



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 20ής Δεκεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Άμεση φορολογία – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Οδηγία 90/435/ΕΟΚ – Άρθρο 1, παράγραφος 2 – Άρθρο 5 – Μητρική εταιρία – Εταιρία χαρτοφυλακίου – Παρακράτηση στην πηγή των κερδών που διανέμονται σε εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία χαρτοφυλακίου – Απαλλαγή – Φορολογική απάτη, φοροδιαφυγή και φορολογική κατάχρηση – Τεκμήριο»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-504/16 και C-613/16,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο της Κολωνίας, Γερμανία) με αποφάσεις της 8ης Ιουλίου και της 31ης Αυγούστου 2016, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 23 Σεπτεμβρίου και στις 28 Νοεμβρίου 2016, αντιστοίχως, στο πλαίσιο των δικών

Deister Holding AG, πρώην Traxx Investments NV (C-504/16),

Juhler Holding A/S (C-613/16)

κατά

Bundeszentralamt für Steuern,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Deister Holding AG, εκπροσωπούμενη από τους J. Schönfeld και C. Süß, Rechtsanwälte,
- η Juhler Holding A/S, εκπροσωπούμενη από τον A. Stange, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas, καθώς και από τις E. de Moustier και S. Ghiandoni,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz και H. Shev, καθώς και από τους F. Bergius και L. Swedenborg,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και M. Wasmeier,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 1, παράγραφος 2, και του άρθρου 5 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6), όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 129) (στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες).
- 2 Τα προδικαστικά ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ των Deister Holding AG, πρώην Traxx Investments NV (στο εξής: Traxx), και Juhler Holding A/S, αντιστοίχως, και της Bundeszentralamt für Steuern (κεντρικής ομοσπονδιακής φορολογικής υπηρεσίας, Γερμανία), όσον αφορά την άρνηση της ως άνω υπηρεσίας να απαλλάξει από την παρακράτηση στην πηγή τα μερίσματα που οι εταιρίες αυτές εισέπραξαν από τις γερμανικές θυγατρικές τους.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η τρίτη και η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες έχουν ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη διαφέρουν αισθητά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και είναι, γενικά, λιγότερο ευνοϊκές από τις εφαρμοζόμενες στις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος· ότι, συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιριών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιριών του ίδιου κράτους μέλους· ότι πρέπει να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιριών σε κοινοτική κλίμακα·

[...]

ότι πρέπει επίσης, προκειμένου να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, να απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα διανεμηθέντα κέρδη μίας θυγατρικής εταιρίας προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις [...]».

4 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής προβλέπει:

«1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

- στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρίες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρίες άλλων κρατών μελών,
- στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρίες αυτού του κράτους προς εταιρίες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές,

[...]

2. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις.»

5 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο “εταιρία κράτους μέλους” νοείται κάθε εταιρία:

- α) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους τους απαριθμούμενους στο παράρτημα·
- β) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία·
- γ) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια:

[...]

- selskabsskat στη Δανία,
- Körperschaftsteuer στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας,

[...]

- vennootschapsbelasting στις Κάτω Χώρες,

[...]».

6 Το άρθρο 3 της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

- α) η ιδιότητα εταιρίας ως μητρικής αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρία κράτους μέλους η οποία πληροί τους όρους που τίθενται στο άρθρο 2 και συμμετέχει κατά 20 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο εταιρίας άλλου κράτους μέλους που πληροί τους ίδιους όρους.

Η ιδιότητα αυτή αναγνωρίζεται επίσης, υπό τους ίδιους όρους, σε μία εταιρία κράτους μέλους η οποία συμμετέχει κατά 20 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μίας εταιρίας του ιδίου κράτους μέλους, που κατέχεται, εν όλω ή εν μέρει από μία μόνιμη εγκατάσταση της προηγούμενης εταιρίας που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

Από 1ης Ιανουαρίου 2007, το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής καθορίζεται σε 15 %.

Από 1ης Ιανουαρίου 2009, το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής καθορίζεται σε 10 %.

β) ως θυγατρική εταιρία νοείται η εταιρία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά το στοιχείο α) συμμετοχή.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα:

- να αντικαθιστούν, με διμερή συμφωνία, το κριτήριο της συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής δικαιωμάτων ψήφου,
- να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας στις εταιρίες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιριών ή στις εταιρίες τους στις οποίες εταιρία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.»

7 Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.»

8 Το παράρτημα της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Πίνακας των εταιριών που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο Α)», αναφέρει:

«α) οι εταιρίες που έχουν συσταθεί βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2157/2001 του Συμβουλίου, της 8ης Οκτωβρίου 2001, περί του καταστατικού της ευρωπαϊκής εταιρίας (SE) [(ΕΕ 2001, L 294, σ. 1)], και της οδηγίας 2001/86/ΕΚ του Συμβουλίου, της 8ης Οκτωβρίου 2001, για τη συμπλήρωση του καταστατικού της ευρωπαϊκής εταιρίας όσον αφορά τον ρόλο των εργαζομένων [(ΕΕ 2001, L 294, σ. 22)], και οι συνεταιριστικές εταιρίες που έχουν συσταθεί βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1435/2003 του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2003, περί του καταστατικού της ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας (SEC) [(ΕΕ 2003, L 207, σ. 1)], και της οδηγίας 2003/72/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2003, για τη συμπλήρωση του καταστατικού του ευρωπαϊκού συνεταιρισμού όσον αφορά τον ρόλο των εργαζομένων [(ΕΕ 2003, L 207, σ. 25)].

[...]

