



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2017-2018

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της Χριστίνας Λαζ. Γρομητσάρη-Μαραγιάννη

A.M.: 7340011217003

**Η φορολόγηση της διασυνοριακής διανομής μερισμάτων με βάση το διεθνές και
ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο**

Επιβλέποντες:

Ανδρέας Τσουρουφλής

Χρήστος Γκόρτσος

Γεώργιος Γεραπετρίτης

Αθήνα, 30/11/2018

Copyright © [*Χριστίνα Λαζ. Γρομητσάρη-Μαραγιάννη, 2019*]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Περίληψη

Αντικείμενο της διπλωματικής εργασίας είναι η μελέτη των κανόνων του διεθνούς και ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου που διέπουν τη φορολόγηση της διανομής μερισμάτων που πραγματοποιείται διασυνοριακά. Στο πρώτο μέρος, θα αναφερθούν οι ρυθμίσεις του διεθνούς φορολογικού δικαίου και, συγκεκριμένα, θα γίνει αναφορά στον τρόπο με τον οποίο τα σχετικά ζητήματα επιλύονται μέσω των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), οι οποίες καταρτίζονται κατά το Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ). Ακολούθως, στο δεύτερο μέρος, θα γίνει εκτενής αναφορά στο ευρωπαϊκό δίκαιο και, συγκεκριμένα, θα εντοπιστεί ο τρόπος με τον οποίο οι ρυθμίσεις του πρωτογενούς ευρωπαϊκού δικαίου επιδρούν και εν τέλει διαμορφώνουν το δικαιοϋικό πλαίσιο της φορολογίας των μερισμάτων που διανέμονται διασυνοριακά. Επίσης, θα παρουσιαστεί η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, όπως ισχύει σήμερα, μετά την κωδικοποίησή της με την Οδηγία 2011/96/ΕΕ και την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/86/ΕΕ. Ξεχωριστή θέση στην παρούσα μελέτη έχει και η ενδελεχής παρουσίαση νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων), αφού το Δικαστήριο μέσα από σειρά αποφάσεων έχει συγκροτήσει το πλαίσιο μέσα στο οποίο το ενωσιακό δίκαιο ερμηνεύεται προς επίλυση ζητημάτων που προκύπτουν από τη διασυνοριακή φορολόγηση των μερισμάτων. Τέλος, θα επιχειρηθεί η συναγωγή συνολικών και όσο το δυνατό ασφαλέστερων συμπερασμάτων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|----|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ | 8 |
| I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ | |
| I. α) Η έννοια και οι μορφές της διπλής φορολογίας..... | 9 |
| II. β) Η αποφυγή της διπλής φορολογίας..... | 9 |
| II. ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ | |
| A. ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ | |
| A.1. Οι ρυθμίσεις του άρθρου 10 του Προτύπου ΣυμβΟΟΣΑ αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων και το πρόβλημα της διεθνούς διπλής φορολογίας | |
| α) Οι ρυθμίσεις του άρθρου 10 του Προτύπου ΣυμβΟΟΣΑ αναφορικά με τη φορολογία των μερισμάτων..... | 11 |
| β) Η φορολογική αντίληψη της έννοιας του «μερίσματος»..... | 12 |
| γ) Οι μέθοδοι για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας: μέθοδος της εξαίρεσης και μέθοδος της πίστωσης..... | 14 |
| i) Η μέθοδος της εξαίρεσης | |
| ii) Η μέθοδος της πίστωσης | |
| A.2. Οι ρυθμίσεις του Προτύπου ΣυμβΟΟΣΑ για τη φορολογία μερισμάτων που εισπράττονται από μόνιμη εγκατάσταση | |
| α) Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» - διάκριση από θυγατρική εταιρία..... | 17 |
| β) Παρακράτηση φόρου επί μερισμάτων που εισπράττονται από μόνιμη εγκατάσταση..... | 18 |
| γ) Το πρόβλημα της διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας μερισμάτων που λαμβάνει η μόνιμη εγκατάσταση από συμμετοχή της σε άλλες εταιρίες τρίτου κράτους..... | 19 |

A.3. Η φορολόγηση των κερδών μιας εταιρίας σε επίπεδο εταιρίας και των μερισμάτων σε επίπεδο μετόχου.....19

A.4. Ανακεφαλαίωση και συμπεράσματα πρώτου μέρους.....21

III. ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

B. ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

B.1. Ζητήματα θετικής και αρνητικής εναρμόνισης, ο ρόλος του ΔΕΕ και η αποφυγή της διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας στο ευρωπαϊκό δίκαιο

α) Η θετική εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων με το ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο.....22

β) Η αρνητική εναρμόνιση των φορολογικών ρυθμίσεων των κρατών μελών: ο ρόλος του Δικαστηρίου.....23

B.2. Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων

α) Η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων: οι ρυθμίσεις των άρθρων 63 και 65 της ΣΛΕΕ.....24

β) Η εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στη φορολογία των μερισμάτων μέσα από τη νομολογία του ΔΕΚ και η αρχή της εθνικής μεταχείρισης.....24

i) Νομολογία του ΔΕΚ για τα εισερχόμενα μερίσματα

ια) Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooyen

ιβ) Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen

ii) Νομολογία του ΔΕΚ για τα εξερχόμενα μερίσματα

Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta και Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denavit International

B.3. Το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο

| | |
|---|-----------|
| α) Η Οδηγία 90/435, όπως αντικαταστάθηκε από την Οδηγία 2011/96, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς των διανεμόμενων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών..... | 33 |
| β) Οι μέθοδοι εξάλειψης των προβλημάτων από τη φορολογία μερισμάτων..... | 36 |
| γ) Νομολογία του ΔΕΚ σχετικά με την ερμηνεία της Οδηγίας 90/435..... | 36 |
| i) Η έννοια της «απαγόρευσης της παρακράτησης του φόρου στην πηγή» | |
| ii) Απόφαση της 4.10.2001 στην υπόθεση C-249/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία | |
| iii) Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-138/97, Cobelfret | |
| B.4. Ανακεφαλαίωση και συμπεράσματα δεύτερου μέρους..... | 40 |

IV. ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ

Γ. ΠΑΡΑΘΥΡΟ ΣΤΟ ΜΕΛΛΟΝ - Η ΠΡΟΤΑΣΗ ΟΔΗΓΙΑΣ ΠΕΡΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ

| | |
|--|----|
| α) Το Σχέδιο της Επιτροπής για την ενοποίηση της φορολογικής βάσης..... | 40 |
| β) Η σημασία της ενοποίησης της φορολογικής βάσης για τη φορολογία μερισμάτων...42 | |

V. ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....43

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

| | |
|-------|--|
| αρ. | αριθμός |
| βλ. | βλέπε |
| ΔΕΕ | Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης |
| ΔΕΚ | Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων |
| ΕΕ | Ευρωπαϊκή Ένωση |
| κ.α. | και άλλα |
| κ.λπ. | και λοιπά |
| ΚΦΕ | Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος |
| Ν. | Νόμος |
| ΟΟΣΑ | Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης |
| παρ. | παράγραφος |
| πρβλ. | παράβαλε |
| π.χ. | παραδείγματος χάριν |
| ΣΑΔΦ | Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας |
| ΣΛΕΕ | Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης |
| στ. | στοιχείο |

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα μελέτη πραγματεύεται ζητήματα φορολόγησης της διασυνοριακής διανομής μερισμάτων από τη σκοπιά των ρυθμίσεων τόσο του διεθνούς όσο και του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου. Στο πλαίσιο της έννομης σχέσης φορολογίας του μερίσματος εντοπίζεται κατ' αρχάς η ανάμειξη δύο προσώπων από την πλευρά του υπόχρεου του φόρου. Νομικά υποκείμενα είναι αφενός η διανέμουσα εταιρία και αφετέρου ο εισπράττων μέτοχος. Οικονομικό αντικείμενο της έννομης αυτής σχέσης είναι το μέρισμα, το μέρος, δηλαδή, των κερδών της διανέμουσας εταιρίας που διανέμεται στον εισπράττοντα μέτοχο από τα φορολογημένα εισοδήματά της.

Πράγματι, αν ερευνήσει κανείς τη διανομή μερισμάτων που γίνεται διασυνοριακά, με την συμμετοχή δηλαδή, περισσότερων κρατών, που αποτελούν άλλοτε τη φορολογική κατοικία των υποκειμένων στο φόρο και άλλοτε την πηγή του φορολογητέου εισοδήματος, θα διαπιστώσει ότι ανακύπτει πλήθος νομικών ζητημάτων που επιλύονται είτε χάρη στις ρυθμίσεις του Διεθνούς φορολογικού δικαίου είτε –όταν συντρέχουν ειδικότερες προϋποθέσεις- χάρη στις προβλέψεις του κοινοτικού δικαίου, τόσο του πρωτογενούς όσο και το παράγωγου. Καταλυτικό ρόλο, βέβαια, διαδραματίζει και η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία χαράσσει την πορεία συμμόρφωσης των εκάστοτε εθνικών ρυθμίσεων προς το ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο.

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

I. α) Η έννοια και οι μορφές της διπλής φορολογίας

Κάθε συναλλαγή που ενέχει στοιχείο αλλοδαπότητας, είτε διότι σε αυτή συμμετέχουν πρόσωπα που κατοικούν ή εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη είτε διότι το περιουσιακό στοιχείο που αφορά ή το εισόδημα που προέρχεται από αυτή βρίσκεται σε κράτος διαφορετικό από αυτό της κατοικίας ή έδρας του δικαιούχου, είναι πιθανό να υπόκειται σε φόρο σε περισσότερα του ενός κράτη. Αυτό έχει ως συνέπεια τη διπλή ή και πολλαπλή φορολόγησή της. Η διεθνής διπλή φορολογία μπορεί να είναι είτε «νομική» είτε «οικονομική».

Διεθνής διπλή νομική φορολογία ανακύπτει, όταν το ίδιο εισόδημα ή κεφάλαιο φορολογείται στο όνομα του ίδιου προσώπου από περισσότερα του ενός κράτη. Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν ένα πρόσωπο, το οποίο είναι κάτοικος ενός συμβαλλομένου κράτους, αποκτά εισόδημα σε άλλο κράτος και τα δύο κράτη επιβάλλουν φόρο επί του αυτού εισοδήματος για την ίδια χρονική περίοδο. Το φαινόμενο της διεθνούς διπλής οικονομικής φορολογίας ανακύπτει, όταν δύο διαφορετικά πρόσωπα υποβάλλονται σε φόρο σε περισσότερα του ενός κράτη για την ίδια φορολογητέα ύλη και την ίδια χρονική περίοδο¹. Αυτό μπορεί να συμβεί λ.χ. στην περίπτωση που το ίδιο εισόδημα φορολογείται στο επίπεδο του νομικού προσώπου ως επιχειρηματικό κέρδος και στο επίπεδο του μετόχου ως μέροςισμα.

β) Η αποφυγή της διπλής φορολογίας

Η διπλή φορολογία όχι μόνο οδηγεί σε υπέρμετρη επιβάρυνση των προσώπων που την υφίστανται, αλλά συνιστά και ανασταλτικό παράγοντα των διεθνών συναλλαγών, της ελεύθερης διακίνησης προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων και των διασυνοριακών επενδύσεων. Για τους

¹ Βλ. Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, Σάκκουλας 2008, σελ. 393-394.

λόγους αυτούς, καθίσταται αναγκαία η θέσπιση ρυθμίσεων περιορισμού του φαινομένου αυτού τόσο μονομερώς όσο και στο πλαίσιο διεθνών συμφωνιών.

Το διεθνές φορολογικό δίκαιο αποτελεί το σύνολο των κανόνων εσωτερικού, διεθνούς και κοινοτικού δικαίου με τους οποίους ρυθμίζεται ποιο κράτος και με ποιους «όρους» έχει την εξουσία επιβολής φόρου σε πρόσωπα, περιουσιακά στοιχεία και συναλλαγές που εμφανίζουν στοιχεία αλλοδαπότητας. Οι κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου δεν επιβάλλουν φόρους, αντίθετα περιορίζουν την κατ' εξοχήν εκδήλωση της κρατικής κυριαρχίας, δηλαδή την επιβολή φόρων, η οποία γίνεται μονομερώς, οπότε γίνεται λόγος για εσωτερικό διεθνές φορολογικό δίκαιο, ή στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, οπότε γίνεται λόγος για κοινοτικό φορολογικό δίκαιο ή στο πλαίσιο διμερών ή πολυμερών διεθνών συμβάσεων, οπότε γίνεται λόγος για φορολογικό διεθνές δίκαιο². Το διεθνές φορολογικό δίκαιο έχει ως αντικείμενο τον αμοιβαίο καθορισμό των ορίων της φορολογικής εξουσίας δύο συμβαλλόμενων κρατών σε πρόσωπα που αποκτούν φορολογητέο εισόδημα και στα δύο, καθώς και στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής που μπορεί να συντελείται με τη διεθνή δραστηριότητα των φορολογουμένων³.

II. ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

A. ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Η ανεπάρκεια των ρυθμίσεων του εσωτερικού δικαίου για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας οδήγησε στην ανάγκη θέσπισης κανόνων διεθνούς δικαίου για τον προσδιορισμό, σε διμερές κυρίως επίπεδο, της φορολογικής εξουσίας των κρατών. Πράγματι, σε διεθνές επίπεδο, η μέθοδος αποφυγής της διπλής φορολογίας επιλέγεται στο πλαίσιο διμερών συμφωνιών που συνάπτονται μεταξύ των κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας.

Πράγματι, η καταπολέμηση της διεθνούς νομικής φορολογίας πραγματοποιείται μέσα από ένα δίκτυο διμερών Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχουν συνάψει τα κράτη της διεθνούς κοινότητας κατά το Πρότυπο του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ). Όλες οι διμερείς συμβάσεις περιλαμβάνουν έναν μηχανισμό για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας. Αναφορικά με τη διατύπωση των

² Βλ. Α. Κόντος-Μάναλης, Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, 2006, σελ. 31-32.

³ Φινκοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, 2014, Σάκκουλας, σελ. 298, - Tixier G., Droit Fiscal International, 1990, PUF, σελ. 16, 20 επ., Liccardo G., Introduction to the Study of Tax Law, Amatucci A., International Tax Law, Kluwer, 2006, σελ. 2.

περισσότερων διεθνών φορολογικών συμβάσεων, αυτή ακολουθεί το μοντέλο του ΟΟΣΑ, παρά τις όποιες μικροδιαφοροποιήσεις⁴. Το εν λόγω Πρότυπο Σύμβασης θεσπίζει ευρύτερα αποδεκτές κατευθυντήριες γραμμές για την εξάλειψη της διεθνούς νομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων.

A.1. α) Οι ρυθμίσεις του άρθρου 10 του Προτύπου ΣυμβΟΟΣΑ αναφορικά με τη φορολογία των μερισμάτων

Στο άρθρο 10 της Πρότυπης Σύμβασης ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρία, η οποία είναι κάτοικος του ενός συμβαλλομένου κράτους προς κάτοικο άλλου συμβαλλομένου κράτους. Σύμφωνα με την νομοθεσία των κρατών μελών του ΟΟΣΑ, οι εν λόγω εταιρίες είναι νομικά πρόσωπα με διακριτή νομική προσωπικότητα σε σχέση με τους μετόχους τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 1 και 2, το δικαίωμα φορολόγησης των μερισμάτων, τα οποία καταβάλλονται από εταιρία η οποία είναι κάτοικος του ενός συμβαλλομένου κράτους σε δικαιούχο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) που είναι κάτοικος του άλλου συμβαλλομένου κράτους, αναγνωρίζεται και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη (δηλαδή τόσο της έδρας όσο και της πηγής). Ειδικότερα, με την παρ. 1 προβλέπεται καταρχήν το δικαίωμα φορολόγησης στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου των μερισμάτων⁵. Εντούτοις με την παρ. 2 αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολογίας και στο κράτος πηγής (δηλαδή της έδρας της καταβάλλουσας τα μερίσματα εταιρίας)⁶, το οποίο, όμως, περιορίζεται κατά ποσοστό υπό την προϋπόθεση ότι ο λήπτης είναι και ο πραγματικός δικαιούχος (beneficial owner) των μερισμάτων.

