



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Άρθρο 63 ΣΛΕΕ — Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων — Άρθρο 49 ΣΛΕΕ — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων — Μηχανισμός επιβολής ανωτάτου ορίου άμεσων φόρων επί των εισοδημάτων — Διμερής φορολογική σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας — Φορολόγηση μερισμάτων διανεμόμενων από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή — Μη συνυπολογισμός ή εν μέρει συνυπολογισμός του καταβληθέντος σε αυτό το άλλο κράτος μέλος φόρου για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου του φόρου — Άρθρο 65 ΣΛΕΕ — Περιορισμός — Δικαιολόγηση»

Στην υπόθεση C-375/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal administratif de Grenoble (Γαλλία) με απόφαση της 26ης Ιουλίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Αυγούστου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Margaretha Bouanich

κατά

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, A. Rosas (εισηγητή), D. Šváby και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η M. Bouanich, εκπροσωπούμενη από τους A. Jouanjan και S. Fouquet-Chabert, avocats,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Colas και J.-S. Pilczer,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την J. Beeko, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και C. Soulay,
- η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, εκπροσωπούμενη από τους X. Lewis και G. Mathisen, καθώς και εκπροσωπούμενη από την A. Steinarsdóttir,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των M. Bouanich και directeur des services fiscaux de la Drôme (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο την άρνηση της αρχής αυτής να συμπεριλάβει τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο τον οποίο κατέβαλε η M. Bouanich στη Σουηδία στο συνολικό ποσό άμεσων φόρων που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου φόρου εισοδήματος.

Το νομικό πλαίσιο

Το γαλλικό δίκαιο

- 3 Το άρθρο 1 του γενικού φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 74 του νόμου 2005-1719, της 30ής Δεκεμβρίου 2005 (*JORF* της 31ης Δεκεμβρίου 2005, σ. 20597) (στο εξής: CGI), το οποίο εφαρμόζεται ως προς τους καταβληθέντες φόρους κατά το έτος 2006 βάσει των εισοδημάτων του έτους 2005, προέβλεπε ότι οι άμεσοι φόροι τους οποίους καταβάλλει ο φορολογούμενος δεν μπορούν να υπερβαίνουν το 60 % των εισοδημάτων του.
- 4 Το άρθρο 11 του νόμου 2007-1223, της 21ης Αυγούστου 2007, για την εργασία, την απασχόληση και την αγοραστική δύναμη (*JORF* της 22ας Αυγούστου 2007, σ. 13945), το οποίο εφαρμόζεται ως προς τους καταβληθέντες φόρους κατά τα έτη 2007 και 2008 βάσει, αντιστοίχως, των εισοδημάτων των ετών 2006 και 2007, τροποποίησε το άρθρο 1 του CGI υπό την έννοια ότι οι άμεσοι φόροι τους οποίους καταβάλλει ο φορολογούμενος δεν μπορούν πλέον να υπερβαίνουν το 50 % των εισοδημάτων του.
- 5 Οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω ανωτάτου ορίου των άμεσων φόρων προβλέπονται στο άρθρο 1649-0 A του CGI και περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, δικαίωμα επιστροφής του τμήματος του εισπραχθέντος φόρου που υπερβαίνει το κατά το άρθρο 1 του CGI ανώτατο όριο (στο εξής: φορολογική ασπίδα).
- 6 Το άρθρο 1649-0 A, παράγραφοι 1 έως 5, του CGI, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 2005-1719, το οποίο εφαρμόζεται ως προς το δικαίωμα επιστροφής που γεννήθηκε το 2007 για τα εισοδήματα του έτους 2005, προέβλεπε τα εξής:

«1. Ο φορολογούμενος αποκτά δικαίωμα επιστροφής του τμήματος του φόρου που υπερβαίνει το κατά το άρθρο 1 ανώτατο όριο την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται του έτους καταβολής του οφειλόμενου φόρου.

[...]

2. Υπό την προϋπόθεση ότι δεν εκπίπτουν από μία από τις κατηγορίες εσόδων οι οποίες λαμβάνονται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος και ότι έχουν καταβληθεί στη Γαλλία, όπως επίσης και, προκειμένου περί των αναφερόμενων στα σημεία a) και b) φόρων, ότι είχαν δηλωθεί με συνέπεια, οι φόροι που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του δικαιώματος επιστροφής είναι οι εξής:

- a) ο φόρος εισοδήματος·
- b) ο φόρος αλληλεγγύης·
- c) ο φόρος ακίνητης περιουσίας επί κτιρίων και οικοπέδων που σχετίζεται με την κύρια κατοικία του φορολογουμένου·
- d) ο φόρος κατοικίας ο οποίος εισπράττεται υπέρ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως [...].

3. Οι αναφερόμενοι στην παράγραφο 2 φόροι μειώνονται κατά το ποσό των επιστροφών φόρου εισοδήματος που χορηγήθηκαν ή των ελαφρύνσεων που παρασχέθηκαν κατά το έτος καταβολής των φόρων αυτών.

[...]

4. Ως εισόδημα που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του δικαιώματος επιστροφής νοείται αυτό που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος κατά το έτος που προηγείται εκείνου της καταβολής του φόρου, εξαιρουμένων των εισοδημάτων εις είδος τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 15, υπό II. Το εισόδημα αυτό περιλαμβάνει:

- a) τα υποκείμενα στον φόρο εισοδήματος καθαρά εισοδήματα, κατόπιν εκπτώσεως των λειτουργικών εξόδων [...].
- b) τα υποκείμενα σε απαλλακτική εισφορά προϊόντα·
- c) τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, τα οποία αποκτήθηκαν κατά το ίδιο έτος εντός ή εκτός Γαλλίας [...]

5. Το αναφερόμενο στην παράγραφο 4 εισόδημα μειώνεται κατά:

- a) τα ανά κατηγορία ελλείμματα των οποίων ο καταλογισμός επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 156, υπό I·
- b) το ποσό των παροχών διατροφής που εκπίπτει κατ' εφαρμογήν του άρθρου 156, υπό 2°, II·
- c) το ποσό των εισφορών ή ασφαλίσεων που εκπίπτει κατ' εφαρμογήν του άρθρου 163 *quatervicies*.»

7 Το άρθρο 1649-0 A, παράγραφοι 1 έως 5, του CGI, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 2008-776, της 4ης Αυγούστου 2008, για τον εκσυγχρονισμό της οικονομίας (*JORF* της 5ης Αυγούστου 2008, σ. 12471), το οποίο εφαρμόζεται ως προς το δικαίωμα επιστροφής που γεννήθηκε το 2008 και το 2009 για, αντιστοίχως, τα εισοδήματα των ετών 2006 και 2007, προέβλεπε ότι:

«1. Ο φορολογούμενος αποκτά δικαίωμα επιστροφής του τμήματος του φόρου που υπερβαίνει το κατά το άρθρο 1 ανώτατο όριο την 1η Ιανουαρίου του δεύτερου έτους που έπεται του έτους αποκτήσεως των αναφερόμενων στην παράγραφο 4 εισοδημάτων.