ε) εταιρίες δανικού δικαίου που αποκαλούνται “aktieselskab” και “anpartsselskab”. άλλες εταιρίες υποκειμένες στο φόρο δυνάμει του νόμου περί της φορολογίας επιχειρήσεων, εφόσον το φορολογητέο εισόδημά τους υπολογίζεται και φορολογείται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας που εφαρμόζονται σε “aktieselskaber”.

στ) εταιρίες γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται “Aktiengesellschaft”, “Kommanditgesellschaft auf Aktien”, “Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, “Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit”, “Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft”, “Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts”, καθώς και άλλες εταιρίες που έχουν συσταθεί βάσει του γερμανικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία εταιριών στη Γερμανία.

[...]

ιθ) εταιρίες δικαίου Κάτω Χωρών που αποκαλούνται “naamloze vennootschap”, “besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, “Open commanditaire vennootschap”, “Coöperatie”, “onderlinge waarborgmaatschappij”, “Fonds voor gemene rekening”, “vereniging op coöperatieve grondslag” et “vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of keredienstinstelling optreedt”, καθώς και άλλες εταιρίες που έχουν συσταθεί βάσει του ολλανδικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία ανωνύμων εταιριών στην Ολλανδία.

[...]».

Το γερμανικό δίκαιο

- 9 Ο Einkommensteuergesetz (νόμος περί φόρου εισοδήματος), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών των κυρίων δικών (στο εξής: EStG), ορίζει στο άρθρο 36:

«(1) Εάν δεν ορίζεται διαφορετικά στον παρόντα νόμο, ο φόρος εισοδήματος καθίσταται απαιτητός κατά το πέρας του οικονομικού έτους.

(2) Συμψηφίζονται με τον φόρο εισοδήματος:

1. οι προκαταβολές του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκαν για το οικείο οικονομικό έτος (άρθρο 37)·
2. ο φόρος εισοδήματος που εισπράττεται με παρακράτηση φόρου, καθόσον αφορά τα εισοδήματα τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου ή τα εισοδήματα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 3, σημείο 40, του παρόντος νόμου, ή με το άρθρο 8b, παράγραφοι 1 και 6, δεύτερη περίπτωση, του Körperschaftsteuergesetz [νόμου περί φορολογίας εταιριών], δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος και για τα οποία δεν ζητήθηκε ούτε πραγματοποιήθηκε επιστροφή φόρου. Ο φόρος εισοδήματος που εισπράττεται με παρακράτηση δεν συμψηφίζεται αν δεν προσκομιστεί η βεβαίωση του άρθρου 45a, παράγραφοι 2 ή 3. Στις περιπτώσεις που αφορά το άρθρο 8b, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, του νόμου περί φορολογίας εταιριών, αρκεί για τον συμψηφισμό η προσκόμιση της βεβαίωσης του άρθρου 45a, παράγραφοι 2 ή 3, που χορηγήθηκε στον πιστωτή των εισοδημάτων από κεφάλαια.

(3) Τα ποσά του φόρου που αναφέρονται στην παράγραφο 2, σημείο 2, στρογγυλοποιούνται στο ευρώ. Όσον αφορά τους φόρους που παρακρατούνται στην πηγή, στρογγυλοποιείται το σύνολο του ποσού μίας μόνο παρακρατήσεως.

(4) Εάν, κατόπιν της εκκαθαρίσεως, προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο σε βάρος του φορολογουμένου, το πρόσωπο αυτό (ο υπόχρεος στην καταβολή του φόρου) οφείλει να το καταβάλει αμέσως, εφόσον το υπόλοιπο αυτό ισούται με την προκαταβολή φόρου που είναι ήδη απαιτητή, αλλά δεν έχει καταβληθεί ακόμη από αυτόν. Στις άλλες περιπτώσεις ο υπόχρεος στην καταβολή του φόρου πρέπει να τον καταβάλει εντός μηνός από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος της εφορίας (τελική πληρωμή). Εάν, κατόπιν της εκκαθαρίσεως, προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο υπέρ του φορολογουμένου, το υπόλοιπο αυτό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μετά την κοινοποίηση του εκκαθαριστικού σημειώματος της εφορίας. [...]»

- 10 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του EStG προβλέπει:

«Στις ακόλουθες κατηγορίες εισοδημάτων από κεφάλαια που έχουν πραγματοποιηθεί στην ημεδαπή και, στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο σημείο 6, στο σημείο 7, στοιχείο α', και στα σημεία 8 έως 12, καθώς και στη δεύτερη περίοδο, στην αλλοδαπή, επιβάλλεται φόρος με παρακράτηση:

1. εισοδήματα από κεφάλαια κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2. Το σημείο αυτό έχει εφαρμογή *mutatis mutandis* στα εισοδήματα από κεφάλαια, κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, σημείο 2, στοιχείο α', και σημείο 2, δεύτερη περίοδος·

[...]».