Συγκεκριμένα, ο φόρος που επιβάλλει το κράτος της πηγής δε θα πρέπει να υπερβαίνει:

(α) το 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, αν ο δικαιούχος είναι εταιρία (εκτός προσωπικών εταιριών), η οποία κατέχει απευθείας το 25% του κεφαλαίου της εταιρίας που καταβάλλει τα μερίσματα,

(β) το 15% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

⁴ Κων. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, Σάκκουλας, σελ. 298.

⁵ Άρθρο 10 παρ. 1 Προτύπου Σύμβασης: «Μερίσματα, που καταβάλλονται από εταιρία, η οποία είναι κάτοικος του ενός συμβαλλομένου κράτους σε κάτοικο του άλλου συμβαλλομένου κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο κράτος».

⁶ Εφόσον παραχωρηθεί το δικαίωμα φορολόγησης στο κράτος της πηγής του εισοδήματος, το κράτος της κατοικίας οφείλει να παραχωρήσει ελαφρύνσεις (εφαρμόζοντας τη μέθοδο της πίστωσης ή της εξαίρεσης) (άρθρα 23Α και 23Β του Προτύπου Σύμβασης)

Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτών των περιορισμών⁷. Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω συντελεστές αποτελούν το ανώτατο όριο φόρου που μπορεί να επιβληθεί, τα δε συμβαλλόμενα κράτη μπορούν στις επιμέρους ΣΑΔΦ να συμφωνήσουν είτε την επιβολή χαμηλότερου συντελεστή φόρου στο κράτος πηγής είτε τη μη επιβολή φόρου, πέραν και ανεξαρτήτως της τυχόν ευνοϊκότερης φορολόγησης που προβλέπεται από το εσωτερικό τους δίκαιο⁸. Η ανωτέρω ρύθμιση δεν επηρεάζει τη φορολογική μεταχείριση της εταιρίας ως προς τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα, διότι η επιβολή του φόρου επί των εταιρικών κερδών είναι αποκλειστική αρμοδιότητα του κράτους της έδρας της εταιρίας.

Με τις παρ. 4 και 5 του άρθρου 10 του Προτύπου Σύμβασης εισάγονται αποκλίσεις από τις ρυθμίσεις των παρ. 1 και 2. Συγκεκριμένα, με την παρ. 4 ορίζεται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση που το μερίσμα συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση του δικαιούχου στο κράτος του οποίου η εταιρία καταβάλλει το μερίσμα⁹, ενώ η παρ. 5 προβλέπει ότι, πέραν του φόρου στα καταβαλλόμενα σε κάτοικό του μερίσματα, το ένα συμβαλλόμενο κράτος δεν μπορεί να επιβάλλει φόρο στα κέρδη μιας εταιρίας του άλλου κράτους απλώς και μόνο επειδή τα κέρδη αυτά προέκυψαν στο έδαφος του πρώτου κράτους εφόσον δε συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό¹⁰. Η ρύθμιση του άρθρου 10 του μοντέλου επικεντρώνεται στη φορολογία του αποδέκτη των μερισμάτων που καταβάλλονται διασυνοριακά, ενώ δεν επηρεάζει τη φορολογία της καταβάλλουσας εταιρίας¹¹.

β) Η φορολογική αντίληψη της έννοιας του «μερίσματος»

⁷ Πρβλ. ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία δεν περιλαμβάνει ειδική ρύθμιση για τα μερίσματα, οπότε κατ' εφαρμογήν του άρθρου XIV αυτής εφαρμόζεται η εσωτερική νομοθεσία της καταβάλλουσας τα μερίσματα εταιρίας. Το ίδιο ισχύει και για την ΣΑΔΦ Ελλάδας- ΗΠΑ, η οποία δεν αποκλείει την παρακράτηση φόρου στα μερίσματα.

⁸ B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, Ed. Francis Lefebvre, 5ème éd. 2001, p. 595

⁹ Άρθρο 10 παρ. 4 του Προτύπου Σύμβασης: «Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 δεν εφαρμόζονται, αν ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο οποίος είναι κάτοικος ενός Συμβαλλομένου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται και σε αυτό και η συμμετοχή δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται ουσιαστικά με αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση. Σ' αυτή την περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 (επιχειρηματικά κέρδη)».

¹⁰ Άρθρο 10 παρ. 5 του Προτύπου Σύμβασης: «Αν μια εταιρία που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, πραγματοποιεί κέρδη ή αποκτά εισοδήματα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το άλλο αυτό Κράτος δεν μπορεί να επιβάλλει κανένα φόρο στα μερίσματα που καταβάλλονται από την εταιρία, εκτός αν τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου αυτού Κράτους ή αν η συμμετοχή δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα συνδέεται ουσιαστικά με μια μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο άλλο αυτό Κράτος, ούτε μπορεί να υπαγάγει τα αδιανέμητα κέρδη της εταιρίας σε φόρο μη διανεμόμενων κερδών, ακόμα και αν τα καταβαλλόμενα μερίσματα ή τα αδιανέμητα κέρδη αποτελούνται εν όλων ή εν μέρει από κέρδη ή εισοδήματα που προκύπτουν σε αυτό το άλλο Κράτος».

¹¹ M. Helminen, The International Tax Law Concept of Dividend, Wolters Kluwer, 2010, σελ. 24.

Ως «μέρισμα» νοείται συνήθως η διανομή κερδών στους μετόχους των ανώνυμων εταιριών και άλλων εταιριών, των οποίων το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές. Η έννοια των «μερισμάτων» στο Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ είναι αρκετά ευρεία, αφού οι συντάκτες του σχεδίου απέβλεψαν περισσότερο στην οικονομική διάσταση του όρου και λιγότερο σε έναν αυστηρό εννοιολογικό προσδιορισμό του.

Η Πρότυπη Σύμβαση περιέχει στην παράγραφο 3 έναν κατάλογο παραδειγμάτων για τον ορισμό του όρου «μερίσματα», ενόψει των μεγάλων διαφορών μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών. Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 3 του Προτύπου Σύμβασης, ο όρος μερίσματα περιλαμβάνει το εισόδημα από μετοχές, μετοχές «επικαρπίας» ή δικαιώματα «επικαρπίας», μετοχές μεταλλείων, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη, που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς επίσης και το εισόδημα από μετοχές σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους, του οποίου είναι κάτοικος η εταιρία που διενεργεί τη διανομή. Επομένως, ο όρος μέρισμα:

(α) αφορά κυρίως τις διανομές κερδών στα οποία δίνουν δικαίωμα οι μετοχές, δηλαδή εκείνους τους τίτλους που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για την συμμετοχή του μετόχου σε ανώνυμη εταιρία¹²,

(β) καταλαμβάνει και όλους τους τίτλους που εκδίδονται από εταιρίες και δίνουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη τους χωρίς να συνιστούν απαιτήσεις από χρέη, όπως είναι για παράδειγμα οι μετοχές επικαρπίας,

(γ) δεν εκτείνεται καταρχήν σε διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από προσωπικές εταιρίες (partnerships), εκτός και αν αυτές έχουν επιλέξει να υποβληθούν στο φόρο εταιριών εφόσον τους παρέχεται τέτοια δυνατότητα,

(δ) παραπέμπει στο εσωτερικό δίκαιο επιτρέποντας την εξομοίωση με μερίσματα για την εφαρμογή των ΣΑΔΦ, των εισοδημάτων εκείνων που προέρχονται από εταιρικά δικαιώματα τα οποία υπόκεινται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς με τα εισοδήματα από μετοχές.

Διευκρινίζεται, τέλος, ότι οι πληρωμές που θεωρούνται μέρισμα σύμφωνα με τον ορισμό του Άρθρου 10 παρ. 3 του Προτύπου Σύμβασης, δεν περιλαμβάνουν μόνο τις διανομές κερδών

¹² Σημειώνεται ότι πολλές χώρες με βάση την εσωτερική τους νομοθεσία κατατάσσουν τις συμμετοχές σε μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης στην ίδια κατηγορία με τις μετοχές και κατά συνέπεια τις θεωρούν ως «μέρισμα» και το διανεμόμενο στους εταίρους εισόδημα που προέρχεται από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Επίσης, σύμφωνα και με τα Σχόλια του Προτύπου Σύμβασης για το άρθρο 10, με τον όρο μερίσματα νοείται και η διανομή κερδών στους εταίρους εταιρίας περιορισμένης ευθύνης [βλ. σχετ. και ΣτΕ 280/2008 με την οποία κρίθηκε ότι κατά την ορθή έννοια της διατάξεως του άρθρου 10 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ελβετίας (Ν. 1502/1984), ως μέρισμα θεωρείται και το μεριζόμενο στους εταίρους εισόδημα το προερχόμενο από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Συνεπώς, το εισόδημα ελβετικής επιχειρήσεως από την συμμετοχή της σε ελληνική ΕΠΕ υπέκειτο σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα με συντελεστή 35%, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

που αποφασίστηκαν από τις ετήσιες γενικές συνελεύσεις των μετόχων, αλλά και τα χρηματικά οφέλη (ή οφέλη που μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά), όπως είναι τα bonus , τα κέρδη από την εκκαθάριση της εταιρίας και οι κεκαλυμμένες διανομές κερδών¹³.

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, η έννοια του «μερίσματος» ως φορολογητέου αντικείμενου συχνά διασπάται λόγω της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου. Πράγματι, ο εννοιολογικός προσδιορισμός του μερίσματος που επιχειρείται από τις διεθνείς φορολογικές συμβάσεις και τα σχόλια του ΟΟΣΑ, τα οποία, αν και θεωρούνται «soft law», αποτελούν χρήσιμα ερμηνευτικά εργαλεία¹⁴, διευκολύνει την αντιμετώπιση αρκετών προβλημάτων που ανακύπτουν από τη φορολόγηση των μερισμάτων, έστω και αν ο προσδιορισμός της έννοιας αφήνεται στα εσωτερικά δίκαια των συμβαλλομένων κρατών¹⁵. Τούτο, άλλωστε, προκύπτει και από την παρ. 3 του άρθρου 10 της Σύμβασης ΟΟΣΑ, η οποία παραπέμπει στη φορολογική ρύθμιση του εσωτερικού δικαίου των κρατών, για να υπαγάγει μια έννομη σχέση στο άρθρο 10.

Ο ορθός προσδιορισμός της έννοιας του «μερίσματος» έχει τεράστια σημασία προκειμένου το τελευταίο να αποτελέσει αντικείμενο ορθής και δίκαιης φορολόγησης και αυτό συμβαίνει διότι οι διεθνείς συμβάσεις επιφυλάσσουν διαφορετική μεταχείριση στα μερίσματα απ' ό, τι σε άλλες μορφές εισοδήματος¹⁶. Γίνεται δεκτό ότι ο όρος «μέρισμα» είναι δυνατό να εξηγείται με όρους του δικαίου των εταιριών, του φορολογικού δικαίου ή των οικονομικών επιστημών. Αυτό που τελικά προκρίνει η Σύμβαση του ΟΟΣΑ, όπως προκύπτει και από τα Ερμηνευτικά Σχόλια των επιμέρους άρθρων, είναι ο συνδυασμός μια σύλληψης εταιρικού δικαίου –ιδίως ως προς την έννοια της διανομής κέρδους από εταιρικό νομικό πρόσωπο-, με τις ρυθμίσεις του φορολογικού δικαίου. Διαμορφώνεται, έτσι, ένα ευρύ εννοιολογικό πεδίο για τον όρο «μέρισμα» με σαφή υπεροχή της οικονομικής ουσίας έναντι της νομικής τυπολογίας, κάτι που επιβεβαιώνει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου στο διεθνές φορολογικό δίκαιο.

γ) Οι μέθοδοι για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας: μέθοδος της εξαίρεσης (i) και μέθοδος της πίστωσης(ii)

Όπως ήδη αναφέρθηκε, με τη διάταξη της πρώτης παραγράφου δεν κατανέμεται αποκλειστικά η φορολογική εξουσία στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου ούτε στο κράτος,

¹³ K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, third edition, 1997, p. 647.

¹⁴ Α. Τσουρουφλής, Η Ερμηνεία των Διμερών Διεθνών Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 79.

¹⁵ Σχόλια ΟΟΣΑ στο άρθρο 10 του Μοντέλου, αριθ. 23.

¹⁶ M. Helminen, The International Tax Law Concept of Dividend, Wolters Kluwer, 2010, σελ. 49.

όπου έχει την έδρα της η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα (κράτος πηγής). Προβλέπεται απλώς ότι τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου.

Στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης στο κράτος πηγής των μερισμάτων, το οποίο όμως είναι περιορισμένο στο 15% ως μέγιστο όριο. Η πρόβλεψη μειωμένου συντελεστή και μάλιστα ως μεγίστου ορίου δικαιολογείται από το γεγονός ότι το κράτος πηγής έχει ήδη φορολογήσει τα κέρδη της εταιρίας. Προβλέπεται, επίσης, ένας μικρότερος συντελεστής (5%) για τα μερίσματα που καταβάλλονται από τη θυγατρική στη μητρική της, με την προϋπόθεση ότι η εταιρία τους ενός κράτους (μητρική) κατέχει άμεση συμμετοχή ύψους τουλάχιστον 25% σε εταιρία του άλλου κράτους (θυγατρική). Σκοπός του μειωμένου συντελεστή είναι η διευκόλυνση των διεθνών επενδύσεων με την ελάφρυνση της φορολογίας των διανεμόμενων κερδών της θυγατρικής προς την μητρική της. Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, ανεξαρτήτως εάν ο συντελεστής είναι 5% ή 15% το κράτος κατοικίας υποχρεούται να εφαρμόσει τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας (μέθοδο εξαίρεσης ή μέθοδο πίστωσης) των άρθρων 23Α και 23Β, προκειμένου να μην υποβληθεί το ίδιο εισόδημα σε διπλή φορολόγηση.

Το Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου αφήνει στα συμβαλλόμενα κράτη το δικαίωμα να επιλέξουν¹⁷ ανάμεσα σε δύο μεθόδους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας: i) τη μέθοδο της εξαίρεσης (exemption method) ή ii) τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου (credit method).

i) Η μέθοδος της εξαίρεσης (άρθρο 23Α παρ. 1 Προτύπου Σύμβασης)

Σύμφωνα με τη μέθοδο της εξαίρεσης, το εισόδημα ή κεφάλαιο που φορολογείται στο κράτος της πηγής εξαιρείται από τη φορολογία στο κράτος κατοικίας/έδρας. Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμοστεί με δύο τρόπους: είτε το εισόδημα που αποκτήθηκε στο κράτος της πηγής απαλλάσσεται πλήρως (full exemption) στο κράτος κατοικίας/έδρας και δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου στο κράτος κατοικίας, είτε το εισόδημα αυτό απαλλάσσεται μεν από το φόρο αλλά συνυπολογίζεται για να εξευρεθεί ο συντελεστής φορολόγησης βάσει προοδευτικής κλίμακας που εφαρμόζεται μόνο επί φορολογητέων

¹⁷ Η Ελλάδα ως κράτος της κατοικίας έχει κατά κανόνα υιοθετήσει τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου. Βλ. όμως άρθρα VII, VIII, IX, X, XI ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ινδίας και άρθρο 23 παρ. 2 ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ουζμπεκιστάν που προβλέπουν το σύστημα της εξαίρεσης.