[...]

2. Υπό την προϋπόθεση ότι καταβλήθηκαν στη Γαλλία και, αφενός ότι, προκειμένου περί φόρων άλλων από τους αναφερόμενους στα σημεία e) και f), δεν εκπίπτουν από μία από τις κατηγορίες εσόδων οι οποίες λαμβάνονται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος και, αφετέρου ότι, προκειμένου για τους αναφερόμενους στα σημεία a), b) και e) φόρους, είχαν δηλωθεί με συνέπεια, οι φόροι που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του δικαιώματος επιστροφής είναι οι εξής:

- a) ο φόρος εισοδήματος που οφείλεται για τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 εισοδήματα·
- b) ο φόρος αλληλεγγύης επί της περιουσίας για το έτος που έπεται εκείνου της αποκτήσεως των αναφερόμενων στην παράγραφο 4 εισοδημάτων·
- c) ο φόρος ακίνητης περιουσίας [...].
- d) ο φόρος κατοικίας [...].
- e) οι αναφερόμενες στα άρθρα [...] του κώδικα κοινωνικής ασφάλισης [...] εισφορές και κρατήσεις·
- f) οι αναφερόμενες στα άρθρα [...] του κώδικα κοινωνικής ασφάλισης [...] εισφορές και κρατήσεις.

3. Οι αναφερόμενοι στην παράγραφο 2 φόροι μειώνονται κατά το ποσό των επιστροφών φόρου εισοδήματος που χορηγήθηκαν ή των ελαφρύνσεων που παρασχέθηκαν κατά το έτος που έπεται εκείνου της αποκτήσεως των αναφερόμενων στην παράγραφο 4 εισοδημάτων.

[...]

4. Ως εισόδημα που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του δικαιώματος επιστροφής νοείται αυτό που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος, εξαιρουμένων των εισοδημάτων εις είδος τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 15, υπό II. Το εισόδημα αυτό περιλαμβάνει:

- a) τα υποκείμενα στον φόρο εισοδήματος καθαρά εισοδήματα [...].
- b) τα υποκείμενα σε απαλλακτική εισφορά προϊόντα·
- c) τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά το ίδιο έτος εντός ή εκτός Γαλλίας [...].

5. Το αναφερόμενο στην παράγραφο 4 εισόδημα μειώνεται κατά:

[...]

- d) τους φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος προς τους αναφερόμενους στα σημεία a), e) και f) της παραγράφου 2, εφόσον οι φόροι αυτοί καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή.»

Η γαλλοσουηδική σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας

- 8 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της συμβάσεως μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Σουηδίας για την αποτροπή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής στον τομέα του φόρου εισοδήματος και περιουσίας, που υπογράφηκε στη Στοκχόλμη στις 27 Νοεμβρίου 1990 (στο εξής: γαλλοσουηδική σύμβαση), ορίζει ότι:

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρία εγκατεστημένη εντός συμβαλλομένου κράτους σε κάτοικο του αντισυμβαλλομένου κράτους φορολογούνται στο αντισυμβαλλόμενο αυτό κράτος.

2. Τα μερίσματα αυτά μπορούν επίσης να φορολογηθούν και στο συμβαλλόμενο κράτος όπου εδρεύει η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, αν, όμως, ο πραγματικός δικαιούχος είναι ο λαμβάνων το μερίσμα, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15 [%] του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. [...]

9 Το άρθρο 23 της συμβάσεως αυτής προβλέπει τα εξής:

«Η διπλή φορολόγηση αποτρέπεται ως ακολούθως:

1. Όσον αφορά τη Γαλλία:

a) τα αποκτώμενα στη Σουηδία εισοδήματα τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της συμβάσεως, φορολογούνται στο κράτος αυτό ή φορολογούνται μόνον στο κράτος αυτό λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του γαλλικού φόρου οσάκις ο δικαιούχος είναι κάτοικος Γαλλίας και τα εισοδήματα αυτά δεν απαλλάσσονται του φόρου εταιριών κατ' εφαρμογήν της γαλλικής νομοθεσίας. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό που αντιστοιχεί στον σουηδικό φόρο δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα αυτά, αλλά ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου υπολογιζόμενη επί του γαλλικού φόρου. Η πίστωση φόρου είναι ίση:

[...]

ii) για τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 10 [...] εισοδήματα, προς το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στη Σουηδία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων αυτών· η πίστωση αυτή δεν μπορεί πάντως να υπερβαίνει το ποσό του γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά.

[...]»

10 Η διάταξη περί φορολογικής ασπίδας καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2013, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 30 του νόμου 2011-900, της 29ης Ιουλίου 2011, περί διορθωτικών χρηματοοικονομικών μέτρων για το 2011 (*JORF* της 30ής Ιουλίου 2011, σ. 12969).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, η Μ. Bouanich, με φορολογική κατοικία στη Γαλλία, ήταν μέτοχος της Ratos AB, εταιρίας εισηγμένης στο χρηματιστήριο αξιών και εγκατεστημένης στη Σουηδία.

12 Η Μ. Bouanich δήλωσε ότι κατά τα έτη 2005, 2006 και 2007 απέκτησε εισοδήματα από κινητές αξίες των οποίων το ακαθάριστο ποσό ανερχόταν σε 812 148 ευρώ, 3 303 998 ευρώ και 677 082 ευρώ, αντιστοίχως. Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, τα εισοδήματα αυτά προήλθαν κυρίως από καταβληθέντα από την εταιρία Ratos AB μερίσματα.

13 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10 της γαλλοσουηδικής συμβάσεως, επί των μερισμάτων αυτών παρακρατήθηκε στη Σουηδία φόρος στην πηγή, ύψους 121 426 ευρώ για το έτος 2005, 692 296 ευρώ για το έτος 2006 και 119 130 ευρώ για το έτος 2007.

14 Σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1, της γαλλοσουηδικής συμβάσεως, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος στον οποίο υπέκειτο η Μ. Bouanich στη Γαλλία, η γαλλική φορολογική αρχή συμπεριέλαβε τα προερχόμενα από τη Σουηδία μερίσματα στη φορολογητέα βάση για τα έτη 2005, 2006 και 2007.