- 11 Δυνάμει του άρθρου 43b, παράγραφος 1, του EStG, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, δεν καταβάλλεται ο φόρος για τα εισοδήματα από κεφάλαια, κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σημείο 1, του EStG, τα οποία εισέπραξε μητρική εταιρία η οποία δεν έχει στην ημεδαπή ούτε την έδρα ούτε τη διοίκησή της και τα οποία προέρχονται από διανομή κερδών θυγατρικής.
- 12 Κατά το άρθρο 43b, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του EStG, ως «μητρική εταιρία», κατά την έννοια της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου 43b, νοείται η εταιρία η οποία πληροί τις προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στο παράρτημα 2 του νόμου αυτού και η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/435, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/98, κατά τον χρόνο γένεσης της οφειλής του φόρου επί των εισοδημάτων από κεφάλαια, κατά το άρθρο 44, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του EStG, μπορεί να αποδείξει ότι συμμετέχει άμεσα τουλάχιστον σε ποσοστό 15 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής.
- 13 Το άρθρο 43b, παράγραφος 2, τέταρτο εδάφιο, του EStG ορίζει ότι πρέπει περαιτέρω να αποδειχθεί ότι η συμμετοχή διήρκεσε αδιάλειπτα για δώδεκα μήνες.
- 14 Το άρθρο 50d, παράγραφος 3, του EStG ορίζει:

«Αλλοδαπή εταιρία δεν έχει δικαίωμα πλήρους ή μερικής απαλλαγής βάσει της παραγράφου 1 ή της παραγράφου 2, εφόσον συμμετέχουν σε αυτήν πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν επιστροφή ή απαλλαγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα εισοδήματα και

- (1) δεν υφίστανται οικονομικοί ή άλλοι σοβαροί λόγοι για τη μεσολάβηση της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας ή
- (2) τα εισοδήματα της αλλοδαπής εταιρίας που προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα δεν υπερβαίνουν το 10 % των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της για το οικείο οικονομικό έτος ή
- (3) η αλλοδαπή εταιρία δεν συμμετέχει στις εν γένει οικονομικές συναλλαγές με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προσαρμοσμένης στον εμπορικό της σκοπό.

Κρίσιμη είναι μόνον η κατάσταση της αλλοδαπής εταιρίας: οργανωτικά, οικονομικά ή άλλα σημαντικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που συνδέονται με την αλλοδαπή εταιρία [άρθρο 1, παράγραφος 2, του Außensteuergesetz (νόμου περί φορολογικών σχέσεων με την αλλοδαπή)] δεν λαμβάνονται υπόψη. Η αλλοδαπή εταιρία στερείται ίδιας οικονομικής δραστηριότητας όταν τα ακαθάριστα έσοδά της προέρχονται από τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων ή όταν αναθέτει σε τρίτους την άσκηση των κύριων εμπορικών δραστηριοτήτων της. [...]»

- 15 Το άρθρο 42 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα) ορίζει:

«(1) Δεν επιτρέπεται η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου με κατάχρηση των δυνατοτήτων διευθετήσεως που προβλέπει η νομοθεσία. Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει μια φορολογική διάταξη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, οι νομικές συνέπειες καθορίζονται από την εν λόγω διάταξη. Στις λοιπές περιπτώσεις στις οποίες αποδεικνύεται κατάχρηση, κατά την έννοια της παραγράφου 2, ο φόρος οφείλεται με τους ίδιους όρους που ισχύουν για την προσήκουσα στις συγκεκριμένες οικονομικές πράξεις νομική διευθέτηση.

(2) Η κατάχρηση αποδεικνύεται όταν έχει επιλεγεί μη προσήκουσα νομική διευθέτηση, η οποία παρέχει σε φορολογούμενο ή σε τρίτο μη προβλεπόμενο από τον νόμο φορολογικό πλεονέκτημα σε σχέση με τις συνέπειες της προσήκουσας νομικής διευθετήσεως. Ο κανόνας αυτός δεν έχει εφαρμογή εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την ύπαρξη μη φορολογικών λόγων που δικαιολογούν την επιλογή της συγκεκριμένης διευθετήσεως, οι οποίοι πρέπει να ληφθούν υπόψη με γνώμονα τη συνολική κατάστασή του.»

Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 16 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-504/16, η Deister Holding είναι καθολική διάδοχος της Traxx, η οποία είχε την έδρα της στις Κάτω Χώρες. Η δραστηριότητα της Traxx συνίστατο κατά κύριο λόγο στην κατοχή μεριδίων συμμετοχής σε πολλές εταιρίες εγκατεστημένες σε διάφορα κράτη και στην εξασφάλιση της χρηματοδοτήσεώς τους, μεταξύ άλλων με τη χορήγηση δανείων στις εταιρίες του συγκεκριμένου ομίλου.
- 17 Από το 2005, η Traxx συμμετείχε με ποσοστό 26,5% τουλάχιστον στην Deister elektronik GmbH, εταιρία γερμανικού δικαίου. Από τον Μάρτιο του 2007, η Traxx διέθετε μισθωμένο γραφείο στις Κάτω Χώρες και απασχολούσε εκεί δύο συνεργάτες κατά τη διάρκεια των ετών 2007 και 2008. Ο μοναδικός μέτοχος της Traxx, ο A. Stobbe, ήταν κάτοικος Γερμανίας.
- 18 Στις 19 Νοεμβρίου 2007, η Deister elektronik διένειμε μερίσματα στην Traxx, επί των οποίων η πρώτη από τις εταιρίες αυτές παρακράτησε στην πηγή τον φόρο επί των εισοδημάτων από κεφάλαια και την εισφορά αλληλεγγύης και κατέβαλε τα ποσά στη φορολογική αρχή. Στις 16 Μαΐου 2008, η Traxx ζήτησε να απαλλαγεί η εν λόγω διανομή μερισμάτων από τον φόρο και από την εισφορά αλληλεγγύης.
- 19 Η φορολογική αρχή απέρριψε με απόφασή της την αίτηση αυτή καθώς και τη διοικητική ένσταση που υποβλήθηκε κατά της αποφάσεως αυτής και η Deister Holding, ως νόμιμη διάδοχος της Traxx, άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου της Κολωνίας, Γερμανία), προβάλλοντας τη μη συμβατότητα της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας με την ελευθερία εγκαταστάσεως και με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.
- 20 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-613/16, η Juhler Holding είναι εταιρία χαρτοφυλακίου με έδρα στη Δανία. Το κεφάλαιό της κατέχει σε ποσοστό 100% η Juhler Services Limited, εταιρία κυπριακού δικαίου. Μοναδικός μέτοχος της τελευταίας αυτής εταιρίας είναι ένα φυσικό πρόσωπο κάτοικος Σιγκαπούρης.
- 21 Η Juhler Holding κατέχει μερίδια συμμετοχής σε περισσότερες από 25 θυγατρικές, μερικές από τις οποίες έχουν επίσης την έδρα τους στη Δανία, κράτος μέλος στο οποίο η εταιρία αυτή είναι εγκατεστημένη. Ο συγκεκριμένος όμιλος παρέχει υπηρεσίες διαθέσεως προσωπικού, το δε ένα τρίτο του συνολικού όγκου των υπηρεσιών παρέχεται εντός του κράτους μέλους αυτού. Από το 2003, η Juhler Holding κατέχει το 100% του κεφαλαίου της temp-team Personal GmbH, εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία.
- 22 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι η Juhler Holding κατέχει και ακίνητη περιουσία, ότι η εταιρία αυτή έχει την ευθύνη του χρηματοοικονομικού ελέγχου του ομίλου, προκειμένου να βελτιστοποιήσει τις δαπάνες για τόκους του ομίλου, ότι επιβλέπει και ελέγχει τα αποτελέσματα των διαφόρων θυγατρικών της και ότι διαθέτει τηλεφωνική γραμμή και ηλεκτρονική διεύθυνση. Στον ιστότοπο του ομίλου αυτού, η Juhler Holding περιλαμβάνεται στις επαφές του. Αντιθέτως, η εταιρία αυτή δεν διαθέτει δικά της γραφεία. Εάν χρειαστεί, η εταιρία χρησιμοποιεί τα γραφεία, τον εξοπλισμό και το προσωπικό των άλλων εταιριών του εν λόγω ομίλου. Τέλος, ο διευθυντής της Juhler Holding είναι επίσης μέλος του διοικητικού συμβουλίου διαφόρων εταιριών του ίδιου ομίλου.
- 23 Κατά το 2011, η Juhler Holding εισέπραξε μερίσματα από την temp-team Personal. Δεδομένου ότι στα μερίσματα αυτά επιβλήθηκε παρακράτηση στην πηγή καθώς και εισφορά αλληλεγγύης, η πρώτη από τις ως άνω εταιρίες ζήτησε την επιστροφή τους. Η φορολογική αρχή απέρριψε με απόφασή της την αίτηση αυτή, καθώς και τη διοικητική ένσταση που υποβλήθηκε κατά της εν λόγω αποφάσεως και η Juhler Holding άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του Finanzgericht Köln

(φορολογικού δικαστηρίου της Κολωνίας), προβάλλοντας τη μη συμβατότητα της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας με την ελευθερία εγκαταστάσεως και με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

- 24 Όσον αφορά την εφαρμοστέα στις δύο υποθέσεις των κυρίων δικών νομοθεσία, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, πρώτον, ότι, αντίθετα προς την άποψη της φορολογικής αρχής, έχει εφαρμογή το άρθρο 50d, παράγραφος 3, του EStG, όπως τροποποιήθηκε με τον Jahressteuergesetz 2007 (ετήσιος φορολογικός νόμος για το 2007), της 13ης Δεκεμβρίου 2006 (BGBl. 2006 I, σ. 2878). Περαιτέρω, σε περίπτωση μη συμβατότητας του άρθρου αυτού με το δίκαιο της Ένωσης, υπό την επιφύλαξη του άρθρου 42 του φορολογικού κώδικα, σχετικά με την καταπολέμηση των καταχρήσεων σε εθνικό επίπεδο, η επίμαχη στις κύριες δίκες παρακράτηση στην πηγή πρέπει να επιστραφεί.
- 25 Το εν λόγω δικαστήριο εκθέτει, δεύτερον, ότι, δυνάμει του εθνικού δικαίου, τα μερίσματα που διανέμονται από γερμανική θυγατρική προς τη μητρική εταιρία της που είναι εγκατεστημένη στην αλλοδαπή είτε απαλλάσσονται, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, από τον φόρο εισοδήματος είτε υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή, η οποία, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, μπορεί να επιστραφεί.
- 26 Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του EStG, το δικαίωμα απαλλαγής ή επιστροφής αποκλείεται, όταν, αφενός, οι μέτοχοι της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας δεν θα δικαιούνταν επιστροφή ή απαλλαγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα μερίσματα αυτά και, αφετέρου, πληρούται μία από τις ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις, δηλαδή, εάν δεν υφίστανται οικονομικοί ή άλλοι σοβαροί λόγοι για τη μεσολάβηση της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας, εάν τα έσοδα της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας που προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα δεν υπερβαίνουν το 10 % των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της (δεν προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας αυτής, μεταξύ άλλων, εισοδήματα που προέρχονται από τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων) ή εάν η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν συμμετέχει στις εν γένει οικονομικές συναλλαγές με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προσαρμοσμένης στον εμπορικό της σκοπό.
- 27 Το ίδιο δικαστήριο διευκρινίζει ότι, για να εκτιμηθεί αν η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία ασκεί ίδια οικονομική δραστηριότητα, η εν λόγω νομοθεσία λαμβάνει υπόψη μόνο την κατάσταση της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας. Τα οργανωτικά, οικονομικά ή άλλα σημαντικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που συνδέονται με την εταιρία αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη. Δεν λαμβάνεται, επομένως, υπόψη η διάρθρωση και η στρατηγική του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρία αυτή. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του EStG περιπτώσεις στις οποίες, στο εσωτερικό του ομίλου αυτού, τα μερίδια συμμετοχής έχουν αποσπαστεί μόνιμα σε εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία χαρτοφυλακίου και στις οποίες τούτο αντιστοιχεί σε πραγματική στρατηγική του συγκεκριμένου ομίλου.
- 28 Αντιθέτως, στην περίπτωση εγκατεστημένης στην ημεδαπή μητρικής εταιρίας χαρτοφυλακίου με μικρή δραστηριότητα, η ύπαρξη μόνιμης μεσολάβησης αρκεί για να χορηγηθεί στην εταιρία αυτή ο συμψηφισμός ή η επιστροφή του φόρου.
- 29 Περαιτέρω, πέραν της αμιγώς παθητικής διαχείρισεως περιουσιακών στοιχείων, η ενεργή διαχείριση εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, μίσθωσης, επενδύσεων και χρηματοδοτήσεως ή εταιρίας χαρτοφυλακίου δεν μπορεί επίσης να θεωρηθεί, στην περίπτωση εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας, ότι συνιστά ίδια οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του EStG.

