περιοριστικό χαρακτήρα των διατάξεων της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως.
- ⁶¹ Πράγματι, το γεγονός ότι μέτοχοι που κατοικούν στην ημεδαπή ενδέχεται να αποθαρρυνθούν από την απόκτηση μετοχών σε μητρική εταιρία λόγω του ότι τα μερίσματα που προέρχονται από θυγατρικές αυτής εγκατεστημένες σε διαφορετικό κράτος μέλος από τη Γαλλική Δημοκρατία θα υπολείπονταν των μερισμάτων που προέρχονται από θυγατρικές εγκατεστημένες στην ημεδαπή, θα μπορούσε να αποθαρρύνει με τη σειρά του τη μητρική αυτή εταιρία από το να ασκήσει τις δραστηριότητές της μέσω θυγατρικών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή.
- ⁶² Διαπιστώνεται ότι, στον βαθμό που συνδέεται με το ενδοκοινοτικό εμπόριο, τέτοια κατάσταση είναι δυνατόν να εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης περί θεμελιωδών ελευθεριών (προπαρατεθείσα απόφαση Keller Holding, σκέψη 24) και ότι, στον βαθμό που θέτουν σε μειονεκτική θέση, από φορολογική άποψη, τις καταστάσεις κοινοτικού χαρακτήρα σε σχέση με τις αμιγώς εσωτερικές περιπτώσεις, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις του CGI συνιστούν επομένως περιορισμό που απαγορεύεται κατ' αρχήν από τις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης (βλ. απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, Papillon, Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 32).
- ⁶³ Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να γίνει δεκτός μόνον εάν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., ιδίως, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 57). Ωστόσο, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε οι διάδικοι που κατέθεσαν παρατηρήσεις ανέφεραν στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν τον εν λόγω περιορισμό. Διαπιστώνεται, επομένως, ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

- ⁶⁴ Το σκεπτικό που διατυπώθηκε στις προηγούμενες σκέψεις εφαρμόζεται ωσαύτως οσάκις μητρική εταιρία εισέπραξε μερίσματα βάσει συμμετοχής η οποία δεν της παρέχει τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή επί των αποφάσεων της διανέμουσας θυγατρικής της και να καθορίζει τις δραστηριότητες αυτής.
- ⁶⁵ Συγκεκριμένα, η εξετασθείσα στη σκέψη 41 της παρούσας απόφασεως διαφορετική μεταχείριση θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα την αποθάρρυνση των εγκατεστημένων στη Γαλλία μητρικών εταιριών από το να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος και να οδηγήσει επίσης σε περιοριστικό αποτέλεσμα αναφορικά με εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, δεδομένου ότι θα συνιστούσε, ως προς αυτές, εμπόδιο στη συγκέντρωση κεφαλαίων στη Γαλλία.
- ⁶⁶ Στο μέτρο που τα εισοδήματα από κεφάλαια αλλοδαπής προελεύσεως φορολογούνταν δυσμενέστερα από τα μερίσματα που διανέμουν θυγατρικές εγκατεστημένες στη Γαλλία, οι μετοχές εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη ήταν λιγότερο ελκυστικές για τις μητρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία έναντι εκείνων των εταιριών που έχουν την έδρα τους σε αυτό το κράτος μέλος (βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 35, Manninen, προπαρατεθείσα, σκέψεις 22 και 23, καθώς και Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 64).
- ⁶⁷ Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η διαφορετική μεταχείριση που εισάγει η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθετική ρύθμιση συνιστούσε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- ⁶⁸ Ωστόσο, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε οι διάδικοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις αναφέρθηκαν στους λόγους που εκτίθενται στο άρθρο 65 ΣΛΕΕ και στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν τέτοιο περιορισμό.

- ⁶⁹ Λαμβανομένων υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους αποσκοπούσα στην εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει σε μητρική εταιρία να συμψηφίσει με τον φόρο κινητών αξιών, τον οποίο οφείλει όταν αναδιανέμει στους μετόχους της μερίσματα που της κατέβαλαν θυγατρικές της, την πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων, εφόσον αυτά προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό, αλλά δεν παρέχει τη δυνατότητα αυτή εάν τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, η νομοθετική αυτή ρύθμιση δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου για τη διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- ⁷⁰ Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία να διευκρινιστεί κατά πόσον, όταν το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς δεν συνεπάγεται καθαυτό μετακύλιση σε τρίτο του φόρου που οφείλει ο φορολογούμενος, το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει να αρνείται το Δημόσιο να επιστρέψει τα ποσά που κατέβαλε η μητρική εταιρία για τον λόγο είτε ότι η επιστροφή αυτή θα αποτελούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό για την τελευταία είτε ότι το ποσό που κατέβαλε η μητρική εταιρία δεν αποτελεί για αυτήν λογιστικό έξοδο ή φορολογική επιβάρυνση, αλλά βαρύνει μόνον τα ποσά που μπορούν να αναδιανεμηθούν στους μετόχους της.
- ⁷¹ Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι το δικαίωμα για επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, *San Giorgio*, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, καθώς και της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, *Metallgesellschaft κ.λπ.*, Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 84). Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου

1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20, Metallgesellschaft κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 84, της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψη 93, καθώς και Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 202).

- ⁷² Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει σε εθνικό νομικό σύστημα να αρνείται την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων (αποφάσεις της 24ης Μαρτίου 1988, 104/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1988, σ. 1799, σκέψη 6, της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport, Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 47, της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης, Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 31, καθώς και της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 41). Η προστασία των δικαιωμάτων που διασφαλίζονται στον τομέα αυτόν από την έννομη τάξη της Ένωσης δεν επιβάλλει επομένως την επιστροφή φόρων, τελών και φορολογικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλησε πράγματι σε άλλα πρόσωπα (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 21, καθώς και της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ., C-398/09, δημοσιευθείσα στην παρούσα, σκέψη 18).

- ⁷³ Πάντως, όπως απορρέει από τη νομολογία, δεδομένου ότι τέτοια άρνηση επιστροφής αποτελεί περιορισμό σε υποκειμενικό δικαίωμα που αντλείται από την έννομη τάξη της Ένωσης, επιβάλλεται να ερμηνεύεται περιοριστικά (προπαρατεθείσες αποφάσεις Weber's Wine World κ.λπ., σκέψη 95, καθώς και Lady & Kid κ.λπ., σκέψη 20).

- ⁷⁴ Επομένως, από τις σκέψεις 20 και 25 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Lady & Kid κ.λπ., προκύπτει ότι η μόνη εξαίρεση από το δικαίωμα επιστροφής φόρων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης αφορά την περίπτωση στην οποία ένας αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος μετακυλήθηκε άμεσα από τον φορολογούμενο στον αγοραστή.

- 75 Εν προκειμένω, το ίδιο το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς, το οποίο εξάλλου αφορά φόρο κινητών αξιών που καταβάλλει μητρική εταιρία επί τη ευκαιρία της διανομής μερισμάτων και όχι φόρο που εισπράττεται κατά την πώληση προϊόντων, δεν συνεπάγεται μετακύλιση του εν λόγω φόρου κινητών αξιών σε τρίτους, όπως ο μνημονευθείς στην ανωτέρω παραταθείσα νομολογία αγοραστής.
- 76 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν εθνικό φορολογικό καθεστώς, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, δεν συνεπάγεται καθαυτό μετακύλιση σε τρίτο του φόρου που αχρεωστήτως κατέβαλε ο φορολογούμενος, το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει να αρνείται κράτος μέλος να επιστρέψει τα ποσά που κατέβαλε η μητρική εταιρία για τον λόγο είτε ότι η επιστροφή αυτή θα αποτελούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό για την τελευταία είτε ότι το ποσό που κατέβαλε η μητρική εταιρία δεν αποτελεί για αυτήν λογιστικό έξοδο ή φορολογική επιβάρυνση, αλλά βαρύνει μόνον τα ποσά που μπορούν να αναδιανεμηθούν στους μετόχους της.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 77 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας απαγορεύουν να εξαρτάται η επιστροφή σε μητρική εταιρία των ποσών που διασφαλίζουν την εφαρμογή του ίδιου φορολογικού καθεστώτος στα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές αυτής και σε εκείνα που διανέμονται από θυγατρικές της εταιρίας αυτής που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, τα οποία αναδιανέμονται από την εν λόγω μητρική εταιρία, από τον όρο ότι ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία που μόνον αυτός κατέχει και αφορούν, για κάθε επίμαχο μέρισμα, κυρίως τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ύψος του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, ενώ τα στοιχεία αυτά, που είναι γνωστά στη διοίκηση, δεν απαιτούνται για τις εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές.