- 15 Η φορολογική αρχή, αφού υπολόγισε το ακαθάριστο ποσό του φόρου εισοδήματος εφαρμόζοντας την προοδευτική κλίμακα επί της φορολογητέας βάσεως, χορήγησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 23, παράγραφος 1, στοιχείο α, περίπτωση ii, της γαλλοσουηδικής συμβάσεως, ως προς αυτό το ακαθάριστο ποσό, πίστωση φόρου ποσού ίσου προς τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο στον οποίο είχε υποβληθεί η Μ. Bouanich στη Σουηδία.
- 16 Έπειτα από την εν λόγω χορήγηση πιστώσεως φόρου και διάφορες άλλες εκπτώσεις φόρου, η Μ. Bouanich εξακολουθούσε να οφείλει καθαρό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 19 730 ευρώ για το έτος 2005 και 48 130 ευρώ για το έτος 2006, ενώ για το έτος 2007 δεν όφειλε φόρο.
- 17 Ακολούθως, η Μ. Bouanich ζήτησε να τύχει επιστροφής φόρου όπως το δικαίωμα αυτό απορρέει από τη φορολογική ασπίδα.
- 18 Στις αιτήσεις της περί επιστροφής φόρου, η Μ. Bouanich είχε περιλάβει, στους φόρους που έπρεπε να ληφθούν υπόψη για την εφαρμογή της φορολογικής ασπίδας, το ποσό των πιστώσεων φόρου που αντιστοιχούσε στον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων της στη Σουηδία. Αυτή η μέθοδος υπολογισμού απορρίφθηκε, πάντως, από τη φορολογική αρχή διότι δεν επρόκειτο για καταβληθέντα στη Γαλλία φόρο.
- 19 Η Μ. Bouanich, με τρεις διαδοχικές προσφυγές αφορώσες τον υπολογισμό των ποσών για τα οποία είχε γεννηθεί δικαίωμα επιστροφής κατά τα έτη 2007, 2008 και 2009 κατ' εφαρμογήν της φορολογικής ασπίδας για τα έτη 2005, 2006 και 2007, αντιστοίχως, προσέφυγε ενώπιον του tribunal administratif de Grenoble προκειμένου να περιληφθούν στο συνολικό ποσό των φόρων που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου φόρου τα ποσά που αντιστοιχούν στον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων της στη Σουηδία, ήτοι, αντιστοίχως, 121 426 ευρώ, 265 069 ευρώ και 59 565 ευρώ.
- 20 Κατά τη Μ. Bouanich, η φορολογική αρχή, στηριζόμενη στα άρθρα 1 και 1649-0 Α του CGI, όπως ίσχυαν όσον αφορά το δικαίωμα επιστροφής που γεννήθηκε το έτος 2007 βάσει των εισοδημάτων της κατά το έτος 2005, τελικώς δεν συμπεριέλαβε στον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου του φόρου το σύνολο του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου που καταβλήθηκε στη Σουηδία για τα εισοδήματα αυτά. Οι ίδιες διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν με τον νόμο 2008-776 και όπως ίσχυαν όσον αφορά το δικαίωμα επιστροφής που γεννήθηκε τα έτη 2008 και 2009, στο μέτρο που επιτρέπουν την αφαίρεση του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου από τα εισοδήματα που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του δικαιώματος επιστροφής και όχι την προσθήκη του φόρου αυτού στο συνολικό ποσό των φόρων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό, περιορίζουν το φορολογικό πλεονέκτημα με συνέπεια αυτό να ανέρχεται στο ήμισυ εκείνου στο οποίο θα ανερχόταν αν τα μερίσματα είχαν καταβληθεί από εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία.
- 21 Η Μ. Bouanich υποστήριξε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι η γαλλική νομοθεσία συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως και στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, αφού αποφάσισε την ένωση και συνεκδίκαση των τριών προσφυγών της Μ. Bouanich, το tribunal administratif de Grenoble αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιτίθενται τα άρθρα [49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ] σε νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας σε περίπτωση που κάτοικος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ο οποίος είναι μέτοχος εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης εισπράττει μερίσματα τα οποία φορολογούνται σε αμφότερα τα κράτη και η διπλή φορολογία αντιμετωπίζεται με τη χορήγηση εντός του κράτους κατοικίας πιστώσεως φόρου ποσού ίσου με τον φόρο που καταβλήθηκε εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας, ο

μηχανισμός της επιβολής ανωτάτου ορίου φόρου ύψους 60 % ή 50 % του αποκτηθέντος στη διάρκεια ενός έτους εισοδήματος δεν λαμβάνει υπόψη ή λαμβάνει μόνον εν μέρει υπόψη τον καταβληθέντα εντός του άλλου κράτους φόρο;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, μπορεί να δικαιολογηθεί ένας τέτοιος περιορισμός από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος ή από την ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών ή από οποιονδήποτε άλλο επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 23 Με τα ερωτήματά του, τα οποία επιβάλλεται να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν αντιτίθενται τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας σε περίπτωση που κάτοικος αυτού του κράτους μέλους ο οποίος είναι μέτοχος εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εισπράττει μερίσματα τα οποία φορολογούνται σε αμφότερα τα κράτη και η διπλή φορολογία αντιμετωπίζεται με τη χορήγηση εντός του κράτους κατοικίας πιστώσεως φόρου ποσού ίσου με τον φόρο που καταβλήθηκε εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας, ο μηχανισμός της επιβολής ανωτάτου ορίου για διάφορους άμεσους φόρους μέχρι ενός ορισμένου ποσοστού του αποκτηθέντος στη διάρκεια ενός έτους εισοδήματος δεν λαμβάνει υπόψη ή λαμβάνει μόνον εν μέρει υπόψη τον καταβληθέντα εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας φόρο.

Επί της επίμαχης ελευθερίας

- 24 Δεδομένου ότι τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τόσο το άρθρο 49 ΣΛΕΕ όσο και τα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ, επιβάλλεται να διαπιστωθεί αν η εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει στην ελευθερία εγκαταστάσεως, στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων ή σε αμφοτέρες τις ελευθερίες.
- 25 Η Μ. Bouanich, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, όπως επίσης και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης ελευθερία είναι η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Κατά την Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, στο μέτρο που η επίδικη εθνική νομοθετική ρύθμιση εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του ύψους της συμμετοχής στο κεφάλαιο βάσει του οποίου γεννάται δικαίωμα σε καταβολή μερισμάτων, και ανεξαρτήτως του ζητήματος αν η συμμετοχή αυτή παρέχει στον μέτοχο τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων της εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της, τα επίδικα μέτρα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αμφοτέρων των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ. Η εφαρμογή τους πρέπει, επομένως, να εξετασθεί παραλλήλως.
- 26 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ. αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, Haribo Lakritzzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, Συλλογή 2011, σ. I-305, σκέψη 33· της 13ης Νοεμβρίου 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 89, καθώς και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, C-168/11, Beker, σκέψη 23).
- 27 Όσον αφορά το ζήτημα σε ποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας εμπίπτει εθνική νομοθετική ρύθμιση, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω νομοθετικής ρυθμίσεως (προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 90 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και Beker, σκέψη 24).