- 30 Περαιτέρω, για να μη χορηγηθεί η απαλλαγή ή η επιστροφή του φόρου αρκεί, κατά το αιτούν δικαστήριο, η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία να πληροί μία από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 50d, παράγραφος 3, του EStG. Στην περίπτωση αυτή, ο Γερμανός νομοθέτης τεκμαίρει, χωρίς το τεκμήριο να είναι μαχητό, ότι πρόκειται για καταχρηστική μεθόδευση.
- 31 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται επί της συμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας με τις ελευθερίες κυκλοφορίας και την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Στο πλαίσιο αυτό, εκτιμά ότι οι δύο υποθέσεις των κυρίων δικών αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι οι συγκεκριμένες μητρικές εταιρίες κατέχουν συμμετοχή η οποία τους εξασφαλίζει βέβαιη επιρροή στις αποφάσεις της γερμανικής θυγατρικής τους.
- 32 Το ως άνω δικαστήριο θεωρεί ότι το άρθρο 50d, παράγραφος 3, του EStG συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως και αμφιβάλλει κατά πόσον ο λόγος γενικού συμφέροντος που συναρτάται με την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μπορεί να δικαιολογεί το εμπόδιο, καθόσον, αφενός, στο άρθρο αυτό εμπίπτει εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία η οποία δεν αποτελεί προϊόν αμιγώς τεχνητής μεθοδεύσεως χωρίς πραγματική οικονομική υπόσταση και, αφετέρου, το εν λόγω άρθρο θεσπίζει αμάχητο τεκμήριο κατάχρησης ή απάτης.
- 33 Όσον αφορά την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι υφίστανται αποκλίσεις μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, καθόσον το γράμμα του άρθρου αυτού, όπως έχει στα γερμανικά –αντίθετα προς τις γλωσσικές αποδόσεις του στα ισπανικά, στα αγγλικά, στα γαλλικά ή στα ιταλικά– δεν περιλαμβάνει τη λέξη «αναγκαίες». Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι, παρά την απόκλιση αυτή, η έννοια της κατάχρησης, όπως ορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να ερμηνευθεί με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης.
- 34 Υπό τις συνθήκες αυτές το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο της Κολωνίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπα στις δύο υποθέσεις:
- «1) Αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, εθνική φορολογική διάταξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία δεν παρέχεται απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής κερδών φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια σε αλλοδαπή μητρική εταιρία της οποίας ο μοναδικός μέτοχος έχει την κατοικία του στην ημεδαπή [υπόθεση C-504/16] (σε αλλοδαπή μητρική εταιρία που λειτουργεί σε μόνιμη βάση ως χωριστή εταιρία χαρτοφυλακίου εντός ενεργού ομίλου εγκατεστημένου στο κράτος στο οποίο η εν λόγω εταιρία έχει την έδρα της [υπόθεση C-613/16]), εφόσον κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε αυτήν πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν επιστροφή ή απαλλαγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα εισοδήματα και
- δεν υφίστανται οικονομικοί ή άλλοι σοβαροί λόγοι για τη μεσολάβηση της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας ή
 - τα εισοδήματα της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας που προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα δεν υπερβαίνουν το 10 % των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της για το οικείο οικονομικό έτος (δεν προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας, μεταξύ άλλων, έσοδα που προέρχονται από τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων) ή
 - η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν συμμετέχει στις εν γένει οικονομικές συναλλαγές με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προσαρμοσμένης στον εμπορικό της σκοπό,
- ενώ οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδημάτων από κεφάλαια χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ανωτέρω προϋποθέσεις;

2) Αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, εθνική φορολογική διάταξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία δεν παρέχεται απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής κερδών φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια σε αλλοδαπή μητρική εταιρία της οποίας ο μοναδικός μέτοχος έχει την κατοικία του στην ημεδαπή [υπόθεση C-504/16] (σε αλλοδαπή μητρική εταιρία που λειτουργεί σε μόνιμη βάση ως χωριστή εταιρία χαρτοφυλακίου εντός ενεργού ομίλου εγκατεστημένου στο κράτος στο οποίο η εν λόγω εταιρία έχει την έδρα της [υπόθεση C-613/13]), εφόσον κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε αυτήν πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν επιστροφή ή απαλλαγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα εισοδήματα και

- δεν υφίστανται οικονομικοί ή άλλοι σοβαροί λόγοι για τη μεσολάβηση της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας ή
- τα εισοδήματα της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας που προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα δεν υπερβαίνουν το 10 % των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της για το οικείο οικονομικό έτος (δεν προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας, μεταξύ άλλων, έσοδα που προέρχονται από τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων) ή
- η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν συμμετέχει στις εν γένει οικονομικές συναλλαγές με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προσαρμοσμένης στον εμπορικό της σκοπό