- 78 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών, κατ' εφαρμογή της αρχής της συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 ΣΕΕ, να διασφαλίζουν την ένδικη προστασία των δικαιωμάτων που οι πολίτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, *Rewe-Zentralfinanz* και *Rewe-Zentral*, Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5, καθώς και 45/76, *Comet*, Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, σκέψη 12, της 19ης Ιουνίου 1990, C-213/89, *Factortame* κ.λπ., Συλλογή 1990, σ. I-2433, σκέψη 19, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-432/05, *Unibet*, Συλλογή 2005, σ. I-2271, σκέψη 38).
- 79 Ως εκ τούτου, ελλείπει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, εφόσον, αφενός, οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια βοηθήματα της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 203 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 80 Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται, επίσης, να καθορίσει με ποιον τρόπο πρέπει να άρει στην πράξη μια παραβίαση της απαγορεύσεως περιορισμών στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 81 Το τρίτο υποβληθέν ερώτημα υπονοεί ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, στην περίπτωση που διαπιστωθούν περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, προκειμένου να διασφαλισθεί η ίση μεταχείριση μεταξύ των δικαιούχων μερισμάτων που καταβλήθηκαν από θυγατρικές εγκατεστημένες στη Γαλλία και των δικαιούχων μερισμάτων που καταβλήθηκαν από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να χορηγηθεί στους δεύτερους ως άνω δικαιούχους η πίστωση φόρου την οποία δικαιούνται οι πρώτοι.

- 82 Πρέπει να υπομνησθεί ότι οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους δικαιούνται να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για να αξιολογήσουν εάν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία προϋποθέσεις φορολογικού πλεονεκτήματος και, κατά συνέπεια, εάν πρέπει ή όχι να χορηγήσουν το εν λόγω πλεονέκτημα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 50, της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 43, της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 54, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, προπαρατεθείσα, σκέψη 95, καθώς και της 30ης Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ., C-262/09, Συλλογή 2011, σ. I-5669, σκέψη 45).
- 83 Συναφώς, η Accor προέβαλε ότι το σύστημα πιστώσεως φόρου βασίζεται αποκλειστικώς στην υπαγωγή της διανεμούσας θυγατρικής στον φόρο εταιριών, στο μέτρο που η πίστωση φόρου ισούται πάντα με το 50 % των διανεμόμενων μερισμάτων. Κατά συνέπεια, η Accor εκτιμά ότι αρκεί η απόδειξη ότι η διανεμόυσα θυγατρική υπόκειται στον φόρο εταιριών στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της.
- 84 Η Επιτροπή, παρότι κρίνει ότι είναι θεμιτό να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που καταβλήθηκε από τη θυγατρική στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, εκτιμά ότι, στο πλαίσιο του επίμαχου στην κύρια δίκη καθεστώτος, δεν υφίσταται αυστηρή αντιστοιχία μεταξύ του ποσού του καταβληθέντος φόρου και του ποσού της πιστώσεως φόρου και ότι επαρκεί η παραπομπή στον νόμιμο φορολογικό συντελεστή στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της θυγατρικής.
- 85 Οι Κυβερνήσεις της Γαλλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμούν ότι, προκειμένου να εξαλειφθεί ο φερόμενος ως εισάγων δυσμενείς διακρίσεις αντίκτυπος του επίμαχου στην κύρια δίκη καθεστώτος, πρέπει να εφαρμοσθεί μια πίστωση φόρου, το ποσό της οποίας θα επιτρέπει να εξουδετερώνεται ο φόρος που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της θυγατρικής και η οποία θα πρέπει να υπολογίζεται σε συνάρτηση με το ύψος του φόρου που επιβλήθηκε επί των κερδών που αναλογούν στα μερίσματα που κατέβαλε η θυγατρική στο κράτος αυτό. Η Γαλλική Κυβέρνηση αναφέρει ότι το σύστημα της πιστώσεως φόρου και του φόρου κινητών αξιών συνίστατο στον περιορισμό της διπλής οικονομικής φορολόγησης των διανεμόμενων μερισμάτων, τηρουμένης της απαιτήσεως φορολογικής ουδετερότητας, και ότι

ο μετριασμός της διπλής οικονομικής φορολογήσεως ελάμβανε υπόψη το επίπεδο του φόρου εταιριών στο οποίο πράγματι υπόκειντο οι γαλλικές θυγατρικές σε προγενέστερο στάδιο. Επομένως, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η πίστωση φόρου δεν μπορούσε να υπερβεί το ύψος του φόρου εταιριών που επιβλήθηκε με τον συνήθη συντελεστή επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα και, στην περίπτωση που τα σχετικά κέρδη είχαν τύχει μειωμένου φορολογικού συντελεστή, ώστε να υπερβαίνει η πίστωση φόρου τον φόρο εταιριών που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο, καθίστατο απαιτητός φόρος κινήτων αξιών στο ύψος του πλεονάσματος της πιστώσεως φόρου έναντι του φόρου εταιριών.