- 28 Έχει κριθεί συναφώς ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, περί ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ. αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2012, C-387/11, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 34· Test Claimants in the FII Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 91 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και Beker, προπαρατεθείσα, σκέψη 25). Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής επί μεριδίων συμμετοχής τα οποία αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση να ασκηθεί επιρροή στη διαχείριση και τον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 34· Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 92 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και Beker, σκέψη 26).
- 29 Εν προκειμένω, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης εθνική νομοθετική ρύθμιση έχει εφαρμογή ανεξαρτήτως του μεγέθους της κατεχόμενης εταιρικής συμμετοχής. Όπως επισήμανε η Γαλλική Κυβέρνηση, η εφαρμογή της εν λόγω νομοθετικής ρυθμίσεως δεν εξαρτάται από το μέγεθος της συμμετοχής σε αλλοδαπή εταιρία και δεν περιορίζεται στις καταστάσεις στις οποίες ο κάτοχος των μεριδίων μπορεί να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της οικείας εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της.
- 30 Κατά συνέπεια, στο μέτρο που αυτή η εθνική ρύθμιση αφορά μερίσματα προερχόμενα από ορισμένο κράτος μέλος, από το αντικείμενο της εν λόγω ρυθμίσεως δεν μπορεί να καθορισθεί αν αυτή εμπίπτει πρωτίστως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ ή του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Υπό τέτοιες περιστάσεις, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υποθέσεως, προκειμένου να καθορίσει αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κατάσταση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της μιας ή της άλλης εκ των ανωτέρω διατάξεων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 93 και 94 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και Beker, σκέψεις 27 και 28).
- 31 Ούτε, όμως, η απόφαση περί παραπομπής ούτε η υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία παρέχουν σχετικά στοιχεία. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, είναι δυνατό να επηρεάσει τόσο την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων όσο και την ελευθερία εγκαταστάσεως και πρέπει, ως εκ τούτου, να εξετασθεί τόσο από απόψεως των άρθρων 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ όσο και του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

Ως προς την ύπαρξη περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

- 32 Κατά τη Μ. Bouanich, την Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ και την Επιτροπή, η φορολογική ασπίδα αποβαίνει εις βάρος των εισοδημάτων που προέρχονται από μερίσματα διανεμόμενα από εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος μέλος εκτός της Γαλλικής Δημοκρατίας (τα καλούμενα «εισερχόμενα» μερίσματα) σε σχέση με τα εισοδήματα που προέρχονται από μερίσματα εκδιδόμενα από εταιρίες εγκατεστημένες στη Γαλλία.
- 33 Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι η εκτός Γαλλίας παρακράτηση φόρου στην πηγή δεν λαμβάνεται, ή λαμβάνεται μόνον εν μέρει, υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος που θα μπορούσε να επιστραφεί στον φορολογούμενο που επωφελείται από την εφαρμογή της φορολογικής ασπίδας, το ποσό που αντιστοιχεί στον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο στην αλλοδαπή συνεχίζει να τον βαρύνει επ' αόριστον, γεγονός που εντείνει συστηματικώς τη φορολογική επιβάρυνση επί των εισερχομένων μερισμάτων σε σχέση με την επιβάρυνση επί των μερισμάτων γαλλικής προελεύσεως.
- 34 Αυτή η δυσμενής φορολογική μεταχείριση των εισερχομένων μερισμάτων καθιστά τις επενδύσεις των φυσικών προσώπων που κατοικούν στη Γαλλία σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος πλην της Γαλλικής Δημοκρατίας λιγότερο ελκυστικές έναντι των επενδύσεων σε γαλλικές εταιρίες.

- 35 Η Γαλλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν, αντιθέτως, ότι η γαλλική νομοθετική ρύθμιση περί φορολογικής ασπίδας δεν συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων διότι η Γαλλική Δημοκρατία δεν άσκησε τη φορολογική αρμοδιότητά της κατά τρόπο εισάγοντα δυσμενείς διακρίσεις.
- 36 Κατά τις κυβερνήσεις αυτές, η άρνηση της Γαλλικής Δημοκρατίας να περιλάβει τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο που καταβλήθηκε στη Σουηδία στο σύνολο των άμεσων φόρων που κατέβαλε ο φορολογούμενος αποτελεί απλώς ένα μειονέκτημα που απορρέει από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας εκ μέρους του Βασιλείου της Σουηδίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας. Η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων δεν επιβάλλει σε κράτος μέλος την υποχρέωση να αποτρέπει την απορρέουσα από διμερή σύμβαση διπλή νομική φορολογία των μερισμάτων σε περίπτωση που αμφότερα τα συμβαλλόμενα κράτη έχουν την εξουσία να φορολογήσουν το επίμαχο εισόδημα. Παραπέμποντας στην απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres (Συλλογή 2006, σ. I-10967), η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι διαφορετική μεταχείριση οφειλόμενη στη συνδυασμένη νόμιμη άσκηση εκ μέρους δύο κρατών μελών της φορολογικής τους αρμοδιότητας, στον βαθμό που η άσκηση αυτή δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις, δεν συνιστά περιορισμό στις θεμελιώδεις ελευθερίες.
- 37 Συναφώς, πρέπει ευθύς εξαρχής να τονιστεί ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά όχι την αποτροπή της διπλής φορολογίας, αλλά την εθνική φορολογική μεταχείριση, στη Γαλλία, μερισμάτων διανεμόμενων από εταιρία εγκατεστημένη στη Σουηδία, προκειμένου για την εφαρμογή ενός μηχανισμού επιβολής ανωτάτου ορίου σε διάφορους άμεσους φόρους.
- 38 Συγκεκριμένα, η υπόθεση αυτή αφορά τη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την εφαρμογή της φορολογικής ασπίδας μεταξύ, αφενός, φορολογουμένου ο οποίος κατοικεί σε κράτος μέλος της Ένωσης και λαμβάνει μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης στο ίδιο κράτος μέλος και, αφετέρου, φορολογουμένου ο οποίος κατοικεί στο ίδιο κράτος μέλος και είναι μέτοχος εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος και εισπράττει μερίσματα τα οποία φορολογούνται σε αμφότερα τα κράτη μέλη, όταν η διπλή φορολογία αντιμετωπίζεται με τη χορήγηση εντός του κράτους κατοικίας πιστώσεως φόρου ποσού ίσου με τον φόρο που καταβλήθηκε εντός του κράτους της διανεμούσας εταιρίας.
- 39 Η υπόθεση της κύριας δίκης διαφέρει, επομένως, από εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Kerckhaert και Morres. Συγκεκριμένα, η επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση εθνική νομοθετική ρύθμιση δεν προέβαινε σε καμία διάκριση μεταξύ των μερισμάτων από συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους και των μερισμάτων από συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, επί των οποίων είχε παρακρατηθεί φόρος στην πηγή σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, καθώς η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση υπήγαγε τα μερίσματα αυτά, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, στον ίδιο ενιαίο φορολογικό συντελεστή (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Kerckhaert και Morres, σκέψη 17). Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι δυσμενείς συνέπειες που θα μπορούσε να έχει η εφαρμογή ενός συστήματος φορολογίας εισοδήματος, όπως το επίμαχο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, απέρρεαν από την εκ παραλλήλου άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας από δύο κράτη μέλη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Kerckhaert και Morres, σκέψη 20).
- 40 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο πρώτο από τα υποβληθέντα ερωτήματα, επιβάλλεται η διάκριση μεταξύ της χορηγήσεως πιστώσεως φόρου σύμφωνα με τη γαλλοσουηδική σύμβαση, αφενός, και της εφαρμογής της φορολογικής ασπίδας, που ενδιαφέρει στην υπόθεση της κύριας δίκης, αφετέρου, διότι συνιστούν δύο διακριτά φορολογικά πλεονεκτήματα.
- 41 Συγκεκριμένα, η χορήγηση, στη Γαλλία, πιστώσεως φόρου για τις παρακρατήσεις φόρου στην πηγή που πραγματοποιούνται στη Σουηδία απορρέει από τη γαλλοσουηδική σύμβαση και εντάσσεται στο πλαίσιο της εκ παραλλήλου φορολόγησής, από το Βασίλειο της Σουηδίας και από τη Γαλλική