εισοδημάτων (exemption with progression). Το Πρότυπο Σύμβασης επιλέγει το δεύτερο τρόπο εφαρμογής της μεθόδου της εξαίρεσης¹⁸.

ii) Η μέθοδος της πίστωσης του φόρου (άρθρο 23B παρ. 1 Προτύπου Σύμβασης)

Σύμφωνα με τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου, το εισόδημα ή κεφάλαιο που φορολογείται στο κράτος της πηγής φορολογείται και στο κράτος της κατοικίας/έδρας, αλλά ο φόρος που έχει επιβληθεί στο κράτος της πηγής πιστώνεται έναντι του φόρου που οφείλεται στο κράτος της κατοικίας/ έδρας στο σχετικό εισόδημα ή κεφάλαιο. Ειδικότερα, από το φόρο που προκύπτει για το συνολικό εισόδημα ή κεφάλαιο του φορολογουμένου εκπίπτει είτε το σύνολο του φόρου που καταβλήθηκε στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος (μέθοδος της απεριόριστης πίστωσης του φόρου, full credit), είτε ποσό φόρου που δεν μπορεί να υπερβαίνει το φόρο που αναλογεί για τα εισοδήματα αυτά στο κράτος της κατοικίας (μέθοδος της απλής πίστωσης, ordinary credit).

Από τη διατύπωση, επομένως, του άρθρου 10 προκύπτει ότι το Μοντέλο του ΟΟΣΑ αναγνωρίζει συντρέχουσα φορολογική εξουσία για τη φορολογία των μερισμάτων, τόσο στο κράτος πηγής, όπου εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, όσο και στο κράτος εισπραξής, όπου κατοικεί ο μέτοχος που εισπράττει. Η εξουσία, ωστόσο, του κράτους πηγής είναι περιορισμένη στο ποσοστό 5% ή 15%, στο ποσό των μερισμάτων που καταβάλλονται στο εξωτερικό, ενώ αναγνωρίζεται πλήρης στο κράτος κατοικίας του μετόχου.

Πάντως, η Σύμβαση επιφυλάσσει ευνοϊκή μεταχείριση για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις με δεσμούς τουλάχιστον 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της διανέμουσας θυγατρικής. Για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ενεργοποιείται το άρθρο 23Α του Μοντέλου, σύμφωνα με το οποίο παρέχεται έκπτωση στη χώρα κατοικίας του μετόχου, ίση με τον φόρο που παρακρατήθηκε στη χώρα έδρας της διανέμουσας εταιρίας (credit method), η οποία όμως δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα οφειλόταν στη χώρα κατοικίας του μετόχου (πρβλ. 9 και 68 παρ. 3 στ. γ' του Ν. 4172/2013).

¹⁸ Σε κάθε περίπτωση δεν εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου τα μερίσματα επί των οποίων έχει επιβληθεί παρακράτηση φόρου στο κράτος της πηγής. Τα εισοδήματα αυτά αθροίζονται με τα υπόλοιπα φορολογητέα εισοδήματα, αφαιρείται, όμως, από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο κράτος της πηγής (άρθρο 23Α παρ. 2 του Προτύπου Σύμβασης).

A.2. Οι ρυθμίσεις του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τη φορολογία μερισμάτων που εισπράττονται από μόνιμη εγκατάσταση

α) Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» - Διάκριση από θυγατρική εταιρία

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες επιθυμούν να επεκτείνουν τη δραστηριότητά τους και σε άλλα κράτη, έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν ανάμεσα στην άμεση εγκατάστασή τους μέσω υποκαταστήματος και την ίδρυση θυγατρικής εταιρίας. Η επιλογή αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για τον προσδιορισμό των φορολογικών τους υποχρεώσεων, ενώ από νομικής πλευράς η διαφορά ανάμεσα σε ένα υποκατάστημα και μία θυγατρική εταιρία συνίσταται στο γεγονός ότι το πρώτο, σε αντίθεση με τη δεύτερη, δεν έχει νομική προσωπικότητα.

Όταν οι επιχειρήσεις επιλέγουν να επεκτείνουν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα μέσω της ίδρυσης θυγατρικής εταιρίας σε κάποιο άλλο κράτος, το κράτος εγκατάστασης έχει απεριόριστο δικαίωμα επιβολής φόρου στα κέρδη της θυγατρικής εταιρίας κατ' εφαρμογή του κριτηρίου της κατοικίας/έδρας. Όταν όμως η εγκατάσταση σε άλλο κράτος δε γίνεται με την ίδρυση θυγατρικής εταιρίας, αλλά με την άμεση δραστηριοποίηση στο κράτος αυτό επιχείρησης άλλου κράτους, το δικαίωμα επιβολής φόρου του κράτους εγκατάστασης θεμελιώνεται στο κριτήριο της πηγής, με συνέπεια τη διπλή φορολογία, αφού το κράτος της έδρας της επιχείρησης διατηρεί πλήρως το δικαίωμά του να επιβάλλει φόρο με βάση το κριτήριο της κατοικίας/έδρας. Στην περίπτωση αυτή τίθεται το ζήτημα της εξάλειψης ή έστω του περιορισμού της διπλής φορολογίας των επιχειρηματικών αυτών κερδών που προκύπτουν από την εγκατάσταση της επιχείρησης στο άλλο κράτος.

Για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, η μόνιμη εγκατάσταση εξομοιώνεται με ανεξάρτητη επιχείρηση, θεωρείται δηλαδή αυτοτελές φορολογικό υποκείμενο, με αποτέλεσμα τη φορολογική της εξομοίωση με τη θυγατρική εταιρία. Σε διεθνές επίπεδο, ο ορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης δίνεται στο άρθρο 5 του Προτύπου Σύμβασης ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου αυτού ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον οποίο διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. Η ύπαρξη, επομένως, μόνιμης εγκαταστάσεως σε ένα κράτος τού δίνει το δικαίωμα να επιβάλλει φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Προτύπου Σύμβασης, στα επιχειρηματικά κέρδη που αποδίδονται στην μόνιμη εγκατάσταση.

Εφόσον, επομένως, μια επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της σε κράτος διαφορετικό από το κράτος της έδρας με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦ, υφίστανται δύο ενδεχόμενα:

α) Η επιχείρηση δεν ασκεί τη δραστηριότητά της στο κράτος υποδοχής μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην περίπτωση αυτή το κράτος όπου ασκείται η δραστηριότητα δεν μπορεί να φορολογήσει τα επιχειρηματικά κέρδη της επιχείρησης. Αντιθέτως, η επιχείρηση θα φορολογηθεί αποκλειστικά στο κράτος της έδρας της, σύμφωνα με το εσωτερικό του δίκαιο.

β) Η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητά της στο κράτος υποδοχής μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην περίπτωση αυτή το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση έχει δικαίωμα να φορολογήσει τα κέρδη τα οποία αποδίδονται (attributed) στη μόνιμη εγκατάσταση¹⁹.

β) Παρακράτηση φόρου επί μερισμάτων που εισπράττονται από μόνιμη εγκατάσταση

Το άρθρο 10 παρ. 4 προβλέπει ότι η περιορισμένη φορολόγηση στην πηγή δεν εφαρμόζεται για τα μερίσματα που εισπράττονται από την μόνιμη εγκατάσταση του ενός συμβαλλομένου κράτους (κράτος πηγής), διότι αυτά φορολογούνται ως μέρος των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης εξ ολοκλήρου στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης, που αποτελεί ταυτόχρονα και κράτος πηγής των μερισμάτων σύμφωνα με το άρθρο 7 της Πρότυπης Σύμβασης. Σύμφωνα μάλιστα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια της παρ. 4 του άρθρου 10, το κράτος πηγής των μερισμάτων που εισπράττει η μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται από την υποχρέωση να εφαρμόσει οποιοδήποτε περιορισμό στο συντελεστή του φόρου.

Αντίθετα, μερίσματα που λαμβάνει εταιρία-κάτοικος συμβαλλομένου κράτους από πηγή που βρίσκεται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος στο οποία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση θα φορολογηθούν κατά τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 2, εφόσον δεν απορρέουν άμεσα από συμμετοχές που ανήκουν στο ενεργητικό της μόνιμης εγκατάστασης. Η μόνιμη εγκατάσταση δεν «έλκει» φορολογικά τα εισοδήματα από μερίσματα που διανέμουν άλλες εταιρίες που εδρεύουν στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης στην έδρα της επιχείρησης, διότι αυτά φορολογούνται χωριστά και κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 της Πρότυπης Σύμβασης. Το αποφασιστικό κριτήριο για τη φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττονται σε σχέση με συμμετοχές μόνιμων εγκαταστάσεων είναι η συμμετοχή να κατέχεται και να ελέγχεται διοικητικά από τη μόνιμη εγκατάσταση και όχι από την έδρα της επιχείρησης, καθώς και να συνδέονται τα εισοδήματα αυτά ουσιαστικά με τη δραστηριότητά της, οπότε θεωρούνται κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης και φορολογούνται κατά την εσωτερική νομοθεσία του κράτους εγκατάστασης.

¹⁹ Βλ. ΟΟΣΑ, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 17 Ιουλίου 2008 και R. Van Kees, The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The taxation of intracompany dealing, 2005.

γ) Το πρόβλημα της διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας μερισμάτων που λαμβάνει η μόνιμη εγκατάσταση από συμμετοχή της σε άλλες εταιρίες τρίτου κράτους

Επισημαίνεται, βέβαια, ότι η μόνιμη εγκατάσταση, αποτελώντας μόνο ένα μέρος μιας εταιρίας σε άλλο κράτος, δε διανέμει μερίσματα. Για τον λόγο, αυτό, πρόβλημα διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας μερισμάτων προκύπτει μόνο για τα μερίσματα που λαμβάνει από τη συμμετοχή της σε άλλες εταιρίες τρίτου κράτους. Όταν η μόνιμη εγκατάσταση σε ένα συμβαλλόμενο κράτος μιας επιχείρησης κατοίκου άλλου συμβαλλόμενου κράτους εισπράττει μερίσματα από τρίτο κράτος, τότε τίθεται το ζήτημα εάν το συμβαλλόμενο κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να πιστώσει τον φόρο που έχει πληρωθεί στο τρίτο κράτος.

Σύμφωνα με τα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 24, παρ. 3, αρ. 70, η πλειονότητα των κρατών χορηγεί την πίστωση αυτή βάσει της εσωτερικής τους νομοθεσίας, λόγω και της αρχής της ίσης μεταχείρισης μονίμων εγκαταστάσεων και ημεδαπών εταιριών που εισπράττουν μερίσματα από τρίτες χώρες με τις οποίες το κράτος της κατοικίας τους έχει συνάψει ΣΑΔΦ.

Αντίθετα, πρόβλημα διεθνούς νομικής διπλής φορολογίας μερισμάτων δεν ανακύπτει για μια μόνιμη εγκατάσταση, όταν τα μερίσματα που εισπράττει προέρχονται από συμμετοχή της σε εταιρία του κράτους εγκατάστασης. Σε αυτήν την περίπτωση, ανακύπτει μόνο πρόβλημα οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων και αυτό βαρύνει μόνο το κράτος της κατοικίας της εταιρίας-δικαιούχου και όχι το κράτος της μόνιμης εγκατάστασης. Σε αυτήν την περίπτωση -που η μόνιμη εγκατάσταση λαμβάνει μερίσματα από τη συμμετοχή της σε εταιρία- φορολογείται κανονικά για τα μερίσματα, ανεξαρτήτως του ότι έχει ήδη επιβληθεί φόρος επί των κερδών στα χέρια της διανεμούσας εταιρίας.

A.3. Η φορολόγηση των κερδών μιας εταιρίας σε επίπεδο εταιρίας και των μερισμάτων σε επίπεδο μετόχου

Όσα αναφέρθηκαν παραπάνω σχετικά με την κατανομή της φορολογικής εξουσίας εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των συντελεστών σε εθνικό επίπεδο. Σε επίπεδο εθνικής φορολογίας τα εταιρικά κέρδη, διανεμόμενα και μη, φορολογούνται κατά τους εξής τρόπους:

- Κλασικό σύστημα

Τα εταιρικά κέρδη φορολογούνται προ της διανομής τους στους μετόχους και επιβάλλεται επιπλέον πλήρης φορολόγηση και στα διανεμόμενα στους μετόχους κέρδη, δηλαδή τα μερίσματα. Προκύπτει, λοιπόν, περίπτωση διπλής οικονομικής φορολογίας, η οποία δε χρειάζεται να καταπολεμηθεί σε διεθνές επίπεδο, εφόσον εξακολουθεί να υφίσταται σε εθνικό επίπεδο²⁰. Το σύστημα αυτό φορολογίας των κερδών των κεφαλαιουχικών εταιριών υιοθετείται και στον ελληνικό Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 36 και 64). Πράγματι, προβλέπεται ότι στα διανεμόμενα μερίσματα διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή είναι φυσικό πρόσωπο με κατοικία στην Ελλάδα ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση σε αυτήν. Σε κάθε άλλη περίπτωση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, αλλά ο φόρος που παρακρατήθηκε πιστώνεται έναντι της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης. Σημειώνεται, βέβαια, ότι παρακράτηση φόρου απαγορεύεται, όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή εταιρία είναι θυγατρική, κατ' εφαρμογή των κοινοτικών οδηγιών, όπως αυτές ενσωματώθηκαν στο ελληνικό δίκαιο.

- Φορολογία διπλού συντελεστή

Βάσει του συστήματος του διπλού συντελεστή, επιβάλλεται υψηλότερος συντελεστής για τα παρακρατηθέντα κέρδη και χαμηλότερος για τα διανεμηθέντα.

- Φορολογία με ελάφρυνση σε επίπεδο μετόχου

Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία φορολογείται για τα συνολικά της κέρδη, ανεξαρτήτως του εάν αυτά έχουν διανεμηθεί. Τα μερίσματα φορολογούνται στα χέρια του μετόχου, ωστόσο αυτός δικαιούται ελάφρυνση υπό τη μορφή της πίστωσης φόρου έναντι του προσωπικού του φόρου, με την αιτιολογία ότι το μερίσμα έχει υποβληθεί σε εταιρική φορολογία ως τμήμα των κερδών της εταιρίας. Η εν λόγω ελάφρυνση επιτρέπεται μόνο για κατοίκους του κράτους και μόνο ως προς τα μερίσματα που προέρχονται από το συγκεκριμένο κράτος. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται όταν οι λήπτες των μερισμάτων είναι νομικά πρόσωπα με κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα άρθρα 36 παρ. 2 και 64 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Η ισχύς των διαφορετικών αυτών συστημάτων σε κάθε κράτος προκαλεί σαφώς στρεβλώσεις στη διεθνή ροή των κεφαλαίων. Επομένως, η πρόβλεψη συγκεκριμένου συντελεστή

²⁰ Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 10, σημείο 42.

(15% και 5% για θυγατρικές) αποσκοπεί στο να διασφαλίσει την ουδετερότητα στη φορολογία των μερισμάτων, αφού ανεξαρτήτως της εσωτερικής φορολογίας στο κράτος της πηγής, η επιβάρυνση των διανεμόμενων σε αλλοδαπούς μερισμάτων είναι σταθερή και επιπλέον εξαλείφεται η διπλή φορολόγηση που θα προκύπτει στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου.

Όποιο από τα παραπάνω συστήματα φορολογίας και αν ισχύει, η παράγραφος 5 ρητά ορίζει ότι απαγορεύεται η φορολόγηση μερισμάτων εκτός της επικράτειας, δηλαδή η πρακτική ορισμένων κρατών να φορολογούν μερίσματα που διανέμονται από εταιρία που δεν είναι κάτοικος του κράτους απλώς και μόνο επειδή τα εταιρικά κέρδη από τα οποία προέρχονται τα μερίσματα προήλθαν από την επικράτειά τους (π.χ. κέρδη πραγματοποιηθέντα μέσω μόνιμης εγκατάστασης). Κάθε κράτος φορολογεί τα κέρδη που παράγονται στην επικράτειά του από εταιρίες που δεν είναι κάτοικοι του εν λόγω κράτους στο βαθμό που προβλέπεται από τη Σύμβαση (άρθρο 7), δηλαδή μόνο ως κέρδη επιχειρήσεων και όχι ως διανεμόμενα κέρδη. Οι μέτοχοι αυτών των εταιριών δεν πρέπει να φορολογούνται από το κράτος πηγής των κερδών-μερισμάτων, εκτός και αν είναι κάτοικοι του κράτους αυτού.