⁸⁶ Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, να αποφανθεί επί του ζητήματος κατά πόσον το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς βασίζεται σε αυστηρή αντιστοιχία μεταξύ του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα και του ποσού της πιστώσεως φόρου.

⁸⁷ Εντούτοις, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, καίτοι προκύπτει από τη νομολογία ότι το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει σε κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει σύστημα αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλουν σε κατοίκους ημεδαπής εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή, να επιφυλάσσει την ίδια μεταχείριση στα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή σε κατοίκους ημεδαπής (βλ., προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 72), το δίκαιο αυτό δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να ευνοούν τους φορολογούμενους που έχουν επενδύσει σε εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή σε σχέση με εκείνους που έχουν επενδύσει σε ημεδαπές εταιρίες (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2007, *C-298/05, Columbus Container Services*, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψεις 39 και 40, καθώς και *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, προπαρατεθείσα, σκέψη 89).

⁸⁸ Ωσαύτως, έχει κριθεί ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προλαμβάνει την αλληπάλληλη φορολογία των μερισμάτων ημεδαπής εταιρίας εφαρμόζοντας κανόνες οι οποίοι απαλλάσσουν τα εν λόγω μερίσματα από τη φορολογία όταν καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία, αποφεύγοντας, μέσω της μεθόδου του συνυπολογισμού, την αλληπάλληλη φορολογία των εν λόγω μερισμάτων

όταν καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρία, εφόσον πάντως ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως δεν είναι υψηλότερος από αυτόν που εφαρμόζεται στα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως και εφόσον παρέχεται πίστωση φόρου τουλάχιστον ισόποση με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, μέχρι το ύψος του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας (βλ., προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψεις 48 και 57, καθώς και *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 86, και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 39).

⁸⁹ Το Δικαστήριο έκρινε ότι, εάν ο αναλογών στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος που επέβαλε το κράτος εγκαταστάσεως στα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας είναι μικρότερος από τον φόρο που επέβαλε το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο κράτος μέλος οφείλει να χορηγήσει πλήρη πίστωση φόρου, αντίστοιχη προς τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος εγκαταστάσεώς της (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 51, καθώς και *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 87).

⁹⁰ Αντιθέτως, εάν στα κέρδη αυτά το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας επέβαλε υψηλότερο φόρο από ό,τι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο υποχρεούται να χορηγήσει πίστωση φόρου μόνον μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία. Δεν υποχρεούται σε απόδοση της διαφοράς, δηλαδή του ποσού κατά το οποίο ο φόρος που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος της διανέμουσας εταιρίας υπερβαίνει το ποσό του φόρου που οφείλεται στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρίας (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 52, καθώς και *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, σκέψη 88).

⁹¹ Σε ό,τι αφορά το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς, εάν κράτος μέλος έπρεπε να χορηγήσει στους δικαιούχους μερισμάτων, τα οποία προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, πίστωση φόρου που θα αντιστοιχούσε σταθερά στο ήμισυ του ποσού των μερισμάτων αυτών, όπως ζητεί η *Accor*, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να επιφυλάσσεται ευνοϊκότερη μεταχείριση στα μερίσματα αυτά από εκείνη

της οποίας τυγχάνουν τα προερχόμενα από το πρώτο κράτος μέλος μερίσματα, οσάκις ο φορολογικός συντελεστής στον οποίο υπόκειται η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της είναι χαμηλότερος από εκείνον που εφαρμόζεται στο πρώτο κράτος μέλος.