- Δημοκρατία, των προερχόμενων από τη Σουηδία εισοδημάτων από κινητές αξίες. Η Γαλλική Δημοκρατία επιφυλάχθηκε του δικαιώματος φορολογήσεως των εισοδημάτων σουηδικής προελεύσεως και χορηγήσεως πιστώσεως φόρου προκειμένου να περιορίσει, ή και να αποτρέψει, τη διπλή φορολογία.
- 42 Αντιθέτως, διάταξη όπως η φορολογική ασπίδα δεν συνδέεται με την εκ παραλλήλου άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων, αλλά αφορά αποκλειστικώς τη φορολογική αρμοδιότητα της Γαλλικής Δημοκρατίας. Η εν λόγω φορολογική διάταξη έχει ως αντικείμενο και αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου επί των εισοδημάτων εκείνων ως προς τα οποία το κράτος αυτό ασκεί τη φορολογική εξουσία του.
- 43 Κατά πάγια νομολογία, μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως συνιστώντα περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, C-338/11 έως C-347/11, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., σκέψη 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται να αναζητηθεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική νομοθετική ρύθμιση, εξαιτίας της διαφορετικής μεταχειρίσεως που εισάγει μεταξύ των φορολογουμένων που εισπράττουν μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης στη Γαλλία και των φορολογουμένων που εισπράττουν μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, εισάγει δυσμενείς διακρίσεις και μπορεί να αποτρέψει τους δεύτερους από την άσκηση του δικαιώματός τους στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.
- 45 Κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση στον τομέα της φορολογίας υφίσταται μόνον όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή όταν ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30· της 22ας Μαρτίου 2007, C-383/05, Talotta, Συλλογή 2007, σ. I-2555, σκέψη 18, καθώς και της 18ης Ιουλίου 2007, C-182/06, Lakebrink και Peters-Lakebrink, Συλλογή 2007, σ. I-6705, σκέψη 27). Επομένως, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ δύο κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηριστεί ως δυσμενής μεταχείριση υπό την έννοια της Συνθήκης μόνον εάν οι καταστάσεις των κατηγοριών αυτών των φορολογουμένων είναι συγκρίσιμες όσον αφορά τους οικείους κανόνες φορολογήσεως (απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-253/09, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. I-12391, σκέψη 51).
- 46 Επιβάλλεται, επομένως, να εξεταστεί αν η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ενός μετόχου φορολογούμενου στη Γαλλία ο οποίος εισπράττει μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης σε αυτό το κράτος μέλος και ενός μετόχου φορολογούμενου κατά τον ίδιο τρόπο στη Γαλλία, ο οποίος όμως εισπράττει μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω στη Σουηδία, αφορά καταστάσεις οι οποίες είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες.
- 47 Όπως επισήμαναν η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ και η Επιτροπή, εκ του ότι η Γαλλική Δημοκρατία, αφενός, φορολογεί, σύμφωνα με τα άρθρα 10, παράγραφος 1, και 23 της γαλλοσουηδικής συμβάσεως, τα εισερχόμενα μερίσματα τα οποία εισπράττει η Μ. Bouanich και τα περιλαμβάνει στη φορολογητέα βάση της Μ. Bouanich στη Γαλλία προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος και, αφετέρου, λαμβάνει υπόψη τα μερίσματα αυτά προς εφαρμογή του ανωτάτου ορίου φορολογίας κατά τα άρθρα 1 και 1649-0 Α του CGI, η εν λόγω φορολογούμενη περιέρχεται στην ίδια κατάσταση με φορολογούμενο ο οποίος εισπράττει μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης στη Γαλλία.
- 48 Κατά συνέπεια, οι εισπράττοντες μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης στη Γαλλία και οι εισπράττοντες μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης στη Σουηδία τελούν σε καταστάσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

- 49 Ως προς τα μερίσματα τα οποία εισπράττει μέτοχος με κατοικία στη Γαλλία από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όπως στο Βασίλειο της Σουηδίας, από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή σε αυτό το κράτος μέλος και περιλήφθηκαν στη φορολογητέα βάση στη Γαλλία, η διαφορετική μεταχείριση κατά την εφαρμογή της φορολογικής ασπίδας έγκειται στο ότι δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό του δικαιώματος επιστροφής του ποσού των άμεσων φόρων που υπερβαίνει το ανώτατο όριο φορολόγησεως ο στη Σουηδία παρακρατηθείς στην πηγή φόρος. Στο πλαίσιο της φορολογικής ασπίδας όπως εφαρμόζοταν το 2007 για τα εισοδήματα του έτους 2005, ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος δεν λαμβανόταν υπόψη στο σύνολό του, ενώ λαμβανόταν υπόψη μόνον εν μέρει στο πλαίσιο της διατάξεως αυτής όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 2008-776, ο οποίος είχε εφαρμογή το 2008 και το 2009, για τα εισοδήματα των ετών 2006 και 2007 αντιστοίχως.
- 50 Όπως προκύπτει από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία, το δικαίωμα επιστροφής του ποσού των φόρων που υπερβαίνει το κατά το άρθρο 1 του CGI ανώτατο όριο καθορίζεται σε συνάρτηση με τη σχέση που προκύπτει από το μέρος, στον αριθμητή, του ποσού των άμεσων φόρων που βαρύνει τον φορολογούμενο προς, στον παρονομαστή, το ποσό των εισοδημάτων που εισπράττει ο ίδιος φορολογούμενος κατά τη διάρκεια του έτους που προηγείται εκείνου της καταβολής των εν λόγω φόρων.
- 51 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όσον αφορά τη φορολογική ασπίδα που εφαρμόζοταν το 2007, ο καταβληθείς από τη M. Bouanich φόρος στη Σουηδία ουδόλως λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των άμεσων φόρων έως 60 % των εισπραχθέντων απ' αυτήν εισοδημάτων κατά το έτος 2005. Αφενός, το ληφθέν υπόψη ποσό των άμεσων φόρων δεν περιλάμβανε το ποσό της πιστώσεως φόρου που αντιστοιχούσε στον φόρο που παρακράτησε το Βασίλειο της Σουηδίας στην πηγή. Αφετέρου, τα ληφθέντα υπόψη εισοδήματα περιλάμβαναν το ακαθάριστο ποσό των μερισμάτων που εισέπραξε η M. Bouanich, συμπεριλαμβανοντας με τον τρόπο αυτό το ποσό της εν λόγω παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.
- 52 Αυτή η διττή κίνηση επέφερε μείωση του αριθμητή και αύξηση του παρονομαστή που εκφράζουν τη σχέση μεταξύ των άμεσων φόρων και των εισοδημάτων όσον αφορά την εφαρμογή της φορολογικής ασπίδας, οπότε μείωσε, ή και εξαφάνισε, το ποσό των άμεσων φόρων που υπερβαίνει το ανώτατο όριο ύψους 60 % για τους φορολογούμενους που κατοικούν στη Γαλλία οι οποίοι, όπως η M. Bouanich, εισπράττουν μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως.
- 53 Όπως εξέθεσε η Επιτροπή, η διάταξη περί επιβολής ανωτάτου ορίου φορολογίας, όπως προκύπτει από τον νόμο 2008-776, εφαρμοστέο από το 2008 για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά το έτος 2006, κατήργησε τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων στο μέτρο που ο περιορισμός αυτός αφορούσε τα εισοδήματα που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου. Συγκεκριμένα, μόνον τα καθαρά μερίσματα λήφθηκαν ακολούθως υπόψη για το ποσό των φορολογητέων εισοδημάτων που αποτελούν τον παρονομαστή του κλάσματος βάσει του οποίου υπολογίζεται η φορολογική ασπίδα, ανεξαρτήτως της προελεύσεως των μερισμάτων αυτών. Αντιθέτως, η παρακράτηση φόρου στην πηγή που πραγματοποιήθηκε στη Σουηδία εξακολουθούσε να μη λαμβάνεται υπόψη στο ποσό των φόρων στον αριθμητή του κλάσματος αυτού αναλόγως του οποίου γεννάται το δικαίωμα επιστροφής κατ' εφαρμογήν των άρθρων 1 και 1649-0 A του CGI.
- 54 Το γεγονός ότι ο καταβληθείς στη Σουηδία φόρος αποκλείεται από τους φόρους που λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της φορολογικής ασπίδας συνιστά δυσμενή φορολογική μεταχείριση των φορολογουμένων, όπως της M. Bouanich, που κατοικούν στη Γαλλία και εισπράττουν μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία.
- 55 Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, μια τέτοια δυσμενής φορολογική μεταχείριση μπορεί να αποτρέψει τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται κατά βάση στον φόρο εισοδήματος εντός της Γαλλίας από την επένδυση των κεφαλαίων τους σε εταιρίες που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους. Στο μέτρο που οι προϋποθέσεις εφαρμογής της φορολογικής