ενώ οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδημάτων από κεφάλαια χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ανωτέρω προϋποθέσεις;»

35 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 6ης Απριλίου 2017, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-504/16 και C-613/16 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

36 Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στις δύο αυτές υποθέσεις, καθόσον αφορούν το σύνολο του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του EStG, υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίλυση των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

37 Όσον αφορά την υπόθεση C-504/16, η εν λόγω κυβέρνηση θεωρεί ότι πρέπει να δοθεί απάντηση μόνο στο ερώτημα αν η ελευθερία εγκαταστάσεως και το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, αντιτίθενται σε «εθνική φορολογική διάταξη κατά την οποία δεν παρέχεται απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής κερδών φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια σε αλλοδαπή μητρική εταιρία, της οποίας ο μοναδικός μέτοχος έχει την κατοικία του στην ημεδαπή, σε αντίθεση προς ό,τι ισχύει για τις ημεδαπές μητρικές εταιρίες, με το αιτιολογικό ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν ασκεί ίδια οικονομική δραστηριότητα πέραν της απλής κατοχής μεριδίων, και ότι, περαιτέρω, δεν υφίστανται οικονομικοί ή άλλοι σοβαροί λόγοι που δικαιολογούν τη μεσολάβησή της μεταξύ του ημεδαπού μετόχου και της ημεδαπής θυγατρικής».

38 Όσον αφορά την υπόθεση C-613/16, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, πρέπει να δοθεί απάντηση μόνο στο ερώτημα αν η ελευθερία εγκαταστάσεως και το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, αντιτίθενται σε «εθνική φορολογική διάταξη κατά την οποία δεν παρέχεται απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής κερδών φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια σε αλλοδαπή μητρική

εταιρία που λειτουργεί σε μόνιμη βάση ως χωριστή εταιρία χαρτοφυλακίου εντός ενεργού ομίλου εγκατεστημένου στο κράτος στο οποίο η εν λόγω εταιρία έχει την έδρα της, αντίθετα προς ότι ισχύει για ημεδαπές μητρικές εταιρίες, με το αιτιολογικό ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν ασκεί ίδια οικονομική δραστηριότητα πέραν της απλής κατοχής μεριδίων συμμετοχής και δεν διαθέτει δικά της γραφεία και προσωπικό».

- 39 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, με το οποίο το Δικαστήριο τους παρέχει τα ερμηνευτικά στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλούνται να αποφανθούν (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Eurosanemamientos κ.λπ., C-532/15 και C-538/15, EU:C:2016:932, σκέψη 26 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Στο πλαίσιο της συνεργασίας αυτής, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς, και φέρει την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να αποφανθεί επ' αυτών (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Eurosanemamientos κ.λπ., C-532/15 και C-538/15, EU:C:2016:932, σκέψη 27 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 41 Κατά συνέπεια, για τα ερωτήματα που υποβάλλει το εθνικό δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει το τεκμήριο ότι είναι λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί αιτήσεως που έχει υποβάλει εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Eurosanemamientos κ.λπ., C-532/15 και C-538/15, EU:C:2016:932, σκέψη 28 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Επιβάλλεται η διαπίστωση, συναφώς, ότι, στις δύο υποθέσεις των κυρίων δικών, το αιτούν δικαστήριο εξήγησε λεπτομερώς τον λόγο για τον οποίο έκρινε αναγκαίο να δοθεί απάντηση στο ερώτημα της συμβατότητας του συνόλου των διατάξεων του άρθρου 50d, παράγραφος 3, του EStG, προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί επί των διαφορών των οποίων επιλήφθηκε. Επομένως, ουδόλως προκύπτει ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα στερούνται ενδιαφέροντος για την επίλυση των διαφορών αυτών.
- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο της Κολωνίας).

Επί της ουσίας

- 44 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, αφενός, και το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών, με την οποία, όταν κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν επιστροφή ή απαλλαγή της παρακρατήσεως στην πηγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα προερχόμενα από

εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική μερίσματα, δεν παρέχεται στην εν λόγω μητρική εταιρία απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής κερδών φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια στην περίπτωση που πληρούται μία από τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία αυτή.

Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ

45 Δεδομένου ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν τόσο τις διατάξεις της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες όσο και τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ και ότι, κατά πάγια νομολογία, κάθε εθνικό μέτρο σε τομέα ο οποίος έχει αποτελέσει αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τις διατάξεις του μέτρου αυτού εναρμονίσεως και όχι εκείνες του πρωτογενούς δικαίου, πρέπει να διευκρινιστεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής δεν προβαίνει σε τέτοια εναρμόνιση (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψεις 15 έως 17).

46 Συνεπώς, νομοθεσία όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών μπορεί να εκτιμηθεί όχι μόνον υπό το πρίσμα των διατάξεων της εν λόγω οδηγίας, αλλά και υπό το πρίσμα των σχετικών διατάξεων του πρωτογενούς δικαίου.