Οι περισσότερες χώρες αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων ακολουθούν το κλασικό σύστημα και φορολογούν τόσο την εταιρία για τα έσοδά της όσο και το μέτοχο για τα μερίσματα που εισπράττει. Μία από τις εξαιρέσεις ήταν το σύστημα που ακολουθούσε η Ελλάδα με τον Ν. 2065/1992 μέχρι το Ν. 3697/2008 απαλλάσσοντας τα μερίσματα από τον φόρο. Συνήθως, ωστόσο, τα εσωτερικά συστήματα εφαρμόζουν μεθόδους άρσης, ολικής ή μερικής, της διπλής φορολογίας στα μερίσματα με χαμηλότερους συντελεστές ή πίστωση φόρου, χωρίς αυτές οι λύσεις να επεκτείνονται πάντα στις διασυνοριακές καταβολές μερισμάτων.

A.4. Ανακεφαλαίωση και συμπεράσματα πρώτου μέρους

Συνοψίζοντας όσα ήδη αναφέρθηκαν, οι λύσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας είναι δύο: απαλλαγή από παρακρατούμενο φόρο στη χώρα όπου έχει την έδρα της η διανεμούσα εταιρία (host country), ή έκπτωση του φόρου που έχει καταβληθεί στο εξωτερικό από τη χώρα του μετόχου (home country). Το σύστημα έκπτωσης του φόρου εφαρμόζεται κατά κανόνα σε χώρες με μεγάλη ή κλειστή εσωτερική αγορά, όπως οι ΗΠΑ, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιαπωνία, η Γερμανία κ.α. και αποβλέπει στην ενθάρρυνση των επενδύσεων στο εξωτερικό. Το σύστημα της απαλλαγής εφαρμόζεται σε χώρες με μικρές εσωτερικές αγορές, που δεν είναι σε θέση να

υποστηρίζουν επενδυτική εξάπλωση αλλά επιδιώκουν να προσελκύσουν επενδύσεις, όπως η Ολλανδία, το Βέλγιο, το Λουξεμβούργο, η Μάλτα κ.α.²¹.

Το Μοντέλο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ με το άρθρο 10 δεν επιβάλλει τη μια ή την άλλη μέθοδο ήτοι της απαλλαγής ή πίστωσης, αλλά αναγνωρίζει το δικαίωμα και των δύο κρατών να επιβάλλουν φόρο στο μέρισμα. Θέτει, ωστόσο, όριο στην εξουσία του κράτους της πηγής, εφόσον προβλέπει ότι ο φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το 5% ή το 15% ανάλογα με το ύψος της συμμετοχής στη διανεμούσα εταιρία. Βέβαια, η ουδέτερη στάση της Σύμβασης ουσιαστικά οδηγεί στην επιλογή της φορολόγησης και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη και την άρση της διπλής φορολογίας με την μέθοδο της πίστωσης, αφού είναι γνωστό ότι στην Ελλάδα αλλά και στα περισσότερα κράτη που έχουν υπογράψει διεθνείς συμβάσεις, φορολογούνται τα μερίσματα στην πηγή με τους περιορισμούς του άρθ. 10 παρ. 2, και αναγνωρίζεται πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην πηγή από το κράτος της κατοικίας.

III. ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

B. ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

B.1. Ζητήματα θετικής και αρνητικής εναρμόνισης, ο ρόλος του ΔΕΕ και η αποφυγή της διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας στο ευρωπαϊκό δίκαιο

Η καταπολέμηση της διεθνούς διπλής νομικής φορολογίας δεν αποτελεί στόχο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς η άμεση φορολογία, με εξαίρεση τους φόρους κατανάλωσης, αποτελεί αρμοδιότητα που τα κράτη δεν έχουν εκχωρήσει μέσω των Ιδρυτικών Συνθηκών στα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης²². Ωστόσο, το ΔΕΕ έχει κληθεί να κρίνει τη συμβατότητα προβλέψεων τόσο της εθνικής νομοθεσίας όσο και των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας προς τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, όπως εγκαθιδρύεται μέσω των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών, τις ελευθερίες κυκλοφορίας προσώπων, υπηρεσιών, κεφαλαίων και εμπορευμάτων.

α) Η θετική εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων με το ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο

²¹ Terra B. – Wattel P., European Tax Law, Fifth Edition, 2008, Kluwer Law International, p. 99.

²² Βλ. και Χριστιανός Β., Κατ' άρθρο ερμηνεία της ΣυνθΕΕ και ΣΛΕΕ, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, άρθρο 5 ΣυνθΕΕ, σελ. 29.

Ελλείπει ειδικής πρόβλεψης για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων στις φορολογικές διατάξεις της ΣΛΕΕ, εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ, η οποία ορίζει ότι «το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει Οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς²³».

β) Η αρνητική εναρμόνιση των φορολογικών ρυθμίσεων των κρατών μελών: ο ρόλος του Δικαστηρίου

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει κρίνει εθνικά συστήματα φορολογίας στο πλαίσιο της συνδυασμένης εφαρμογής των αρχών της απαγόρευσης των διακρίσεων και της απαγόρευσης των περιορισμών στην ελεύθερη εγκατάσταση των επιχειρήσεων. Μέσω της νομολογίας του ΔΕΕ, διαμορφώθηκαν, λοιπόν, κανόνες αρνητικού περιεχομένου (αρνητική εναρμόνιση - negative integration), οι οποίοι συνίστανται στην απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων κατά την ενδοκοινοτική κυκλοφορία νομικών προσώπων²⁴.

Υπενθυμίζεται ότι θετική εναρμόνιση (positive integration) επιτυγχάνεται μέσω της θέσπισης κοινών κανόνων θετικού περιεχομένου για τη λειτουργία εσωτερικής αγοράς. Όσο, όμως, δεν έχει επιτευχθεί θετική εναρμόνιση σε κάποιο ζήτημα, τα κράτη μέλη παραμένουν καταρχήν ελεύθερα να ρυθμίζουν το ζήτημα αυτό με τον τρόπο που κρίνουν κατάλληλο. Η ελευθερία αυτή, ωστόσο, περιορίζεται από την αρνητική εναρμόνιση, δηλαδή τις απαγορεύσεις του ευρωπαϊκού δικαίου, όπως αυτές οριοθετούνται από τις τέσσερις θεμελιώδεις ελευθερίες και από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο αποτελεί τον κινητήριο μοχλό της αρνητικής εναρμόνισης.

B.2. Το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο και η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων

²³ Άλλωστε, το άρθρο 114 της ΣΛΕΕ αποκλείει τις φορολογικές διατάξεις από τη συνήθη νομοθετική διαδικασία του άρθρου 294 της ΣΛΕΕ.

²⁴ Βλ. Ben Terra, Peter Wattel, European Tax Law (5th Edition), Kluwer International, Τρίτο Κεφάλαιο.

α) Η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων: οι ρυθμίσεις των άρθρων 63 και 65 της ΣΛΕΕ

Το άρθρο 63 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης προβλέπει ότι απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Ωστόσο, στο άρθρο 65 προβλέπεται ένας περιορισμός στην ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων όσον αφορά τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών. Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι η αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου δε θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας, οι οποίες (διατάξεις) διακρίνουν μεταξύ των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Δε θίγεται, επίσης, το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας.

β) Η εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στη φορολογία των μερισμάτων μέσα από τη νομολογία του ΔΕΚ και η αρχή της εθνικής μεταχείρισης

Οι υποθέσεις που αφορούσαν φορολογικά εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και κρίθηκαν από το ΔΕΚ ανέκυψαν από τις διαφορές φορολόγησης των μερισμάτων που εισπράττουν οι δικαιούχοι, αναλόγως του κράτους της κατοικίας τους ή της έδρας της εταιρίας που τα διανέμει. Έτσι, το ΔΕΚ, με την νομολογία του περί απαγόρευσης των διακρίσεων στην κυκλοφορία των κεφαλαίων, απαγορεύει σε ένα κράτος μέλος να μεταχειρίζεται διασυνοριακά μερίσματα δυσμενέστερα σε σχέση με τα εσωτερικά μερίσματα (αρχή της εθνικής μεταχείρισης).

Η εξεταζόμενη νομολογία διακρίνεται σε δύο κατηγορίες, τη νομολογία που αφορά :

- i) τα εισερχόμενα μερίσματα (inbound dividends)
- ii) τα εξερχόμενα μερίσματα (outbound dividends)

i) Νομολογία του ΔΕΚ για τα εισερχόμενα μερίσματα

Ως προς τα εισερχόμενα μερίσματα (inbound dividends), η γενική αρχή είναι ότι οι μέτοχοι (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) που λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία άλλου κράτους μέλους, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζονται και οι μέτοχοι που

λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία του ίδιου κράτους μέλους, εφόσον βρίσκονται σε κατάσταση που είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη, εκτός και αν δικαιολογείται διαφορετική μεταχείριση. Εάν το κράτος της κατοικίας του μετόχου επιλέξει να παράσχει ελαφρύνσεις για τα ημεδαπά μερίσματα, τότε θα πρέπει να παράσχει την ίδια τουλάχιστον μεταχείριση και για τα μερίσματα που προέρχονται από εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος²⁵.

Στις υποθέσεις Verkoijen, Lenz και Manninen, το ΔΕΚ αντιμετώπισε καταστάσεις όπου η απαλλαγή ή η πίστωση φόρου που παρείχετο σε μετόχους φυσικά πρόσωπα που ήταν κάτοικοι ημεδαπής για μερίσματα που λάμβαναν, περιοριζόταν μόνο στα ημεδαπά μερίσματα, ενώ τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης δεν υπέκειντο σε καμμία απαλλαγή ή πίστωση φόρου. Το ΔΕΚ έκρινε ότι μια τέτοια μεταχείριση συνιστούσε περιορισμό στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Σημειώνεται ότι και στις τρεις ανωτέρω υποθέσεις η χώρα της κατοικίας των μετόχων που λάμβαναν ημεδαπά μερίσματα είχε επιλέξει να παράσχει ελάφρυνση από την οικονομική διπλή φορολογία αυτών των μερισμάτων.

Παρεμφερής είναι και η νομολογία του ΔΕΚ και σε μερίσματα που εισπράττονται από νομικά πρόσωπα. Το ΔΕΕ, με την απόφαση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*²⁶, έκρινε ότι η πρόβλεψη της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, σύμφωνα με την οποία τα μερίσματα που κατέβαλε μια βρετανική εταιρία απαλλάσσονταν, ενώ εκείνα που καταβάλλονταν από μια αλλοδαπή εταιρία φορολογούνταν στο πρόσωπο του βρετανού μετόχου χωρίς να του αναγνωρίζεται πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό, συνιστούσε διακριτική μεταχείριση και προσέκρουε στις ελευθερίες της εγκατάστασης και κυκλοφορίας κεφαλαίων²⁷. Την ίδια κρίση διατύπωσε το ΔΕΕ, με τις αποφάσεις του *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁸ και *Société Accor SA*²⁹ για αντίστοιχη πρόβλεψη της γαλλικής νομοθεσίας. Πάντως το ΔΕΕ με την απόφαση *Burda*³⁰ έκρινε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί με την έννοια ότι δεν απαγορεύει την εφαρμογή εθνικού μέτρου, με το οποίο η φορολογία των κερδών που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος-μέλος προς τη μητρική της υποβάλλονται στον ίδιο διορθωτικό μηχανισμό είτε η μητρική είναι εγκατεστημένη στο ίδιο είτε σε άλλο κράτος-μέλος, ενώ, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει με την

²⁵ Βλ. Ch. HJI Panayi σε Gore Browne, EU Company law: Chapter 19: European Community Tax Law and Companies: Principles of the European Court of Justice.

²⁶ ΔΕΕ απόφαση της 12.12.06, υπόθ. C-374/04, Θεοχαρόπουλος Λ. – Θεοχαροπούλου-Κοντόγιωργα Δ., Νόμος, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, 2009, σελ. 173 επ.

²⁷ Tenore Mario Dr. Taxation of Cross – Border Dividends in the European Union from Past to Future, EC Tax Review 2010/12, Kluwer 2010, σελ.80.

²⁸ ΔΕΕ απόφαση 12.12.06, υπόθ. C-446/04.

²⁹ ΔΕΕ απόφαση της 15.9.11, υπόθ. C-310/09.

³⁰ ΔΕΕ απόφ. Της 26.6.08, υπόθ. C-284/06.

ημεδαπή μητρική, το κράτος-μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής της δε χορηγεί πίστωση φόρου στην αλλοδαπή μητρική εταιρία.

Διαπιστώνουμε, λοιπόν, ότι το ενωσιακό δίκαιο διατηρεί στο ζήτημα της μεθόδου της άρσης της διπλής φορολογίας τον κανόνα της ουδετερότητας έτσι, ώστε να αφήνει στα κράτη ένα πεδίο ελεύθερης επιλογής. Άλλωστε, ο ευρωπαίος νομοθέτης και δικαστής δε θεωρούν πως το ζήτημα αυτό επηρεάζει τις γενικές αρχές και ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου.

Ενδιαφέρον, βέβαια, παρουσιάζουν και οι αποφάσεις σε υποθέσεις μερισμάτων που προέρχονται από τρίτες χώρες, δεδομένου ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων καταλαμβάνει και πληρωμές μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών³¹. Ενόψει της ανωτέρω νομολογίας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει κινήσει διαδικασίες παράβασης κατά κρατών μελών που επιβάλλουν διαφορετική φορολόγηση στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης σε σχέση με τα ημεδαπά μερίσματα³².

α) Απόφαση της 6^{ης} Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen

Σύμφωνα με το ιστορικό της διαφοράς που ήχθη ενώπιον του ΔΕΚ με τη διαδικασία της προδικαστικής παραπομπής, ο Verkooijen, κάτοικος των Κάτω Χωρών, αμφισβήτησε τη συμφωνία της φορολογικής νομοθεσίας της χώρας του με το άρθρο 63 της ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, η φορολογική νομοθεσία των Κάτω Χωρών προέβλεπε ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος των μερισμάτων που διανέμονται στους μετόχους των κεφαλαιουχικών εταιριών, την εγκατάσταση των εταιριών αυτών στο ίδιο κράτος μέλος.

Το ΔΕΚ έκρινε ότι η επίμαχη ρύθμιση προκαλεί εμπόδια στην κίνηση κεφαλαίων, αφού έτσι οι κάτοικοι των Κάτω Χωρών δεν είχαν κίνητρο να επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος. Επιπλέον, η ως άνω ρύθμιση είχε ως αποτέλεσμα οι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη να μην προσελκύουν κεφάλαια από τις Κάτω Χώρες, αφού τα μερίσματα που διανέμουν οι εταιρίες αυτές στους κατοίκους των Κάτω Χωρών θα φορολογούνταν δυσμενέστερα σε σχέση με τα μερίσματα που διανέμουν στους κατοίκους τους οι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες. Το ΔΕΚ, μάλιστα,

³¹ Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις του ΔΕΚ της 18.12.2007 στην υπόθεση C-101/2005 (A), της 24.5.2007 στην υπόθεση C-157/2005 (Holbock), της 20.5.2008 στην υπόθεση C-194/2006 (Orange European Smallcup Fund)

³² Βλ. Αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής στην Πορτογαλία προκειμένου να σταματήσει τη δυσμενή φορολογική μεταχείριση εισερχόμενου εισοδήματος από επενδύσεις σε ξένους οικονομικούς οργανισμούς (IP/08/339/28.2.2008) αλλά και σε Βουλγαρία προκειμένου να σταματήσει τη δυσμενή φορολογική μεταχείριση μεταξύ εισερχομένων και ημεδαπών μερισμάτων (IP/08/712/6.5.2008).