- ⁹² Κατά συνέπεια, ένα κράτος μέλος πρέπει να είναι σε θέση να καθορίζει το ποσό του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέουσας εταιρίας, για τον οποίο πρέπει να χορηγηθεί πίστωση φόρου στη δικαιούχο μητρική εταιρία. Ως εκ τούτου, αντιθέτως προς ό,τι διατείνεται η Accor, δεν επαρκεί να αποδειχθεί ότι η διανέμουσα εταιρία φορολογήθηκε, στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα, χωρίς να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον συντελεστή του φόρου που πράγματι επιβλήθηκε στα εν λόγω κέρδη.
- ⁹³ Υπό τις συνθήκες αυτές, η διοικητική επιβάρυνση και, ειδικότερα, το γεγονός ότι η εθνική φορολογική αρχή ζητεί πληροφορίες σχετικά με τον φόρο που πράγματι επιβλήθηκε στα κέρδη της διανέουσας μερίσματα εταιρίας στο κράτος εγκαταστάσεώς της, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν υπέρμετρες ούτε παραβιάζουσες τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.
- ⁹⁴ Συγκεκριμένα, όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, αφενός, το ίδιο το αιτούν δικαστήριο αναφέρει στο τρίτο ερώτημα ότι, όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμουν θυγατρικές εγκατεστημένες στη Γαλλία, οι πληροφορίες σχετικά με τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι επιβλήθηκε και το ύψος του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε είναι γνωστές στη διοίκηση.
- ⁹⁵ Αφετέρου, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 102 των προτάσεών του, από την υπομνησθείσα στη σκέψη 82 της παρούσας αποφάσεως νομολογία προκύπτει ότι δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης το να υποχρεούται η εμπλεκόμενη μητρική εταιρία να προσκομίσει τα σχετικά δικαιολογητικά.

- ⁹⁶ Μολονότι η ίδια η δικαιούχος των μερισμάτων μητρική εταιρία δεν διαθέτει το σύνολο των πληροφοριών σχετικά με τον φόρο εταιριών ο οποίος επιβλήθηκε στα μερίσματα που διανέμει θυγατρική της εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, τις πληροφορίες αυτές γνωρίζει, κατ' αρχήν, η δεύτερη αυτή εταιρία. Ωστόσο, υπό τις συνθήκες αυτές, κάθε δυσχέρεια της μητρικής εταιρίας να προσκομίσει τις απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα τα μερίσματα θυγατρική της δεν συνδέεται με την εγγενή πολυπλοκότητά τους, αλλά με την ενδεχόμενη μη συνεργασία της θυγατρικής που τα διαθέτει. Κατά συνέπεια, η έλλειψη πληροφορήσεως, την οποία αντιμετωπίζει η μητρική εταιρία, δεν αποτελεί πρόβλημα που θα έπρεπε να επιλύσει το οικείο κράτος μέλος (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 98).
- ⁹⁷ Επιπλέον, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Accor, το γεγονός ότι η φορολογική αρχή μπορεί να κάνει χρήση του μηχανισμού αμοιβαίας συνδρομής, τον οποίο προβλέπει η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799), δεν συνεπάγεται ότι υποχρεούται να απαλλάσσει τη δικαιούχο των μερισμάτων μητρική εταιρία από το να της προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για τον φόρο τον οποίο κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία σε άλλο κράτος μέλος (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, σκέψη 100, καθώς και Meilicke κ.λπ., σκέψη 50).
- ⁹⁸ Συγκεκριμένα, εφόσον η οδηγία 77/799 προβλέπει υπέρ των εθνικών φορολογικών αρχών τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες τις οποίες δεν μπορούν να λάβουν ευθέως, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η μνεία στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 του όρου «δύνатаι» αποδεικνύει ότι, μολονότι οι εν λόγω αρχές έχουν βεβαίως τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, το αίτημα αυτό δεν συνεπάγεται κανενός είδους υποχρέωση. Σε κάθε κράτος μέλος απόκειται να εκτιμά τις συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίστανται πληροφορίες όσον αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τους εγκατεστημένους στο έδαφός του φορολογουμένους και να αποφασίζει κατά πόσον οι περιπτώσεις αυτές δικαιολογούν την υποβολή σε άλλο κράτος μέλος αιτήματος

παροχής πληροφοριών (αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, *Twoh International*, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 32, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις *Persche*, σκέψη 65, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, σκέψη 101, και *Meilicke* κ.λπ., σκέψη 46).

- ⁹⁹ Σε ό,τι αφορά την τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας, επισημαίνεται ότι τα απαιτούμενα δικαιολογητικά πρέπει να παρέχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, κατά σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος, αλλά δεν πρέπει να είναι συγκεκριμένης μορφής, δεδομένου ότι η εκτίμηση δεν πρέπει να γίνεται κατά τρόπο υπερβολικά σχολαστικό (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση *Meilicke* κ.λπ., σκέψη 46).
- ¹⁰⁰ Δεύτερον, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η συγκέντρωση στοιχείων σχετικά με τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και με ποσό του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της νομοθεσίας του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της διανεμούσας εταιρίας σε σχέση με την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και την εγγραφή στις λογιστικές καταστάσεις του φόρου εταιριών που πρέπει να καταβληθεί, καθώς και με τη διατήρηση των διοικητικών ή λογιστικών εγγράφων.
- ¹⁰¹ Το αίτημα περί προσκομίσεως των εν λόγω στοιχείων πρέπει επιπλέον να προβληθεί διαρκούσης της περιόδου ισχύος της νομικής υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών ή λογιστικών εγγράφων, όπως αυτή προβλέπεται από το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της θυγατρικής. Όπως αναφέρει η *Accor*, προκειμένου να της χορηγηθεί πίστωση φόρου, δεν είναι δυνατόν να της ζητείται να προσκομίσει έγγραφα τα οποία καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της νομικής υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων.