ασπίδας έναντι των Γάλλων φορολογουμένων που έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους σε άλλο κράτος μέλος είναι περισσότερο περιοριστικές από τις ισχύουσες σε περίπτωση επενδύσεων στην ημεδαπή, το ίδιο αυτό γεγονός μπορεί επίσης να έχει περιοριστικό αποτέλεσμα έναντι των εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος από τη Γαλλική Δημοκρατία, διότι οι προϋποθέσεις αυτές συνιστούν εις βάρος τους εμπόδιο για τη συλλογή κεφαλαίων στη Γαλλία.

- 56 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, λόγω της διαφορετικής μεταχείρισεως που εισάγει μεταξύ των ημεδαπών φορολογουμένων αναλόγως του αν εισπράττουν μερίσματα εταιρίας εγκατεστημένης εντός της εθνικής επικράτειας ή εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, κατ' αρχήν απαγορευόμενο από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

Ως προς την ύπαρξη περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως

- 57 Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Επομένως, ακόμη και αν, κατά το γράμμα τους, οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης έχουν ως σκοπό τη διασφάλιση, εντός του κράτους μέλους υποδοχής, του ευεργετήματος της εθνικής μεταχείρισεως, παρά ταύτα οι διατάξεις αυτές απαγορεύουν επίσης να εμποδίσει το κράτος μέλος καταγωγής την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος υπηκόου του ή εταιρίας που ιδρύθηκε σύμφωνα με τη νομοθεσία του (βλ. αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 31, και της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, National Grid Indus, Συλλογή 2011, σ. I-12273, σκέψη 35).
- 58 Κατά πάγια, επίσης, νομολογία, ως τέτοιοι περιορισμοί πρέπει να νοούνται όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., σκέψη 33).
- 59 Η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μερισμάτων εισπραττόμενων από φορολογούμενους που κατοικούν σε κράτος μέλος αναλόγως του τόπου όπου εδρεύει η διανεμούσα εταιρία, όπως η προκύπτουσα από την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθετική ρύθμιση και η εκτιθέμενη στις σκέψεις 49, καθώς και 51 και 52 της παρούσας αποφάσεως, μπορεί να συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, καταρχήν απαγορευόμενο από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, καθόσον καθιστά λιγότερο ελκυστική την εγκατάσταση υπηκόου του πρώτου κράτους μέλους σε άλλο κράτος μέλος.
- 60 Επομένως, νομοθετική ρύθμιση όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης συνιστά επίσης περιορισμό καταρχήν απαγορευόμενο από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

Ως προς την ύπαρξη δικαιολογήσεως

- 61 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.
- 62 Επιβάλλεται, πάντως, η επισήμανση ότι η παρέκκλιση του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται στενά, τελεί υπό τον περιορισμό της παραγράφου 3 του άρθρου 65 ΣΛΕΕ, που προβλέπει ότι οι αναφερόμενες στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού εθνικές διατάξεις «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (βλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 28, και της 20ής Μαΐου 2008, C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Συλλογή 2008, σ. I-3747, σκέψη 58).

- 63 Επομένως, η κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ επιτρεπτή άνιση μεταχείριση πρέπει να διαχωρίζεται από τις διακρίσεις που απαγορεύονται από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση η οποία διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου στον οποίο έχουν επενδυθεί τα κεφάλαιά τους να μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43 και προπαρατεθείσες αποφάσεις Manninen, σκέψη 29, και Orange European Smallcap Fund, σκέψη 59).
- 64 Διαπιστώθηκε ήδη, στις σκέψεις 47 και 48 της παρούσας απόφασης, ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση την οποία επιφυλάσσει η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης γαλλική νομοθετική ρύθμιση στα μερίσματα εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη αφορά καταστάσεις οι οποίες είναι, εξάλλου, αντικειμενικώς συγκρίσιμες.
- 65 Υπό τις συνθήκες αυτές, περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως, όπως ο προκύπτων από την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθετική ρύθμιση, μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, θα πρέπει, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση National Grid Indus, σκέψη 42· απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-250/08, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2011, σ. I-12341, σκέψη 51, και, υπ' αυτήν την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψεις 54 και 55).
- 66 Συνεπώς, επιβάλλεται να εξετασθεί αν ο επίμαχος στη διαφορά της κύριας δίκης περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από τους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος τους οποίους επικαλούνται οι διάφορες κυβερνήσεις οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου και οι οποίοι αφορούν την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του γαλλικού φορολογικού συστήματος καθώς και την ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Σουηδίας.