απέρριψε το επιχείρημα των κρατών μελών περί διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος, καθώς δεν υφίστατο κανένας άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της χορηγήσεως στους κατοικούντες στις Κάτω Χώρες μετόχους απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος για τα εισπραχθέντα μερίσματα και της φορολόγησεως των εδρευουσών σε άλλα κράτη μέλη εταιριών. Επίσης, κρίθηκε ότι ούτε η μείωση των φορολογικών εσόδων αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, του οποίου θα μπορούσε να γίνει επίκληση προς δικαιολόγηση μέτρου που είναι κατ' αρχήν αντίθετο προς μία από τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

β) Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen

Αντικείμενο της εν λόγω απόφασης ήταν η αμφισβήτηση της συμφωνίας της φορολογικής νομοθεσίας της Φινλανδίας προς το ευρωπαϊκό δίκαιο. Ειδικότερα, οι επίμαχες διατάξεις προέβλεπαν την παραχώρηση του δικαιώματος της πίστωσης φόρου που είχε καταβληθεί στο επίπεδο της κεφαλαιουχικής εταιρίας για τα διανεμόμενα μερίσματα προς τους μετόχους της που είχαν γενική φορολογική υποχρέωση στη χώρα, στον φόρο που θα προέκυπτε στο συνολικό εισόδημα του δικαιούχου. Για την παραχώρηση, όμως, του δικαιώματος αυτού στους μετόχους, η εν λόγω νομοθεσία προέβλεπε ότι η διανέμουσα εταιρία έπρεπε να έχει έδρα τη Φινλανδία. Αντίθετα, δεν προέβλεπε την παραχώρηση του προνομίου αυτού στις περιπτώσεις που οι διανεμούσες τα μερίσματα εταιρίες είχαν την έδρα τους σε άλλο κράτος-μέλος.

Το ΔΕΚ, προκειμένου να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα, εξέτασε αν οι καταστάσεις των μετόχων φιλανδικών εταιριών που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία και των αντίστοιχων μετόχων εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες. Αρχικά, εντόπισε το σκοπό της ρύθμισης, που είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας των κερδών των εταιριών με τη χορήγηση στον λαμβάνοντα μερίσματα μέτοχο φορολογικού πλεονεκτήματος συνδεδεμένου με το ότι λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που οφείλει η εταιρία η οποία διανέμει τα μερίσματα ως φόρο εταιριών. Επομένως, έναντι ενός φορολογικού κανόνα που λαμβάνει υπόψη τον φόρο που οφείλει η εταιρία ως φόρο εταιριών με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών, οι μέτοχοι που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, είτε λαμβάνουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος είτε από εταιρία που εδρεύει στη Σουηδία. Αυτό συμβαίνει διότι τόσο τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη στη Φινλανδία όσο και αυτά που καταβάλλονται από εταιρία εδρεύουσα στη Σουηδία, μπορούν, αν δε ληφθεί υπόψη η πίστωση φόρου, να αποτελέσουν αντικείμενο διπλής φορολογίας. Και στις δύο

περιπτώσεις τα εισοδήματα υπόκεινται πρώτα στον φόρο εταιριών και στη συνέχεια -εφόσον διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων- στον φόρο εισοδήματος των προσώπων που τα λαμβάνουν. Κατά συνέπεια, η φινλανδική φορολογική ρύθμιση, με το να εξαρτά τη χορήγηση πίστωσης φόρου από την προϋπόθεση ότι τα μερίσματα διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες στη Φινλανδία, αφενός «αποτρέπει» τα πρόσωπα που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους σε εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, αφετέρου αποτελεί τροχοπέδη στη συγκέντρωση κεφαλαίων στην Φινλανδία από εταιρίες που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη.

Πράγματι, εφόσον τα εισοδήματα κεφαλαίου που δεν πραγματοποιούνται στη Φινλανδία αντιμετωπίζονται φορολογικά δυσμενέστερα από τα μερίσματα που διανέμουν οι εγκατεστημένες στη Φινλανδία εταιρίες, οι μετοχές των εταιριών που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη είναι λιγότερο συμφέρουσες για τους επενδυτές κατοίκους Φινλανδίας από τις μετοχές των εταιριών που εδρεύουν σε αυτό το κράτος μέλος.

Ωστόσο, ερευνώντας τον δικαιολογητικό λόγο της ανάγκης συνοχής του φορολογικού συστήματος, το ΔΕΚ φαίνεται να δέχεται ότι πράγματι υπάρχει στην κύρια υπόθεση άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της φορολογήσεως των κερδών της εταιρίας και της πίστωσης φόρου που χορηγείται στον μέτοχο που λαμβάνει μερίσματα. Χαρακτηριστικά σημειώνεται ότι η πίστωση φόρου χορηγείται στον εν λόγω μέτοχο μόνο αν η εταιρία αυτή έχει εξοφλήσει τον φόρο επί των κερδών της. Αν ο φόρος αυτός δεν καλύπτει τον ελάχιστο φόρο επί των προς διανομή μερισμάτων, η εν λόγω εταιρία υποχρεούται να καταβάλει πρόσθετο φόρο. Η εν λόγω φορολογική ρύθμιση, όμως, ακόμα και αν στηρίζεται σε σύνδεσμο μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμιστικής φορολογικής επιβάρυνσης (προβλέποντας ότι η πίστωση φόρου που χορηγείται στον μέτοχο -ο οποίος υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία- υπολογίζεται αναλόγως του φόρου που οφείλει η εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος-μέλος εταιρία για τα κέρδη που διανέμει), δεν είναι αναγκαία για τη διατήρηση της συνοχής του φινλανδικού συστήματος.

Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη του στόχου που επιδιώκει η φινλανδική φορολογική ρύθμιση, η συνοχή του εν λόγω φορολογικού συστήματος εξασφαλίζεται, εφόσον διατηρείται η σχέση μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που χορηγείται στον μέτοχο και του οφειλομένου ως φόρου εταιριών φόρου. Ως εκ τούτου, το ΔΕΚ, εξετάζοντας την αναλογικότητα του δικαιολογητικού λόγου, καταλήγει ότι “η χορήγηση σε μέτοχο που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία και έχει μετοχές εταιρίας εγκατεστημένης στη Σουηδία πίστωσης φόρου που υπολογίζεται αναλόγως του φόρου τον οποίο η εταιρία οφείλει ως φόρο εταιριών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος δε θα έθιγε τη συνοχή του φινλανδικού φορολογικού συστήματος και θα

συνιστούσε μέτρο λιγότερο περιοριστικό για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από το μέτρο που προβλέπει η φινλανδική φορολογική ρύθμιση”.

Υπό την παραπάνω προϋπόθεση, ότι δηλαδή η φορολογική μεταχείριση των κατοίκων-διακιούχων μερισμάτων αλλοδαπών εταιριών πρέπει να είναι ανάλογη με τη φορολογική μεταχείριση της διανεμούσας τα μερίσματα αλλοδαπής εταιρίας, προκειμένου να θεωρηθεί ότι τα εθνικά και τα εισερχόμενα μερίσματα τελούν υπό παρόμοιες καταστάσεις, το ΔΕΚ κρίνει τον απόλυτο περιορισμό από την πίστωση φόρου στα εισερχόμενα μερίσματα ως μη δικαιολογημένο. Ο υπολογισμός πίστωσης φόρου που χορηγείται σε μέτοχο πρέπει να λαμβάνει υπόψη τον φόρο που κατέβαλε πράγματι η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία, όπως προκύπτει από τους γενικούς κανόνες που διέπουν τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης καθώς και του φορολογικού συντελεστή του φόρου εταιριών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος.

ii) Νομολογία του ΔΕΚ για τα εξερχόμενα μερίσματα

Ως προς τα εξερχόμενα μερίσματα (outbound dividends), η νομολογία του ΔΕΚ ακολουθεί παρεμφερές σκεπτικό με τα εισερχόμενα μερίσματα. Το κράτος της πηγής (δηλαδή το κράτος της διανεμούσας εταιρίας) πρέπει να διασφαλίζει ίση φορολογική μεταχείριση κατοίκων και μη κατοίκων αποδεκτών μερισμάτων, εφόσον αυτοί βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Από την πλευρά του κράτους της πηγής, κάτοικοι και μη κάτοικοι μέτοχοι βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση όταν και οι δύο επιβαρύνονται με παρακρατούμενους φόρους στο κράτος αυτό. Με άλλα λόγια, φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται μόνο σε μερίσματα που διανέμονται σε μη-κατοίκους ή μία φορολογική ελάφρυνση από την οικονομική διπλή φορολογία που παρέχεται μόνο σε κατοίκους του κράτους αυτού μπορεί να συνιστούν διακριτική μεταχείριση³³. Στο ζήτημα των εξερχόμενων μερισμάτων, το ΔΕΚ επικεντρώνεται στη φορολογική τους μεταχείριση στο κράτος της πηγής χωρίς να εξετάζει τη φορολογική τους μεταχείριση στο κράτος κατοικίας/έδρας του δικαιούχου. Αξίζει μάλιστα να σημειωθεί ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει κινήσει διαδικασίες παράβασης κατά κρατών μελών που επιβάλλουν υψηλότερη φορολόγηση στα εξερχόμενα μερίσματα³⁴.

³³ Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις του ΔΕΚ της 23.11.2004 στην υπόθεση E-1/2004 (Fokus Bank), της 12.12.2006 στην υπόθεση C-374/2004 (ACT Group Litigation), της 14.12.2006 στην υπόθεση C-170/2005 (Denkavit), της 8.11.2007 στην υπόθεση C-379/2005 (Amurta SGPS).

³⁴ Η Επιτροπή έχει παραπέμψει για τον λόγο αυτό στο ΔΕΚ το Βέλγιο, την Ισπανία, την Ιταλία, την Ολλανδία και την Πορτογαλία (IP/07/66/22.1.2007). Επίσης έχει αποστείλει αιτιολογημένη γνώμη στο Λουξεμβούργο (IP/06/1060/25.7.2006), τη Γερμανία και την Αυστρία (IP/07/1152/23.7.2007), καθώς και επίσημη έγγραφη

Οι υποθέσεις καταβολής μερισμάτων σε κατοίκους άλλου κράτους με τις οποίες ασχολήθηκε το ΔΕΚ αφορούσαν την οικονομική διπλή φορολογία που ανακύπτει όταν το κράτος της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας φορολογεί το εταιρικό εισόδημα σε επίπεδο εταιρίας και το εισόδημα από μερίσματα σε επίπεδο μετόχου μέσω της παρακράτησης στην πηγή. Η αντίθεση με το ευρωπαϊκό δίκαιο εκδηλώνεται, εφόσον το κράτος-μέλος δεν παρακρατεί τέτοιο φόρο για μερίσματα που διανέμονται σε κατοίκους του, αλλά μόνο για τα μερίσματα που διανέμονται σε κατοίκους άλλου κράτους.

Το ζήτημα των εξερχομένων μερισμάτων επιλύεται βέβαια σε μεγάλο βαθμό με την Οδηγία 90/435, με την οποία καταργήθηκε η παρακράτηση φόρου στην πηγή κατά τη διανομή μερισμάτων από θυγατρική σε μητρική άλλου κράτους μέλους, εφόσον η μητρική διαθέτει το 10% του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής. Ωστόσο, είναι απαραίτητη η ανάλυση των σκέψεων των αποφάσεων του Δικαστηρίου για την νομική αντιμετώπιση των περιπτώσεων όπου δεν εφαρμόζεται η Οδηγία. Τέτοια είναι τα πραγματικά περιστατικά της κατωτέρω αναλυόμενης απόφασης.

Απόφαση της 8^{ης} Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta και Απόφαση της 14^{ης} Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit International

Το αντικείμενο της διαφοράς στην πρώτη υπόθεση είναι το κατά πόσο βρίσκεται σε συμφωνία με τα άρθρα ΣΛΕΕ 63 (πρώην 56 ΕΚ) και ΣΛΕΕ 65(πρώην 58 ΕΚ) η νομοθεσία κράτους μέλους που ορίζει ότι, εφόσον δεν καλύπτεται το προβλεπόμενο από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της Οδηγίας 90/435 ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής εταιρίας στο κεφάλαιο της θυγατρικής, παρακρατείται φόρος επί των μερισμάτων που διανέμει η εδρεύουσα στο κράτος μέλος αυτή εταιρία σε εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχο εταιρία, απαλλάσσοντας από το φόρο αυτό τα μερίσματα που εισπράττει η δικαιούχος εταιρία, η οποία υπόκειται, στο πρώτο κράτος μέλος, στο φόρο εταιριών ή διατηρεί στο εν λόγω κράτος μέλος μόνιμο κατάστημα, στην περιουσία του οποίου ανήκουν τα εταιρικά μερίδια που κατέχει η διανέμουσα εταιρία. Το ΔΕΚ στη σκέψη 24 τονίζει ότι όσον αφορά τις συμμετοχές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 90/435, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να καθορίζουν αν και σε ποιο βαθμό θα αποφεύγεται

προειδοποίηση στη Λετονία σχετικά με τη φορολογική της νομοθεσία επί εξερχόμενων μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα.

η οικονομική διπλή φορολογία των διανεμομένων κερδών. Προς τον σκοπό αυτό δημιουργούν, είτε μονομερώς είτε μέσω συμβάσεων που συνάπτουν με άλλα κράτη μέλη, μηχανισμούς για την αποφυγή ή τον περιορισμό της εν λόγω οικονομικής διπλής φορολογίας. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δε σημαίνει ότι μπορούν να εφαρμόζουν ρυθμίσεις αντίθετες προς τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

Το ΔΕΚ έκρινε, λοιπόν, ότι υφίσταται περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, διότι τα μερίσματα που καταβάλλονται στις εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχους εταιρίες υπόκεινται σε δυσμενέστερη μεταχείριση, σε σχέση με τα μερίσματα που καταβάλλονται στις εδρεύουσες στις Κάτω Χώρες δικαιούχους εταιρίες, γεγονός που μπορεί να αποτρέψει τις εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες να επενδύσουν στις Κάτω Χώρες. Για τη δικαιολόγηση του περιορισμού οι κυβερνήσεις προέβαλαν τα επιχειρήματα της ανάγκης για συνοχή του φορολογικού συστήματος και της ανάγκης για εξασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών-μελών. Ωστόσο, δεδομένου του σκοπού που επιδιώκει η επίδικη φορολογική ρύθμιση, το συγκεκριμένο επιχείρημα για τη συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος δεν ευσταθεί, διότι τα διανεμόμενα μερίσματα τόσο στις εδρεύουσες στις Κάτω Χώρες δικαιούχους εταιρίες όσο και στις εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχους εταιρίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών στο επίπεδο της διανέμουσας εταιρίας.

Επιπλέον, ούτε η κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, όπως αυτή καθορίζεται από τη Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ του κράτους της διανεμούσας εταιρίας και του κράτους της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να στοιχειοθετήσει δικαιολογητικό λόγο του περιορισμού. Και αυτό συμβαίνει διότι «όταν κράτος μέλος επιλέγει να μη φορολογήσει τις εδρεύουσες στο έδαφός του δικαιούχους εταιρίες ως προς το είδος αυτό των εισοδημάτων, δεν μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη εξασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών-μελών προκειμένου να δικαιολογήσει τη φορολόγηση των εδρευουσών σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχων εταιριών»³⁵.

Το θέμα της σχέσης μεταξύ των προβλέψεων των ΣΑΔΦ περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας με τη χορήγηση πίστωσης φόρου από το κράτος κατοικίας του δικαιούχου και του επίμαχου ζητήματος της φορολόγησης των εξερχόμενων μερισμάτων ερευνάται από το ΔΕΚ ως παράγοντας άρσης της διακριτικής μεταχείρισης των εσωτερικών και των εξερχόμενων μερισμάτων³⁶. Το ΔΕΚ αποφάνθηκε ότι είναι δυνατόν να μην υφίσταται διάκριση σε περίπτωση

³⁵ Απόφαση της 8^{ης} Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, σκ. 59

³⁶ Απόφαση της 8^{ης} Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, σκ. 80 «Εφόσον το φορολογικό καθεστώς που καθιερώνεται με σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί τμήμα του ισχύοντος στην υπόθεση της κύριας δίκης

φορολόγησης μόνο των μερισμάτων σε αλλοδαπούς δικαιούχους και όχι σε ημεδαπούς, εφόσον η ΣΑΔΦ μεταξύ του κράτους της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας και του κράτους κατοικίας των μερισματούχων προβλέπει πλήρη πίστωση αυτού του φόρου.