- 102 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας δεν απαγορεύουν να εξαρτάται η επιστροφή σε μητρική εταιρία των ποσών που διασφαλίζουν την εφαρμογή του ίδιου φορολογικού καθεστώτος στα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές αυτής και σε εκείνα που διανέμονται από θυγατρικές της εταιρίας αυτής που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, τα οποία αναδιανέμονται από την εν λόγω μητρική εταιρία, από τον όρο ότι ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία που μόνον αυτός κατέχει και αφορούν, για κάθε επίμαχο μέρισμα, κυρίως τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ύψος του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, ενώ τα ίδια αυτά στοιχεία, που είναι γνωστά στη διοίκηση, δεν απαιτούνται ως προς τις εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές. Η προσκόμιση των στοιχείων αυτών μπορεί, εντούτοις, να απαιτείται μόνον εφόσον καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η απόδειξη της καταβολής του φόρου από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των νομοθετικών διατάξεων των εν λόγω κρατών μελών σε σχέση με την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και την εγγραφή στις λογιστικές καταστάσεις του φόρου εταιριών που πρέπει να καταβληθεί, καθώς και με τη διατήρηση των διοικητικών εγγράφων. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον πληρούνται οι όροι αυτοί στην υπόθεση της κύριας δίκης.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους αποσκοπούσα στην εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει σε μητρική εταιρία να συμψηφίσει με τον φόρο κινητών αξιών, τον οποίο οφείλει όταν αναδιανέμει στους μετόχους της μερίσματα που της κατέβαλαν θυγατρικές της, την πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων, εφόσον αυτά προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό, αλλά δεν παρέχει τη δυνατότητα αυτή εάν τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι, στην τελευταία περίπτωση, η νομοθεσία αυτή δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου για τη διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή.
- 2) Όταν εθνικό φορολογικό καθεστώς, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, δεν συνεπάγεται καθαυτό μετακύλιση σε τρίτο του φόρου που αχρεωστήτως κατέβαλε ο φορολογούμενος, το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει να αρνείται κράτος μέλος να επιστρέψει τα ποσά που κατέβαλε η μητρική εταιρία για τον λόγο είτε ότι η επιστροφή αυτή θα αποτελούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό για την τελευταία είτε ότι το ποσό που κατέβαλε η μητρική εταιρία δεν αποτελεί για αυτήν λογιστικό έξοδο ή φορολογική επιβάρυνση, αλλά βαρύνει μόνον τα ποσά που μπορούν να αναδιανεμηθούν στους μετόχους της.
- 3) Οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας δεν απαγορεύουν να εξαρτάται η επιστροφή σε μητρική εταιρία των ποσών που διασφαλίζουν την εφαρμογή του ίδιου φορολογικού καθεστώτος στα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές αυτής και σε εκείνα που διανέμονται από θυγατρικές της εταιρίας αυτής που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, τα οποία αναδιανέμονται από την εν λόγω μητρική εταιρία, από τον όρο ότι ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία που μόνον αυτός κατέχει και αφορούν, για κάθε επίμαχο μέρισμα, κυρίως τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ύψος του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, ενώ τα ίδια αυτά στοιχεία, που είναι

γνωστά στη διοίκηση, δεν απαιτούνται ως προς τις εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές. Η προσκόμιση των στοιχείων αυτών μπορεί, εντούτοις, να απαιτείται μόνον εφόσον καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η απόδειξη της καταβολής του φόρου από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των νομοθετικών διατάξεων των εν λόγω κρατών μελών σε σχέση με την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και την εγγραφή στις λογιστικές καταστάσεις του φόρου εταιριών που πρέπει να καταβληθεί, καθώς και με τη διατήρηση των διοικητικών εγγράφων. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον πληρούνται οι όροι αυτοί στην υπόθεση της κύριας δίκης.

(υπογραφές)