Ως προς την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος

- 67 Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, σκοπός της φορολογικής ασπίδας είναι η αποτροπή του ενδεχομένου να αποκτήσουν οι άμεσοι φόροι δημευτικό χαρακτήρα ή να επιφέρουν σε ορισμένη κατηγορία φορολογουμένων υπερβολική επιβάρυνση λαμβανομένων υπόψη των φοροδοτικών δυνατοτήτων τους. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, του χορηγούμενου φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι της επιστροφής στον φορολογούμενο εκείνου του τμήματος των φόρων που καταβλήθηκαν στη Γαλλία που υπερβαίνει το όριο του άρθρου 1 του CGI, και, αφετέρου, της αντισταθμίσεως του πλεονεκτήματος αυτού από τους άμεσους φόρους τους οποίους κατέβαλε ο φορολογούμενος στη Γαλλία.
- 68 Αντιθέτως, κατά την άποψη της ίδιας κυβερνήσεως, ουδεμία άμεση σχέση υφίσταται μεταξύ του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου και της επιστροφής από τη Γαλλική Δημοκρατία του φόρου αυτού.
- 69 Στο σημείο αυτό, επιβάλλεται η επισήμανση ότι το Δικαστήριο έχει όντως κρίνει ότι η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει ρύθμιση ικανή να περιορίσει την άσκηση θεμελιωδών ελευθεριών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πάντως, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολόγηση αυτή, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεση σχέση

μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Manninen*, σκέψη 42, καθώς και *Santander Asset Management SGIC* κ.λπ., σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η δε αμεσότητα της σχέσεως αυτής πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τον σκοπό της επίμαχης ρυθμίσεως (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, *Papillon*, Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 44 της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 72, και προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 58).

- 70 Όπως επισήμανε η Επιτροπή, για την εξέταση ενδεχόμενων δικαιολογητικών λόγων της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθετικής ρυθμίσεως, επιβάλλεται η διάκριση μεταξύ της χορηγήσεως της πιστώσεως φόρου σύμφωνα με τη γαλλοσουηδική σύμβαση, αφενός, και της χορηγήσεως του δικαιώματος επιστροφής του φόρου λόγω εφαρμογής της φορολογικής ασπίδας, αφετέρου.
- 71 Όσον αφορά την πίστωση του φόρου σύμφωνα με τη γαλλοσουηδική σύμβαση, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ του παρεχόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του με συγκεκριμένη επιβάρυνση, δηλαδή την επιβάρυνση στην πηγή, εκ μέρους του Βασιλείου της Σουηδίας, επί των εισοδημάτων από κινητές αξίες σουηδικής προελεύσεως.
- 72 Αντιθέτως, όσον αφορά τη φορολογική ασπίδα, δεν υφίσταται σχέση μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνιστά η ενδεχομένως προκύπτουσα επιστροφή του φόρου δυνάμει της διατάξεως αυτής προς όφελος του φορολογουμένου και της αντισταθμίσεως του πλεονεκτήματος αυτού με συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση.
- 73 Πράγματι, το δυνάμει της φορολογικής ασπίδας χορηγούμενο φορολογικό πλεονέκτημα δεν αντισταθμίζεται από οποιαδήποτε επιβάρυνση, στο μέτρο που η εν λόγω φορολογική διάταξη έχει ως αντικείμενο και αποτέλεσμα απλώς τη μείωση του φόρου επί των εισοδημάτων εκείνων ως προς τα οποία η Γαλλική Δημοκρατία ασκεί τη φορολογική εξουσία της.
- 74 Όπως υποστήριξε η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, το ποσό του φόρου που επιστρέφεται δυνάμει της φορολογικής ασπίδας εξαρτάται από το συνολικό ποσό των άμεσων φόρων που καταβλήθηκαν από τον φορολογούμενο και από το αν το ποσό αυτό υπερβαίνει το προβλεπόμενο από τον CGI ανώτατο όριο. Η χορήγηση του επίμαχου στη διαφορά της κύριας δίκης φορολογικού πλεονεκτήματος συναρτάται όχι με ορισμένο ποσό εισπραχθέντος φόρου, αλλά αποκλειστικώς με το αν το καταβληθέν ποσό για το σύνολο των οικείων φόρων υπερβαίνει ορισμένο ποσοστό των ετησίων εισοδημάτων των φορολογουμένων. Ως εκ τούτου, ουδεμία άμεση σχέση μπορεί να αποδειχθεί μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως.

Ως προς την ανάγκη διασφάλισης ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών

- 75 Όσον αφορά την ανάγκη διασφάλισης ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, στο πλαίσιο της γαλλοσουηδικής συμβάσεως, έκαστο εκ των δύο συμβαλλομένων κρατών παραιτείται μέρους του φόρου που θα είχε την εξουσία να επιβάλει αν δεν δεσμευόταν από τη σύμβαση αυτή. Αφενός, το Βασίλειο της Σουηδίας αποδέχεται να περιορίσει σε 15 % τον συντελεστή της παρακρατήσεως στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο Γαλλίας. Αφετέρου, η Γαλλική Δημοκρατία συναινεί να αποτρέψει τη διπλή φορολόγηση των μερισμάτων αυτών μέσω της χορηγήσεως πιστώσεως φόρου ποσού ίσου προς τον παρακρατηθέντα στην πηγή στη Σουηδία φόρο.
- 76 Κατά την άποψη της κυβερνήσεως αυτής, η φορολογική ασπίδα απορρέει από το εν λόγω συμβατικό πλαίσιο και από την εξάλειψη της διπλής φορολογίας την οποία έχει αναλάβει η Γαλλική Δημοκρατία ως κράτος κατοικίας του φορολογουμένου. Επομένως, ο υπολογισμός των φόρων που είναι δυνατόν να

υπαχθούν σε ανώτατο όριο λαμβάνει υπόψη μόνον το ποσό των άμεσων φόρων που καταβάλλονται στη Γαλλία, κατόπιν χορηγήσεως πιστώσεως φόρου ποσού ίσου προς τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο που καταβλήθηκε στη Σουηδία.