Ωστόσο, η διαπίστωση αυτή μπορεί να είναι μόνο περιπτωσιολογική και εναπόκειται πάντα στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει αν όντως πραγματοποιείται πίστωση από το κράτος κατοικίας του δικαιούχου. Ειδικότερα, για τη συμβατότητα της επίμαχης ρύθμισης με το ευρωπαϊκό δίκαιο, το ΔΕΚ κρίνει ότι «ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί την πλήρη πίστωση φόρου που χορηγεί μονομερώς άλλο κράτος μέλος υπέρ εδρεύουσας στο άλλο αυτό κράτος μέλος δικαιούχου εταιρίας προκειμένου να απαλλαγεί από την υποχρέωση αποφυγής της οικονομικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων η οποία απορρέει από την άσκηση της φορολογικής του εξουσίας, σε περίπτωση που το πρώτο κράτος μέλος αποφεύγει την οικονομική διπλή φορολογία των μερισμάτων που διανέμονται στις εδρεύουσες στο έδαφός του δικαιούχες εταιρίες. Όταν κράτος μέλος επικαλείται σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει με άλλο κράτος μέλος, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν πρέπει να λάβει υπόψη τη σύμβαση αυτή, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, και, ενδεχομένως, να ελέγξει αν η σύμβαση αυτή δύναται να εξαλείψει τους περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων».

Άλλωστε, το ΔΕΚ έχει δεχτεί ότι μόνος ο μηχανισμός της εξάλειψης της διπλής φορολογίας που προβλέπουν οι Συμβάσεις κατά το Πρότυπο του ΟΟΣΑ δεν αίρει την απαγορευμένη κατά το ευρωπαϊκό δίκαιο διακριτική φορολόγηση μερισμάτων αναλόγως της κατοικίας του δικαιούχου. Ειδικότερα, στην Απόφαση της 14^{ης} Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, *Denkavit International*, ανέκυπτε η περίπτωση να φορολογούνται τα μερίσματα που διένειμε η γαλλική θυγατρική στην ολλανδική μητρική της, ενώ τα μερίσματα προς τη γαλλική μητρική δεν υποβάλλονται σε φόρο. Παρά το γεγονός ότι η φορολογική σύμβαση μεταξύ της Γαλλίας και της Ολλανδίας, η οποία επιτρέπει την ως άνω παρακράτηση στην πηγή, προβλέπει τη δυνατότητα συνυπολογισμού της προκύπτουσας κατ' εφαρμογή του επικρινόμενου μηχανισμού επιβαρύνσεως έναντι του φόρου που οφείλεται εντός της Ολλανδίας, εντούτοις ο συμψηφισμός αυτός δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του υπό κανονικές συνθήκες οφειλόμενου επί των μερισμάτων αυτών ολλανδικού φόρου. Δεδομένου μάλιστα ότι η φορολογική νομοθεσία της Ολλανδίας απαλλάσσει τις ολλανδικές μητρικές εταιρίες από τον φόρο επί των αλλοδαπής προελεύσεως μερισμάτων, επομένως δε και των γαλλικής προελεύσεως, καταλήγει να μη χορηγείται καμία μείωση φόρου βάσει της γαλλικής παρακρατήσεως στην πηγή.

νομικού πλαισίου, το Δικαστήριο οφείλει να το λάβει υπόψη προκειμένου να δώσει μια χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου».

Συνεπώς, η εφαρμογή της γαλλο-ολλανδικής συμβάσεως δεν καθιστά δυνατή την εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων του περιορισμού της ελεύθερης εγκαταστάσεως.

Επιβάλλεται, λοιπόν, να τονιστεί ότι η έννοια του διατακτικού των δύο προαναφερομένων αποφάσεων είναι ότι η ύπαρξη μιας ΣΑΔΦ δεν αρκεί για να θεωρηθεί ο επικρινόμενος μηχανισμός της παρακράτησης φόρου στην πηγή ως τρόπος κατανομής της φορολογίας μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων χωρών. Πρέπει να εξεταστεί αν όντως πραγματοποιείται ο συνυπολογισμός του φόρου, αλλιώς ο μηχανισμός της παρακράτησης αντιβαίνει προς την αρχή της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Εν προκειμένω, το ΔΕΚ λαμβάνει υπόψιν τις διατάξεις των ΣΑΔΦ προς εκτίμηση της συμφωνίας του επίμαχου μέτρου προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων καθώς και για την διαπίστωση του αν υφίσταται ή όχι διάκριση απαγορευμένη κατά τη νομολογία του ΔΕΚ. Πρόκειται, επομένως, για μια σύμφωνη με το διεθνές φορολογικό δίκαιο ερμηνεία του ευρωπαϊκού δικαίου, αφού από τις διαθέσιμες ερμηνείες της εθνικής φορολογικής ρύθμισης επιλέγεται εκείνη που είναι συμβατή με το δίκαιο των ΣΑΔΦ, χωρίς όμως αυτή να αντιβαίνει και με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Από όλα τα ως άνω αναφερόμενα προκύπτει ως κοινή διαπίστωση ότι το ενωσιακό δίκαιο διατηρεί στο ζήτημα της μεθόδου της άρσης της διπλής φορολογίας τον κανόνα της ουδετερότητας έτσι, ώστε να αφήνει στα κράτη ένα πεδίο ελεύθερης επιλογής, με δεδομένο, άλλωστε, ότι ο ευρωπαίος νομοθέτης και δικαστής δε θεωρούν πως το ζήτημα αυτό επηρεάζει τις γενικές αρχές και ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου³⁷.

B.3. Το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο

α) Η Οδηγία 90/435, όπως αντικαταστάθηκε από την Οδηγία 2011/96, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς των διανεμόμενων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών

Είναι σαφές ότι η φορολογία μερισμάτων αποτελεί έναν προνομιακό χώρο κανονιστικής και νομολογιακής ρύθμισης του ενωσιακού δικαίου. Σε κανονιστικό επίπεδο η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ ρυθμίζει το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης διανεμόμενων κερδών κεφαλαιουχικών εταιριών και της αντιμετώπισης της οικονομικής διπλής φορολογίας εταιρίας

³⁷ Βλ. και Γ. Φουφόπουλος, Νομικοί όροι και όρια στη φορολογία μερισμάτων, Νομική Βιβλιοθήκη 2015

και μετόχου³⁸. Η Οδηγία αυτή, που ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 8-11 του Ν. 2578/1998, καθιερώνει μέτρα για την άρση της διπλής φορολογίας κατά τη διανομή κερδών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών επιχειρήσεων, ενώ στην Ελλάδα κυρώθηκε με τον Ν. 2216/94³⁹.

Η Οδηγία αυτή τροποποιήθηκε από την Οδηγία 2003/123/EK, η οποία ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 3453/2006. Τέλος, η Οδηγία 2011/96/ΕΕ, η οποία ενσωματώθηκε με το άρθρο 161 του Ν. 4099/2012, προχώρησε σε ορισμένες ακόμα τροποποιήσεις σχετικά με τον κατάλογο των εταιριών που υπάγονται στο ρυθμιστικό πεδίο της και ζητήματα προσαρμογής προς τη νομολογία του ΔΕΕ

Κύριος στόχος της Οδηγίας είναι η εξάλειψη του φαινομένου της διπλής φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών από τις θυγατρικές προς τις μητρικές τους καθώς και από τις θυγατρικές προς τις μόνιμες εγκαταστάσεις των μητρικών τους, εφόσον βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη. Επισημαίνεται ότι με την τροποποίηση της Οδηγίας 90/435 από την 2011/96, το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα διανεμόμενα κέρδη από τη θυγατρική εταιρία ενός κράτους-μέλους προς την μητρική της ενός άλλου κράτους-μέλους, επεκτείνεται τόσο στα κέρδη που διανέμει μια εταιρία άλλου κράτους μέλους, θυγατρική άλλης εταιρίας επίσης κράτους-μέλους με έδρα εκτός Ελλάδας προς την μόνιμη εγκατάσταση που διατηρεί η δεύτερη στην Ελλάδα, όσο και στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες σε μόνιμη εγκατάσταση μητρικών εταιριών άλλων κρατών-μελών που βρίσκεται σε κράτος-μέλος διαφορετικό από το κράτος-μέλος της έδρας της μητρικής εταιρίας⁴⁰.

Οικονομική διπλή φορολογία προκύπτει διότι τα διανεμόμενα κέρδη μιας κεφαλαιουχικής θυγατρικής εταιρίας που έχει την έδρα της σε ένα κράτος μέλος προς τη μητρική της εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος ή τη μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής σε άλλο κράτος από αυτό της θυγατρικής είναι δυνατό να υποστούν τις εξής φορολογικές επιβαρύνσεις:

- φόρο επί του συνολικού εισοδήματος των εταιριών που επιβάλλεται από το κράτος της θυγατρικής εταιρίας και
- φόρο επί των διανεμόμενων κερδών της θυγατρικής εταιρίας προς την μητρική που επιβάλλεται από το κράτος στο οποίο έχει την έδρα της η μητρική

³⁸ Καρατζόγλου Α., Η Κοινοτική Οδηγία 90/435/ΕΟΚ για το κοινό καθεστώς φορολόγησης μητρικών και θυγατρικών εταιριών και η απόφαση της 4.10.01 C-249/99, Αθηνάϊκή Ζυθοποιία.

³⁹ Μπάρμπας Ν., Φορολογία Εισοδήματος, Σάκκουλας 2008, σ.396.

⁴⁰ Μιχαηλίδης Γ., Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος των Επιχειρήσεων στην Ε.Ε., ΝοΒ 2006, σελ.67,69.

εταιρία ή η μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρίας, στο πλαίσιο της φορολογίας του συνολικού εισοδήματος στο επίπεδο της εταιρίας.

Τα κέρδη, επομένως, φορολογούνται μία φορά στο πρόσωπο της θυγατρικής εταιρίας και μία δεύτερη φορά στο πρόσωπο της μητρικής εταιρίας ή της μόνιμης εγκατάστασης. Η διπλή αυτή φορολογία, ωστόσο, είναι ασύμβατη με τις αρχές της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, η οποία προβλέπει ελεύθερη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων και αποσκοπεί στην εξασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας της συνεργασίας αυτής⁴¹.

Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων της Οδηγίας πρέπει να πρόκειται για κέρδη εταιριών που διανέμονται από θυγατρικές εταιρίες ενός κράτους μέλους προς τις μητρικές του άλλου κράτους μέλους, οι οποίες συμμετέχουν στο κεφάλαιο των πρώτων σε ποσοστό τουλάχιστον 10% (στην αρχική ρύθμιση απαιτείτο ποσοστό 25%). Ωστόσο, τα κράτη μπορούν να μην εφαρμόσουν τις ρυθμίσεις της οδηγίας, αν η προϋπόθεση της εν λόγω συμμετοχής δε διαρκεί για μια περίοδο τουλάχιστον δύο ετών.

Το νομικό καθεστώς που εισάγει η Οδηγία απαγορεύει στο κράτος της θυγατρικής εταιρίας που καταβάλλει τα μερίσματα να εφαρμόζει ένα σύστημα της παρακράτησης του φόρου στην πηγή στα μερίσματα αυτά. Προβλέπει, επίσης, για το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας/μόνιμης εγκατάστασης (home state) διαζευκτικά δύο εναλλακτικές δυνατότητες:

- είτε να μη φορολογεί τα αποκτώμενα μερίσματα
- είτε να φορολογεί τα αποκτώμενα μερίσματα αλλά σε αυτή την περίπτωση οφείλει να αναγνωρίσει το δικαίωμα στη λήπτρια των μερισμάτων μητρική εταιρία να εκπέσει του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα αυτά στο επίπεδο της διανέμουσας αυτά θυγατρικής εταιρίας στο άλλο κράτος μέλος (indirect tax credit).

Τέλος, η Οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη όπου είναι η έδρα της μητρικής εταιρίας την ευχέρεια να αναγνωρίζουν ή να μην αναγνωρίζουν ως έκπτωση από τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας αυτής τα έξοδα διαχείρισης που σχετίζονται με τη συμμετοχή της στο κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρίας, σε ποσό που δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% του ποσού των ληφθέντων μερισμάτων.

Αυτός, λοιπόν, είναι ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζεται σε ένα βαθμό η οικονομική διπλή φορολογία. Ο ίδιος στόχος εξυπηρετείται και από το άρθρο 6 της Οδηγίας, με το οποίο απαγορεύεται στα κράτη-μέλη της έδρας της θυγατρικής εταιρίας (host state) να παρακρατούν φόρο

⁴¹ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο, Σάκκουλας 2005, σελ. 257

στην πηγή στα διανεμόμενα κέρδη της εταιρίας αυτής προς τη μητρική της εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος⁴².

β) Οι μέθοδοι εξάλειψης των προβλημάτων από τη φορολογία μερισμάτων

Το ενωσιακό δίκαιο δεν περιλαμβάνει διάταξη η οποία να εμπεριέχει επιλογή ανάμεσα στη χώρα της κατοικίας και τη χώρα της πηγής σχετικά με το ποια από τις δύο θα πρέπει να παρέχει άρση της διπλής φορολογίας. Πράγματι η Οδηγία μητρικών-θυγατρικών με το άρθρο 4 δίνει στη χώρα υποδοχής των κερδών δυνατότητα επιλογής ανάμεσα στις δύο μεθόδους, απαλλαγής και έκπτωσης φόρου. Έτσι, η εξάλειψη της διπλής φορολογίας μπορεί να επιτευχθεί είτε με απαλλαγή στη χώρα προέλευσης των μερισμάτων, οπότε πρόκειται για τη λεγόμενη «κεφαλαιακής εισαγωγής ουδετερότητα (Capital Import Neutrality)», είτε με πίστωση στη χώρα υποδοχής των μερισμάτων, οπότε πρόκειται για «κεφαλαιακής εξαγωγής ουδετερότητα (Capital Export Neutrality)»⁴³.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, με την Οδηγία μητρικών-θυγατρικών και ειδικότερα με το άρθρο 4 παρ. 1 προβλέφθηκε ότι η διπλή φορολογία αντιμετωπίζεται με τη ρύθμιση ότι το κράτος-μέλος της έδρας της μητρικής εταιρίας (home state) είναι υποχρεωμένο είτε να μη φορολογεί τα κέρδη που διανεμήθηκαν προς αυτή από τη θυγατρική εταιρία είτε, αν τα φορολογεί, να επιτρέπει στη μητρική εταιρία να εκπίπτει από το ποσό του φόρου που αναλογεί στα συνολικά της εισοδήματα, το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί για τα αποκτώμενα κέρδη στο όνομα της θυγατρικής εταιρίας.

Η Οδηγία, επομένως, δεν παίρνει θέση, επιτρέποντας την επιλογή του ενός ή του άλλου συστήματος ή την ταυτόχρονη εφαρμογή τους. Όμως, όσον αφορά στη φορολογική μεταχείριση από τη χώρα προέλευσης (host state) των μερισμάτων που διανέμονται εκτός αυτής, απαγορεύεται στα κράτη-μέλη της έδρας της θυγατρικής εταιρίας να παρακρατούν φόρο στην πηγή στα διανεμόμενα κέρδη της εταιρίας αυτής προς τη μητρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος.

γ) Νομολογία του ΔΕΚ σχετικά με την ερμηνεία της Οδηγίας 90/435

i) Η έννοια της «απαγόρευσης της παρακράτησης του φόρου στην πηγή»

⁴² Βλ. και ΔΕΕ Αθηναϊκή Ζυθοποιία, απόφ.της 4.10.01, υποθ. C-249/99, σχετικά με την έννοια της παρακράτησης φόρου στην πηγή.