Επί του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής

47 Εισαγωγικά, πρέπει να διευκρινιστεί ότι εν προκειμένω δεν αμφισβητείται, αφενός, ότι οι επίμαχες στις δύο υποθέσεις των κυρίων δικών εταιρίες εμπίπτουν στην οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και, αφετέρου, ότι τα μερίσματα που διένειμε η Deister elektronik στην Traxx και η temp-team Personal στην Juhler Holding εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

48 Από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες προκύπτει ότι σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να εξαλείψει, με τη θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενέστερη μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ίδιου κράτους μέλους και να διευκολύνει επομένως τη συνένωση εταιριών σε κλίμακα Ένωσης. Η εν λόγω οδηγία αποβλέπει δηλαδή στο να εξασφαλίσει την ουδετερότητα, σε επίπεδο φορολογίας, της διανομής κερδών από μια εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική της εταιρία (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Wereldhave Belgium κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 25 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49 Προς τούτο, η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας αναφέρει ότι, προκειμένου να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, πρέπει να απαλλάσσονται από την παρακράτηση στην πηγή τα κέρδη που η θυγατρική εταιρία διανέμει στη μητρική της.

50 Με βάση τα ανωτέρω, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας εισάγει την αρχή της απαγορεύσεως των παρακρατήσεων στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος θυγατρική εταιρία στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική της εταιρία (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 22 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Απαγορεύοντας στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος θυγατρική εταιρία στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική της εταιρία, το άρθρο αυτό της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες περιορίζει την αρμοδιότητα των κρατών μελών όσον αφορά τη φορολόγηση των κερδών που

διανέμουν οι εγκατεστημένες στο έδαφός τους εταιρίες σε εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 23 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 52 Επομένως, δεδομένου ότι η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες αποσκοπεί στην ελάφρυνση του φορολογικού καθεστώτος των διασυνοριακών συνεργασιών στο εσωτερικό της Ένωσης, τα κράτη μέλη δεν δύνανται να λαμβάνουν μονομερώς περιοριστικά μέτρα και να εξαρτούν από διάφορους όρους το δικαίωμα απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 5, παράγραφος 1 (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit κ.λπ., C-283/94, C-291/94 και C-292/94, EU:C:1996:387, σκέψη 26, καθώς και της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 24 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 53 Ωστόσο, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν εθνικές διατάξεις ή διατάξεις διεθνών συμβάσεων προκειμένου να αποτραπούν φορολογικές απάτες και καταχρήσεις, θεσπίζει παρέκκλιση από τους φορολογικούς κανόνες που προβλέπει η εν λόγω οδηγία.
- 54 Όσον αφορά το εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 2, πρέπει να τονιστεί ότι το αιτούν δικαστήριο επισήμανε την ύπαρξη αποκλίσεως μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων του, καθόσον η απόδοση στα γερμανικά του άρθρου 1, παράγραφος 2, δεν χρησιμοποιεί, αντίθετα, μεταξύ άλλων, με τις αποδόσεις στα ισπανικά, αγγλικά, γαλλικά ή ιταλικά, τη λέξη «αναγκαίος».
- 55 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, για την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, μικρή σημασία έχει το ότι δεν περιλαμβάνεται ρητώς η λέξη «αναγκαίος» στην απόδοσή του στα γερμανικά. Συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη μπορούν, εν πάση περιπτώσει, να ασκούν τη δυνατότητα που τους παρέχει το άρθρο αυτό μόνο τηρώντας τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψεις 38 και 43).
- 56 Η τήρηση όμως της αρχής αυτής απαιτεί τα μέτρα που προβλέπουν τα κράτη μέλη για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις να είναι ικανά να διασφαλίσουν την επίτευξη του σκοπού τους και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο προς τούτο όριο (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 1987, Maizena κ.λπ., 137/85, EU:C:1987:493, σκέψη 15, καθώς και της 30ής Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ., C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 57 Επομένως, παρά την επισημανθείσα ύπαρξη αποκλίσεως στη γλωσσική απόδοση, η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, μπορεί να καλύψει μόνο τις εθνικές διατάξεις ή τις διατάξεις διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για τον σκοπό αυτόν.
- 58 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από τον σκοπό της εν λόγω οδηγίας ο οποίος, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 48 και 52 της παρούσας αποφάσεως, αποβλέπει, με την ελάφρυνση του φορολογικού καθεστώτος των διασυνοριακών συνεργασιών στο εσωτερικό της Ένωσης, στη διευκόλυνση της συνενώσεως εταιριών σε κλίμακα Ένωσης.
- 59 Όσον αφορά τα μέτρα για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, πρέπει να τονιστεί ότι, εφόσον η διάταξη αυτή προβλέπει παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που θέτει η οδηγία αυτή, δηλαδή την υπαγωγή στο ευνοϊκό κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο εφαρμόζεται στις μητρικές και στις θυγατρικές εταιρίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας, το άρθρο αυτό πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 24ης Ιουνίου