- 77 Ως εκ της φύσεώς της, η φορολογική ασπίδα επιδιώκει να περιορίσει την άσκηση της φορολογικής εξουσίας της Γαλλικής Δημοκρατίας θέτοντας ανώτατο όριο στο συνολικό ποσό των άμεσων φόρων που θεωρητικώς οφείλονται, σ' αυτό το κράτος μέλος, από τον φορολογούμενο ανερχόμενο σε ποσοστό (60 % ή 50 %) των εισοδημάτων που αποκτά. Στο μέτρο που η διάταξη αυτή εμπίπτει αποκλειστικώς στην αρμοδιότητα του εν λόγω κράτους μέλους, πρόσφορο είναι να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι φόροι που καταβάλλονται στη Γαλλία για τον υπολογισμό του ποσού της επιστροφής που ενδεχομένως δικαιούται ο φορολογούμενος.
- 78 Η Γαλλική Κυβέρνηση φρονεί ότι η συμπερίληψη των καταβληθέντων στην αλλοδαπή φόρων στον υπολογισμό αυτό θα υποχρέωνε, αντιθέτως, το κράτος κατοικίας του φορολογούμενου να επιβαρυνθεί με την επιστροφή φόρου ο οποίος επαύξησε όχι τα δικά του φορολογικά έσοδα, αλλά τα έσοδα άλλου κράτους μέλους το οποίο συνιστά το κράτος προελεύσεως των εισοδημάτων.
- 79 Υπό την αυτή έννοια, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών προϋποθέτει το δικαίωμα ενός κράτους μέλους να ασκεί την εξουσία του περί φορολογήσεως των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται στο έδαφός του χωρίς να απαιτείται να λαμβάνεται υπόψη η άσκηση, εκ μέρους άλλου κράτους μέλους, της δικής του φορολογικής εξουσίας. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η υποχρέωση της Γαλλικής Δημοκρατίας, προκειμένου να καθοριστεί το ανώτατο όριο φορολογήσεως κατά το άρθρο 1 του CGI, να προσθέσει στο συνολικό ποσό των άμεσων φόρων που καταβλήθηκαν από τον φορολογούμενο στη Γαλλία τον ενδεχομένως παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο ο οποίος καταβλήθηκε στη Σουηδία εξαναγκάζει τη Γαλλική Δημοκρατία να λάβει υπόψη την εκ μέρους του Βασιλείου της Σουηδίας άσκηση της δικής του φορολογικής εξουσίας και αντισταθμίζει για τον φορολογούμενο κάθε ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή και καταβλήθηκε στη Σουηδία.
- 80 Μια τέτοια επιχειρηματολογία δεν μπορεί, όμως, να γίνει δεκτή.
- 81 Συγκεκριμένα, δικαιολόγηση αντλούμενη από την ανάγκη διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να γίνει δεκτή εφόσον, ιδίως, το επίμαχο φορολογικό καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του εξουσία σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στην επικράτειά του (βλ. αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 42· της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 54· προπαρατεθείσα απόφαση Aberdeen Property Fininvest Alpha, σκέψη 66, και απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011, C-284/09, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2011, σ. I-9879, σκέψη 77).
- 82 Εν προκειμένω, το ζήτημα της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Σουηδίας ρυθμίστηκε με τη γαλλοσουηδική σύμβαση η οποία προβλέπει το δικαίωμα εκάστου των κρατών αυτών να φορολογεί τα μερίσματα που αποκτώνται και εισπράττονται στο έδαφός του. Στο πλαίσιο αυτό, η Γαλλική Δημοκρατία διατήρησε το δικαίωμα φορολογήσεως των εισοδημάτων από κινητές αξίες σουηδικής προελεύσεως και δέχθηκε να χορηγήσει πίστωση φόρου προοριζόμενη να περιορίσει τις συνέπειες αυτής της διπλής φορολογήσεως προς όφελος των φορολογουμένων που κατοικούν στη Γαλλία. Επομένως, το εν λόγω κράτος μέλος αποδέχθηκε ελεύθερα την κατανομή της φορολογικής εξουσίας όπως αυτή απορρέει από τις ίδιες τις διατάξεις της γαλλοσουηδικής συμβάσεως.
- 83 Ο εν λόγω προβλεπόμενος στη γαλλοσουηδική σύμβαση μηχανισμός κατανομής της φορολογικής εξουσίας δεν μπορεί εντούτοις να δικαιολογήσει τον περιορισμό που απορρέει από την εφαρμογή της νομοθετικής ρυθμίσεως περί φορολογικής ασπίδας.

- 84 Επιβάλλεται συναφώς η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως με ένα από αυτά, έτσι ώστε να κατανέμεται η φορολογική εξουσία, εντούτοις η κατανομή αυτή της φορολογικής εξουσίας δεν τους παρέχει την ευχέρεια να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη. Πράγματι, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, de Groot, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψεις 93 και 94· της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψεις 49 και 50, και της 12ης Δεκεμβρίου 2013, C-303/12, Imfeld και Garcet, σκέψεις 41 και 42).
- 85 Η χορηγούμενη σύμφωνα με τη φορολογική ασπίδα επιστροφή αποτελεί φορολογικό πλεονέκτημα προβλεπόμενο από τη γαλλική νομοθεσία, η οποία περιορίζει τη φορολογική επιβάρυνση των φορολογουμένων εφαρμόζοντας ένα μηχανισμό επιβολής ανωτάτου ορίου φόρου ο οποίος εγγυάται την επιστροφή εκείνου του ποσού του καταβληθέντος φόρου που υπερβαίνει ορισμένο ποσοστό. Αυτή η διάταξη περί επιβολής ανωτάτου ορίου δεν θίγει τη δυνατότητα της Γαλλικής Δημοκρατίας να φορολογεί τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός της ενώ, περαιτέρω, δεν θίγει και την ευχέρεια αυτού του κράτους μέλους να φορολογεί τα εισοδήματα που αποκτώνται σε άλλο κράτος μέλος.
- 86 Επομένως, όσον αφορά τις προϋποθέσεις εφαρμογής της συγκεκριμένης φορολογικής διατάξεως, δεν τίθεται ζήτημα κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.
- 87 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως που επιτυγχάνεται μέσω εθνικών διατάξεων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από την ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος ούτε από την ανάγκη διασφαλίσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.
- 88 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας σε περίπτωση που κάτοικος αυτού του κράτους μέλους ο οποίος είναι μέτοχος εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εισπράττει μερίσματα τα οποία φορολογούνται σε αμφοτέρα τα κράτη και η διπλή φορολογία αντιμετωπίζεται με τη χορήγηση εντός του κράτους κατοικίας πιστώσεως φόρου ποσού ίσου με τον φόρο που καταβλήθηκε εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας, ο μηχανισμός της επιβολής ανωτάτου ορίου για διάφορους άμεσους φόρους μέχρις ενός ορισμένου ποσοστού του πραγματοποιηθέντος στη διάρκεια ενός έτους εισοδήματος δεν λαμβάνει υπόψη ή λαμβάνει μόνον εν μέρει υπόψη τον καταβληθέντα εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας σε περίπτωση που κάτοικος αυτού του κράτους μέλους ο οποίος είναι μέτοχος εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος εισπράττει

μερίσματα τα οποία φορολογούνται σε αμφότερα τα κράτη και η διπλή φορολογία αντιμετωπίζεται με τη χορήγηση εντός του κράτους κατοικίας πιστώσεως φόρου ποσού ίσου με τον φόρο που καταβλήθηκε εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας, ο μηχανισμός της επιβολής ανωτάτου ορίου για διάφορους άμεσους φόρους μέχρι ενός ορισμένου ποσοστού του πραγματοποιηθέντος στη διάρκεια ενός έτους εισοδήματος δεν λαμβάνει υπόψη ή λαμβάνει μόνον εν μέρει υπόψη τον καταβληθέντα εντός του κράτους της διανέμουσας εταιρίας φόρο.

(υπογραφές)