⁴³ Terra B. – Wattel P., European Tax Law, Fifth Edition, 2008, Kluwer Law International, σελ. 93 επ..

Ο όρος «παρακράτηση του φόρου στην πηγή» του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας δε διευκρινίζεται από τις διατάξεις της Οδηγίας παρά μόνο αρνητικά από τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 που ορίζει ότι δεν αποτελεί παρακράτηση φόρου στην πηγή η προκαταβολή φόρου επί των εταιριών στο κράτος μέλος που βρίσκεται η θυγατρική εταιρία που διανέμει τα κέρδη της στη μητρική. Η έννοια του όρου «προκαταβολή του φόρου» θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά επειδή αποτελεί εξαίρεση του κανόνα που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της Οδηγίας⁴⁴. Η προκαταβολή του φόρου περιλαμβάνει τις φορολογικές επιβαρύνσεις που καταβάλλονται από την θυγατρική εταιρία που διανέμει τα κέρδη και παρακρατά τον φόρο στην πηγή με την μορφή της πίστωσης του φόρου για λογαριασμό των δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών, οι οποίοι στη συνέχεια έχουν δικαίωμα να συμψηφίσουν τον ως άνω παρακρατούμενο φόρο με τον φόρο που αναλογεί στο συνολικό τους εισόδημα.

ii) Απόφαση της 4.10.2001 στην υπόθεση C-249/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία

Σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, η ελληνική ανώνυμη εταιρία «Αθηναϊκή Ζυθοποιία» ήταν θυγατρική της ολλανδικής εταιρίας Amstel International. Η ελληνική θυγατρική εταιρία στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος περιέλαβε μεταξύ των κερδών της και ένα ποσό που αντιστοιχούσε σε αφορολόγητα έσοδα, καθώς και σε έσοδα που είχαν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, αφού οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας απαιτούσαν το συνυπολογισμό αυτών των ποσών όταν η εταιρία διένειμε κέρδη. Ωστόσο, η ελληνική εταιρία, αφού κατέβαλε το ποσό του πρόσθετου φόρου που προέκυψε με βάση τη συγκεκριμένη διάταξη με δήλωση επιφύλαξης, ζήτησε στη συνέχεια την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος για το λόγο ότι η παραπάνω νομοθετική ρύθμιση αντιβαίνει στη διάταξη της Οδηγίας που απαγορεύει την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

Το ΔΕΚ απαντώντας στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών για το εάν η πρόσθετη επιβάρυνση επί των διανεμόμενων κερδών της ελληνικής θυγατρικής εταιρίας προς την ολλανδική μητρική της εμπίπτει στην απαγόρευση της παρακράτησης του φόρου στην πηγή, κάνει δεκτό ότι «δεν έχει σημασία ο εθνικός χαρακτηρισμός της φορολογίας». Το ΔΕΚ ορίζει, επομένως, ότι η παρακράτηση στην πηγή δεν περιορίζεται σε ορισμένα είδη συγκεκριμένων εθνικών επιβαρύνσεων, αλλά περιλαμβάνει κάθε επιβάρυνση παρόμοιου αποτελέσματος.

⁴⁴ Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο, Σάκκουλας 2005, σελ. 284

Ειδικότερα, το ΔΕΚ χαρακτήρισε τη συγκεκριμένη φορολογική ρύθμιση ως «παρακράτηση του φόρου στην πηγή», επειδή συνέτρεχαν δύο στοιχεία:

α) το γενεσιουργό γεγονός του φόρου ήταν η διανομή των κερδών της ελληνικής θυγατρικής εταιρίας προς την ολλανδική μητρική της

β) η βάση επιβολής του φόρου ήταν το διανεμηθέν κέρδος.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, λοιπόν, ότι το ΔΕΚ προβαίνει σε οικονομική θεώρηση του αποτελέσματος των φόρων στη διασυνοριακή συνεργασία των επιχειρήσεων. Έτσι, εφόσον το αποτέλεσμα μιας φορολογικής επιβάρυνσης στη διασυνοριακή διανομή μερισμάτων είναι ισοδύναμο με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, τότε αντιβαίνει στην Οδηγία, ανεξάρτητα από την ονομασία που έχει κατά την εθνική νομοθεσία. Πρόκειται, λοιπόν, για τελεολογική ερμηνεία της Οδηγίας, δηλαδή για ερμηνεία των προβλέψεών της με κριτήριο τον σκοπό της, που έγκειται στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας στις διασυνοριακές πληρωμές των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Επιπλέον, το ΔΕΚ απέρριψε τον χαρακτηρισμό της επίμαχης ρύθμισης ως «προκαταβολής φόρου», με το επιχείρημα ότι η θυγατρική εταιρία δεν μπορεί να συμψηφίσει τη διεύρυνση της φορολογικής της βάσης, η οποία προκλήθηκε από τη διανομή κερδών με αρνητικό εισόδημα προηγούμενων χρήσεων, αντίθετα προς τη γενική αρχή του φορολογικού δικαίου περί μεταφοράς ζημιών την οποία κατοχυρώνει το ελληνικό δίκαιο.

Η ελληνική κυβέρνηση προκειμένου να δικαιολογήσει τον επίμαχο φόρο στα διανεμόμενα μερίσματα των ελληνικών ανωνύμων εταιριών επικαλέστηκε τη διμερή σύμβαση μεταξύ της Ελλάδας και των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Ειδικότερα, επικαλέστηκε τη διάταξη της διμερούς σύμβασης που επιτρέπει στην Ελλάδα να φορολογεί μερίσματα ελληνικών εταιριών τα οποία καταβάλλονται σε κάτοικο των Κάτω Χωρών με φόρο που δεν υπερβαίνει το 35% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Σύμφωνα, ωστόσο, με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 2 της Οδηγίας «αυτή δε θίγει τις εθνικές ή συμβατικές διατάξεις που έχουν σκοπό να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων». Όμως, το ΔΕΚ έκρινε ότι δεν είναι δυνατόν κάθε εθνική διάταξη να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω εξαιρετικής διατάξεως, διότι η απαγόρευση της παρακράτησης φόρου στην πηγή δε θα είχε καμία πρακτική συνέπεια.

iii) **Απόφαση της 12^{ης} Φεβρουαρίου 2009, C-138/97, Cobelfret**

Η παρούσα απόφαση δεν αφορά στην απαγόρευση της παρακράτησης στην πηγή από το κράτος της θυγατρικής, αλλά την υποχρέωση του κράτους της μητρικής είτε να μη φορολογεί τα διανεμόμενα από τη θυγατρική της κέρδη είτε να τα φορολογεί αλλά να εκπίπτει το τμήμα του φόρου της θυγατρικής που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η Οδηγία 90/435 αφήνει ρητώς στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος του συμψηφισμού, τα οποία, για τον μέτοχο που λαμβάνει μερίσματα, δεν καταλήγουν αναγκαστικά στο ίδιο αποτέλεσμα.⁴⁵

Το προδικαστικό ερώτημα ήταν εάν συνάδει προς την παραπάνω ρύθμιση της Οδηγίας το καθεστώς του Βελγίου, σύμφωνα με το οποίο τα λαμβανόμενα υπόψη μερίσματα προστίθενται καταρχάς στη φορολογική βάση της μητρικής επιχείρησης, κατόπιν δε το ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων εκπίπτει από τη φορολογική βάση της μητρικής επιχείρησης, μόνο εφόσον υπάρχουν φορολογητέα κέρδη στη μητρική εταιρία. Το Δικαστήριο ερμηνεύοντας την ανωτέρω εθνική ρύθμιση έκρινε ότι εντάσσεται στην πρώτη περίπτωση από τις δυο προβλεπόμενες στην Οδηγία, και συγκεκριμένα ότι το Βέλγιο ως κράτος της μητρικής επέλεξε να μη φορολογεί τα μερίσματα που εισπράττουν οι βελγικές εταιρίες από τις αλλοδαπές θυγατρικές τους. Ωστόσο, η πρόβλεψη του όρου της ύπαρξης άλλων φορολογητέων κερδών προκειμένου να μη φορολογηθούν τα μερίσματα που εισπράττει η μητρική εταιρία δε συμβιβάζεται με το γράμμα και το πνεύμα της οδηγίας, η οποία δεν προβλέπει κανέναν περιορισμό. Πρόκειται, λοιπόν, για περίπτωση όπου το κράτος μέλος λαμβάνει μονομερώς περιοριστικά μέτρα, όπως είναι η απαίτηση να έχει πραγματοποιήσει η μητρική εταιρία φορολογητέα κέρδη, και εξαρτά, συνεπώς, υπό όρους τη δυνατότητα υπαγωγής στις ευνοϊκές ρυθμίσεις της Οδηγίας.

Επιπλέον, η σχετική ρύθμιση έχει περιοριστικό αποτέλεσμα και ως προς την μεταχείριση των ζημιών, οι οποίες δεν μπορούν να μεταφερθούν μέχρι το ύψος του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων. Ειδικότερα, η μείωση των δυναμένων να μεταφερθούν ζημιών της μητρικής εταιρίας κατά το ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων επιδρά στη φορολογική βάση της εταιρίας αυτής κατά το φορολογικό έτος που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν τα μερίσματα αυτά, στο μέτρο που τα κέρδη της υπερβαίνουν τις δυνάμενες να μεταφερθούν ζημίες. Πράγματι, λόγω της μείωσης των δυναμένων να μεταφερθούν ζημιών, η εν λόγω φορολογική βάση διαμορφώνεται σε υψηλότερο επίπεδο. Επομένως, έστω και αν τα μερίσματα που έχει εισπράξει η μητρική εταιρία δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών κατά το φορολογικό έτος κατά το οποίο τα μερίσματα αυτά διανεμήθηκαν, η εν λόγω μείωση των ζημιών της μητρικής εταιρίας μπορεί να έχει

⁴⁵ Βλ. και απόφαση της 12 Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation.

ως συνέπεια να φορολογηθεί η τελευταία εμμέσως για τα μερίσματα αυτά κατά τα επόμενα φορολογικά έτη, όταν τα αποτελέσματά της είναι θετικά.

B.4. Ανακεφαλαίωση και συμπεράσματα δεύτερου μέρους

Από όλα τα ως άνω αναφερόμενα προκύπτει ως κοινή διαπίστωση ότι το ενωσιακό δίκαιο διατηρεί στο ζήτημα της μεθόδου της άρσης της διπλής φορολογίας τον κανόνα της ουδετερότητας έτσι, ώστε να αφήνει στα κράτη ένα πεδίο ελεύθερης επιλογής, με δεδομένο, άλλωστε, ότι ο ευρωπαίος νομοθέτης και δικαστής δε θεωρούν πως το ζήτημα αυτό επηρεάζει τις γενικές αρχές και ελευθερίες του ενωσιακού δικαίου⁴⁶. Ιδίως η επίκληση λόγων δημοσίου συμφέροντος, με το επιχείρημα της μείωσης των φορολογικών εσόδων ενός κράτους-μέλους, δε δικαιολογεί άνιση μεταχείριση στη φορολόγηση μερισμάτων.

Άλλωστε, το ενωσιακό δίκαιο, εκτός από την προάσπιση των θεμελιωδών αρχών και ελευθεριών, επιδιώκει και την αποτροπή της φοροδιαφυγής μέσω των διασυνοριακών συναλλαγών. Η ίδια επιδίωξη έχει οδηγήσει τον εσωτερικό νομοθέτη ορισμένων κρατών-μελών να θεσπίσει κανόνες απαγόρευσης καταχρηστικής χρήσης εταιρικών μορφωμάτων, τους λεγόμενους κανόνες CFC (controlled foreign companies rules). Σε αυτές τις περιπτώσεις, φορολογείται στο επίπεδο του μετόχου, κατοίκου του κράτους που έχει θεσπίσει τέτοιους κανόνες, κέρδος που δε διανεμήθηκε και που έχει αποκτηθεί από αλλοδαπή εταιρία, γεγονός που οδηγεί σε διπλή φορολογία.

IV) ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ

Γ. ΠΑΡΑΘΥΡΟ ΣΤΟ ΜΕΛΛΟΝ - Η ΠΡΟΤΑΣΗ ΟΔΗΓΙΑΣ ΠΕΡΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

α) Το Σχέδιο της Επιτροπής για την ενοποίηση της φορολογικής βάσης

Πλέον, η προώθηση των «πολιτικών» εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή πραγματοποιείται με μια διαφορετική νομοθετική προσέγγιση και συγκεκριμένα βάσει της αρχής ότι «η νομοθεσία είναι ένα μέρος μιας ευρύτερης

⁴⁶ Βλ. και Γ. Φουφόπουλος, Νομικοί όροι και όρια στη φορολογία μερισμάτων, Νομική Βιβλιοθήκη 2015

λύσης που συνδυάζει τυπικούς κανόνες με άλλα μη δεσμευτικά εργαλεία, όπως συστάσεις, κατευθυντήριες γραμμές ή ακόμα και αυτορρύθμιση εντός ενός κοινά συμφωνημένου πλαισίου»⁴⁷. Στην Ανακοίνωση «Η φορολογική πολιτική στην ΕΕ-Προτεραιότητες για τα προσεχή χρόνια» (COM 2001), η Επιτροπή διατυπώνει τη γνώμη ότι, στο πλαίσιο των δυσχερειών λήψης ομόφωνων αποφάσεων σε νομοθετικές προτάσεις στον τομέα της φορολογίας, η ΕΕ θα πρέπει να εξετάσει τη χρήση εναλλακτικών εργαλείων, όπως Ανακοινώσεις, Συστάσεις, Κατευθυντήριες Γραμμές, προκειμένου να απαλειφθούν εμπόδια στην εσωτερική αγορά. Η νέα νομοθετική πολιτική της Επιτροπής είναι λαμβάνει υπ' όψιν ότι η διαφοροποίηση των ευρωπαϊκών νομικών εργαλείων συμβάλλει στην νομιμοποίηση, την αποτελεσματικότητα και τη διαφάνεια της ευρωπαϊκής δράσης⁴⁸.

Υπό το φως των παραπάνω εξελίξεων, η Επιτροπή κατέθεσε στο Συμβούλιο πρόταση Οδηγίας για την Κοινή Ενοποιημένη Φορολογητέα Βάση για τις επιχειρήσεις στις 16.03.2011, μετά την απόρριψη παλαιότερης παρόμοιας πρότασης το 2006. Σύμφωνα με το σχέδιο αυτό της Επιτροπής, ένας όμιλος επιχειρήσεων που δραστηριοποιείται με θυγατρικές ή σταθερές εγκαταστάσεις σε περισσότερες χώρες, ώστε να είναι υποκείμενο φορολογίας σε περισσότερα εσωτερικά φορολογικά συστήματα, θα φορολογείται ως επιχειρηματική μονάδα μία φορά και σε μία ενοποιημένη βάση φορολογητέων κερδών, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που θα έχουν οι συνιστώσες του ομίλου. Στη συνέχεια, τα ενοποιημένα κέρδη θα κατανέμονται στις χώρες όπου ο όμιλος διατηρεί εγκατάσταση, στη βάση μιας φόρμουλας που θα χρησιμοποιεί παραμέτρους, όπως ο τζίρος, η αξία των παγίων, το ύψος της μισθοδοσίας σε κάθε χώρα, κ. λπ., με κατάργηση της εφαρμογής της αρχής “arm’s length”⁴⁹ για τον υπολογισμό του ύψους των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Τέλος κάθε κράτος-μέλος είναι ελεύθερο να εφαρμόζει στο μέρος του ενοποιημένου εισοδήματος που του αναλογεί, το φορολογικό συντελεστή που επιθυμεί.

Το σχέδιο της κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης απευθύνεται μόνο στις μεγάλες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιούν επενδύσεις και εγκαταστάσεις σε περισσότερες χώρες. Αυτό είναι συνέπεια της αρχής της επικουρικότητας και του γεγονότος ότι το ενωσιακό φορολογικό δίκαιο ρυθμίζει ζητήματα διασυνοριακά.

Στον αντίποδα αυτού του συστήματος, η Επιτροπή προτείνει ως λύση για τη φορολογία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων την εφαρμογή του φορολογικού συστήματος εξεύρεσης της

⁴⁷ Λευκή Βίβλος για την Ευρωπαϊκή Διακυβέρνηση, COM (2001) 428, σελ. 4 και 20-22.

⁴⁸ Κουγέας, Μηλιώνης, Πεδιαδιτάκη, Κοκολιά, Οι πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη 2013, σελ. 67

⁴⁹ Βλ. αρχή των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με την οποία δεν επιτρέπεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να επικρατούν ή να συνομολογούνται όροι που διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων

φορολογικής βάσης του κράτους της έδρας του μικρομεσαίου ομίλου (Home State Taxation) και στη συνέχεια το ενοποιημένο εισόδημα να κατανέμεται στα κράτη-μέλη με βάση μια φόρμουλα ανάλογη με αυτήν της ενιαίας ενοποιημένης φορολογικής βάσης του συστήματος που προαναφέρθηκε.

Σκοπός αυτής της προσπάθειας είναι η άρση της πολυπλοκότητας των εσωτερικών κανόνων υπολογισμού της φορολογικής βάσης μέσα από την καθιέρωση της δυνατότητας επιλογής ενός πλαισίου πιο απλού για τις εταιρίες ενός ομίλου, οι οποίες θα μπορούν να υπολογίζουν και να ενοποιούν τη φορολογική βάση τους για όλα τα μέλη του ομίλου που έχουν ως έδρα τους χώρα της Ε.Ε., ενώ το προϊόν της ενοποίησης της βάσης θα επιμερίζεται στις χώρες που έχουν έδρα οι εταιρίες ή οι σταθερές εγκαταστάσεις του ομίλου.

β) Η σημασία της ενοποίησης της φορολογικής βάσης για τη φορολογία μερισμάτων

Η σημασία του σχεδίου αυτού για τη φορολογία των μερισμάτων είναι πολύ μεγάλη. Είναι προφανές ότι, όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων που δραστηριοποιείται με θυγατρικές ή σταθερές εγκαταστάσεις σε περισσότερες χώρες, ώστε να είναι υποκείμενο φορολογίας σε περισσότερα εσωτερικά φορολογικά συστήματα, και εξ αυτού του λόγου φορολογείται ως επιχειρηματική μονάδα μία φορά και σε μία ενοποιημένη βάση φορολογητέων κερδών, δε θα αντιμετωπίζει ζήτημα διανομής κερδών και φορολογίας τους στην πηγή ή στην κατοικία. Με τον τρόπο αυτό, θα εξαλείφεται στη γένεσή της τόσο η νομική όσο και η οικονομική διπλή φορολογία. Υπό το πρίσμα αυτό, με το σχέδιο της ενιαίας φορολογικής βάσης των ομίλων, εκδηλώνεται μια φιλοσοφία θεώρησης του μερίσματος ως ενιαίου φορολογητέου οικονομικού στοιχείου, το οποίο υπόκειται σε φορολογία μία φορά και άμεσα, ανεξάρτητα από την πορεία που θα ακολουθήσει.

Εξάλλου, παρόμοιος κανόνας εφαρμόζεται από τη διάταξη του άρθρου 109 παρ. 4 γ' του Ν. 2238/1994 και την αντίστοιχη των άρθρων 9 και 68 παρ. 3 γ' του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με την οποία: «ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος στο μερίσμα, 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.». Όμως, η διαφορά βρίσκεται στο ότι, με τη διάταξη του ελληνικού φορολογικού νόμου, η απόληψη της διπλής φορολογίας γίνεται a posteriori, κατά την κάθε φορά διανομή, ενώ με το ευρωπαϊκό σχέδιο που προαναφέρθηκε,

εξασφαλίζεται a priori με την ανάκυψη του εταιρικού εισοδήματος, έτσι ώστε η λύση αυτή να παρουσιάζεται ριζοσπαστική και άμεσα αποτελεσματική.

V. ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπερασματικά, η αναζήτηση των σκοπών που εξυπηρετεί ο φορολογικός νομοθέτης ανέδειξε ταυτόχρονα και το πλαίσιο των στόχων που οφείλει να ικανοποιεί η φορολογία μερισμάτων, ενώ τονίστηκε και η ορθή εξισορρόπηση μεταξύ του ταμειευτικού και των λοιπών θεμιτών σκοπών της φορολογίας. Ωστόσο, η μελέτη των συνεχών νομοθετικών τροποποιήσεων του φορολογικού καθεστώτος των μερισμάτων δείχνει έλλειψη συνοχής και αδυναμία ιεράρχησης από τον νομοθέτη των σκοπών που οφείλει να υπηρετεί η φορολογία του εξεταζόμενου οικονομικού αντικειμένου.

Υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ, προκύπτει ότι, παρόλο που η κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του ευρωπαϊκού δικαίου, εντούτοις τα κράτη δεν μπορούν να εισάγουν με τις διατάξεις μιας διεθνούς φορολογικής σύμβασης περιορισμούς στην απόλαυση των θεμελιωδών ελευθεριών ή διακρίσεις σε βάρος υπηκόων άλλων κρατών μελών. Με την παραπάνω χαρακτηριστική διατύπωση των αποφάσεών του, το Δικαστήριο δε θέτει ευθέως ζήτημα σύγκρουσης κοινοτικού δικαίου και συμβάσεων, αλλά επιλύει τις σχετικές διαφορές αποκλειστικά με εφαρμογή του ευρωπαϊκού δικαίου. Είναι χαρακτηριστικό ότι το Δικαστήριο δε δέχεται ούτε ως λόγο που δικαιολογεί τη διάκριση ή τον περιορισμό των ελευθεριών, τη διατήρηση της διακρατικής ισορροπίας που υπάρχει στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις⁵⁰.

Η εξέλιξη στον τομέα της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων σε διεθνές επίπεδο είναι περισσότερο νομολογιακή και εντάσσεται στη νομολογία του ΔΕΕ περί απαγόρευσης των διακρίσεων και των περιορισμών στις θεμελιώδεις ελευθερίες και λιγότερο αφορά στην ολοκλήρωση του δικτύου των διμερών συμβάσεων μεταξύ των κρατών μελών⁵¹. Άλλωστε, το φαινόμενο αυτό εξηγείται από τη διαφορετική λειτουργία του ευρωπαϊκού δικαίου έναντι των συμβάσεων: ενώ οι θεμελιώδεις ελευθερίες αποσκοπούν στην κατάργηση κάθε είδους συνόρων μεταξύ των κρατών μελών κατά την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων, εναρκτήριο σημείο του διεθνούς φορολογικού δικαίου είναι ακριβώς η ύπαρξη συνόρων μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών. Για το λόγο αυτό, λαμβάνονται πρώτιστα υπόψη τα συμφέροντα των κρατών στη συλλογή

⁵⁰ Απόφαση της 21^{ης} Σεπτεμβρίου 1999, C 307/97 Saint-Gobain και της 18^{ης} Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal

⁵¹ Χατζηιωακειμίδου Ε., Κοινοτικό δίκαιο και Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΕΕΕυρΔ 2004, σελ. 54

φορολογικών εσόδων, ενώ το ευρωπαϊκό δίκαιο αναγνωρίζει ευθέως δικαιώματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Σε μεγάλο βαθμό, η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών που έχει επέλθει ως προς τις διανομές μερισμάτων θυγατρικών προς μητρικές έχει οδηγήσει στη διαμόρφωση ενός ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου επιχειρήσεων. Ωστόσο, σε πολιτικό επίπεδο παρατηρείται μια διστακτική στάση των κυβερνήσεων στην υιοθέτηση περαιτέρω ευρωπαϊκών κανόνων εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η προώθηση της εναρμόνισης των νομοθεσιών περί άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής πραγματοποιείται μάλλον στη βάση του soft law, μέσω ανακοινώσεων, συστάσεων και κατευθυντήριων γραμμών. Η λογική πίσω από τη συγκεκριμένη νομοθετική πολιτική της Επιτροπής είναι ότι η διαφοροποίηση των ευρωπαϊκών νομικών εργαλείων συμβάλλει στη δημοκρατική νομιμοποίηση, την αποτελεσματικότητα και τη διαφάνεια της ευρωπαϊκής δράσης, καθώς τα κράτη-μέλη δεν είναι πρόθυμα να εκχωρήσουν φορολογικές αρμοδιότητες στην ΕΕ, διατηρώντας το φορολογικό μονοπώλιο εντός των επικρατειών τους.

Συνεπώς, η Επιτροπή δεσμευόμενη από την αρχή της επικουρικότητας (principle of subsidiarity), όπως αυτή καθορίζεται από τη Συνθήκη της Λισαβόνας, σύμφωνα με την οποία η Κοινότητα αναλαμβάνει δράση σε τομείς στους οποίους δεν έχει σαφή δικαιοδοσία, μόνο αν οι στόχοι της δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα από τα ίδια κράτη-μέλη, παρεμβαίνει μόνο σε περίπτωση που διαπιστώσει την ανεπάρκεια των κρατών-μελών. Επομένως, στα ζητήματα της φορολογίας των επιχειρήσεων, ο καθορισμός της φορολογίας ανήκει στα κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών-μελών, αφού το δικαίωμα της εθνικής φορολογικής τους ανεξαρτησίας κατευθύνει την εταιρική φορολογία.

Το διεθνές φορολογικό δίκαιο, στηριζόμενο σε ένα ιδιαίτερα ανεπτυγμένο δίκτυο διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, με υπερνομοθετικό κύρος και τη συστηματικότητα της εργασίας του ΟΟΣΑ, διαθέτει μια χρησιμότητα, η οποία υπερβαίνει τα όρια ρύθμισης των εννόμων σχέσεων που γεννιούνται από την εφαρμογή των διεθνών φορολογικών συμβάσεων. Από την άλλη πλευρά, η ενοποιητική αξία του ευρωπαϊκού δικαίου, ιδίως όπως αυτό διευκρινίζεται από το ΔΕΕ, αντανακλάται στην υποχρέωση άρσης των εσωτερικών μέτρων που παραβιάζουν το ενωσιακό δίκαιο, ενώ η υποχρέωση σεβασμού του τελευταίου έχει έννομες συνέπειες για τον εσωτερικό δικαστή και τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών-μελών.

Δικαιοσύνη στο πεδίο της φορολογίας σημαίνει επιβολή φόρου με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Αμεσότερη πρόσβαση και γνώση στα δεδομένα της φοροδοτικής ικανότητας διαθέτει το κράτος της κατοικίας ή έδρας του μετόχου. Γι' αυτό, τόσο το διεθνές όσο και το ευρωπαϊκό δίκαιο,

στο πλαίσιο της εξάλειψης της διπλής φορολογίας στα μερίσματα, απονέμουν, κατά κανόνα, στο κράτος υποδοχής των μερισμάτων τη φορολογική εξουσία περιορίζοντας το κράτος διανομής σε συγκεκριμένο όριο συντελεστή, μέχρι του οποίου μπορεί να εκταθεί η εξουσία επιβολής φόρου παρακράτησης για τον αλλοδαπό μέτοχο. Στην περίπτωση, μάλιστα, της Οδηγίας μητρικών-θυγατρικών, το άρθρο 4 απαγορεύει στο κράτος-μέλος της θυγατρικής να επιβάλλει παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα σε μετόχους με έδρα άλλα κράτη-μέλη μερίσματα, καθώς το κράτος υποδοχής των μερισμάτων, δηλαδή της έδρας του μετόχου, είναι σε θέση να εκτιμήσει ορθότερα τη φοροδοτική του ικανότητα.

Σε κάθε περίπτωση, η διαμόρφωση συγκεκριμένου και ασφαλούς περιεχομένου στις αρχές της ίσης μεταχείρισης και ελευθερίας εγκατάστασης και κίνησης κεφαλαίων συνεπάγεται την ύπαρξη ασφάλειας δικαίου στην οποία είναι δυνατό να δομηθεί η διασυννοιακή επιχειρηματικότητα. Η αρχή της αναλογικότητας και της αποφυγής διπλής φορολογίας επιβάλλουν όρια τα οποία θα πρέπει να ληφθούν υπόψη σχετικά με τον προσδιορισμό του επιτρεπτού φόρου στο μέρισμα και τον καθορισμό του αντικειμενικού περιεχομένου του φόρου αυτού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Λ. Θεοχαρόπουλος - Δ. Θεοχαροπούλου-Κοντόγιωργα, Νόμος, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, 2009
- Α. Καρατζόγλου, Η Κοινοτική Οδηγία 90/435/ΕΟΚ για το κοινό καθεστώς φορολόγησης μητρικών και θυγατρικών εταιριών και η απόφαση της 4.10.01 C-249/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία
- Λ. Κόντος-Μάναλης, Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Π. Ν. Σάκκουλας/Δίκαιο και Οικονομία 2006
- Κουγέας, Μηλιώνης, Πεδιαδιτάκη, Κοκολιά, Οι πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη 2013
- Λευκή Βίβλος για την Ευρωπαϊκή Διακυβέρνηση, COM (2001) 428
- Γ. Μιχαηλίδης, Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος των Επιχειρήσεων στην Ε.Ε., Νομικό Βήμα, 2006
- Ν. Μπάρμπας, Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο, Σάκκουλας 2005
- Ν. Μπάρμπας, Φορολογία Εισοδήματος, Σάκκουλας 2008
- Χ. Παμπούκης, Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη 2010
- Α. Τσουρουφλής, Η Ερμηνεία των Διμερών Διεθνών Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, Νομική Βιβλιοθήκη 2010
- Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, επιμέλεια Δικηγορική εταιρία Ζέπος & Γιαννόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη 2012
- Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2014
- Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Γ' Έκδοση, Σάκκουλας 2008
- Γ. Φουφόπουλος, Νομικοί όροι και όρια στη φορολογία μερισμάτων, Νομική Βιβλιοθήκη 2015
- Ε. Χατζηιωακειμίδου, Η επίδραση του κοινοτικού δικαίου στις διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ΕΕυρΔ, Έτος 2004
- Β. Χριστιανός, Κατ' άρθρο ερμηνεία της ΣυνθΕΕ και ΣΛΕΕ, Νομική Βιβλιοθήκη 2012

ΔΙΕΘΝΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- A. Amatucci, International Tax Law, Wolters Kluwer 2006
- B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, Ed. Francis Lefebvre, 5ème éd. 2001
- M. Helminen, The International Tax Law Concept of Dividend, Wolters Kluwer 2010
- G. Liccardo , Introduction to the Study of Tax Law
- Ch. HJI Panayi, Gore Browne, EU Company law: Chapter 19: European Community Tax Law and Companies: Principles of the European Court of Justice
- M. Tenore, Dr. Taxation of Cross – Border Dividends in the European Union from Past to Future, EC Tax Review 2010/12, Kluwer 2010
- B. Terra - P. Wattel, European Tax Law, Fifth Edition, Kluwer Law International 2008
- G. Tixier, Droit Fiscal International, 1990, PUF
- R. Van Kees, The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The taxation of intracompany dealing, 2005
- K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, third edition, 1997

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ (ΠΡΩΗΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ)

- ΔΕΚ Απόφαση της 21^{ης} Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain
- ΔΕΚ Απόφαση της 6^{ης} Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen
- ΔΕΚ Απόφαση της 4^{ης} Οκτωβρίου 2001, C-249/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία
- ΔΕΚ Απόφαση της 18^{ης} Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal
- ΔΕΚ Απόφαση της 7^{ης} Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen
- ΔΕΚ Απόφαση της 12^{ης} Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

- ΔΕΚ Απόφαση 12^{ης} Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII

Group Litigation

- ΔΕΚ Απόφαση της 14^{ης} Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit International
- ΔΕΚ Απόφαση της 8^{ης} Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta SGPS
- ΔΕΚ Απόφαση της 26^{ης} Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda
- ΔΕΕ Απόφαση της 12^{ης} Φεβρουαρίου 2009, C-138/97, Cobelfret
- ΔΕΕ Απόφαση της 15^{ης} Σεπτεμβρίου 2011, C-310/09, Société Accor SA