2010, P. Ferrero e C. και General Beverage Europe, C-338/08 και C-339/08, EU:C:2010:364, σκέψη 45, καθώς και της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 60 Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, για να εκληφθεί μια εθνική νομοθεσία ως αποβλέπουσα στην αποτροπή απάτης και καταχρήσεων, ο ειδικός της σκοπός θα πρέπει να είναι η παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και αποσκοπούν στην απόσπαση αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 30 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 61 Επομένως, ένα γενικό τεκμήριο απάτης και καταχρήσεων δεν είναι δυνατόν να δικαιολογήσει φορολογικό μέτρο το οποίο διακυβεύει τους σκοπούς μιας οδηγίας, ούτε φορολογικό μέτρο που διακυβεύει την άσκηση θεμελιώδους ελευθερίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 62 Για να εξακριβώσουν κατά πόσο μια ενέργεια αποβλέπει σε απάτη και σε καταχρήσεις, οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν είναι δυνατόν να περιορίζονται στη εφαρμογή προκαθορισμένων γενικών κριτηρίων, αλλά οφείλουν να προβαίνουν σε ατομική εξέταση συνολικώς της οικείας πράξεως. Η καθιέρωση φορολογικού μέτρου γενικής ισχύος που αποκλείει αυτομάτως ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο από το φορολογικό πλεονέκτημα, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να προσκομίσει έστω και αρχή αποδείξεως ή ενδείξεως απάτης ή καταχρήσεων, θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτροπή απάτης ή καταχρήσεων (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 32 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 63 Όσον αφορά την επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία, από τις δικογραφίες που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι, στις περιπτώσεις στις οποίες κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν επιστροφή ή απαλλαγή της παρακρατήσεως στην πηγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα προερχόμενα από εγκατεστημένη στη Γερμανία θυγατρική μερίσματα, η νομοθεσία αυτή εξαρτά τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος που συνιστά η απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες από την απαίτηση να μην πληρούνται καμία από τις τρεις προϋποθέσεις που προβλέπει η ίδια νομοθεσία, δηλαδή να μην υφίστανται οικονομικοί ή άλλοι σοβαροί λόγοι για τη μεσολάβηση της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας, τα εισοδήματα της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας που προέρχονται από ίδια οικονομική δραστηριότητα να μην υπερβαίνουν το 10 % των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της για το οικείο οικονομικό έτος ή η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία να μη συμμετέχει στις εν γένει οικονομικές συναλλαγές με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προσαρμοσμένης στον εμπορικό της σκοπό, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα οργανωτικά, οικονομικά ή άλλα σημαντικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που συνδέονται με την εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία. Περαιτέρω, δεν θεωρείται ως ασκούσα ίδια οικονομική δραστηριότητα η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα προέρχονται από τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων ή η οποία αναθέτει σε τρίτους την άσκηση των κύριων εμπορικών δραστηριοτήτων της.
- 64 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση, πρώτον, ότι η επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία δεν έχει ως ειδικό σκοπό να αποκλείσει από το φορολογικό πλεονέκτημα τις αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις που αποβλέπουν στην αδικαιολόγητη χορήγηση του πλεονεκτήματος αυτού, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε περίπτωση όπου σε μια εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία κατέχουν μερίδια συμμετοχής πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν την απαλλαγή αυτή εάν αποκτούσαν άμεσα τα μερίσματα.

- 65 Πλην όμως, το γεγονός και μόνον ότι τα πρόσωπα αυτά κατέχουν μερίδια συμμετοχής δεν συνεπάγεται, καθαυτό, την ύπαρξη αμιγώς τεχνητής μεθοδεύσεως η οποία δεν έχει πραγματική οικονομική υπόσταση και δημιουργήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την παροχή αδικαιολογήτου φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 66 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να διευκρινιστεί ότι ουδόλως προκύπτει από κάποια διάταξη της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ότι η φορολογική μεταχείριση των προσώπων που κατέχουν μερίδια συμμετοχής σε εγκατεστημένες στην Ένωση μητρικές εταιρίες ή η καταγωγή των προσώπων αυτών έχει αντίκτυπο στο δικαίωμα των εταιριών αυτών να επωφελούνται από τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπει η εν λόγω οδηγία.
- 67 Εξάλλου, πρέπει να τονιστεί ότι η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία υπόκειται, εν πάση περιπτώσει, στη φορολογική νομοθεσία του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 35 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 68 Δεύτερον, η επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία εξαρτά τη χορήγηση του πλεονεκτήματος της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες από την απαίτηση να μην πληρούνται καμία από τις τρεις προϋποθέσεις που προβλέπει η ίδια αυτή νομοθεσία, οι οποίες διαλαμβάνονται στη σκέψη 63 της παρούσας αποφάσεως.
- 69 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση, πρώτον, ότι η εν λόγω νομοθεσία, εξαρτώντας τη χορήγηση του πλεονεκτήματος της απαλλαγής αυτής από μια τέτοια απαίτηση, χωρίς να υποχρεούται η φορολογική αρχή να προσκομίσει αρχή αποδείξεως για το ότι δεν υφίστανται οικονομικοί λόγοι ή ενδείξεις απάτης ή καταχρήσεων, καθιερώνει, όπως προκύπτει από τη σκέψη 62 της παρούσας αποφάσεως, γενικό τεκμήριο απάτης και καταχρήσεων και υπονομεύει έτσι τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, ειδικότερα στο άρθρο της 5, παράγραφος 1, δηλαδή την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων που διανέμονται από εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία προς την εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική της από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εν λόγω θυγατρική, με σκοπό τη διευκόλυνση των συνεργασιών και της συνενώσεως εταιριών σε κλίμακα Ένωσης.
- 70 Δεύτερον, η εν λόγω νομοθεσία, στην περίπτωση που πληρούται μία από τις τρεις προϋποθέσεις που προβλέπονται σ' αυτήν, καθιερώνει αμάχητο τεκμήριο απάτης ή καταχρήσεων καθόσον δεν παρέχει στην εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία τη δυνατότητα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη οικονομικών λόγων.
- 71 Τρίτον, οι προϋποθέσεις αυτές, είτε εξεταστούν χωριστά είτε από κοινού, δεν μπορούν, καθαυτές, να συνεπάγονται την ύπαρξη απάτης ή καταχρήσεων.
- 72 Συγκεκριμένα, συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν περιλαμβάνει καμία απαίτηση ως προς τη φύση της οικονομικής δραστηριότητας των εταιριών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ή ως προς το ύψος των εσόδων που προέρχονται από τη δική τους οικονομική δραστηριότητα.
- 73 Το γεγονός ότι η οικονομική δραστηριότητα της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας συνίσταται στη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων των θυγατρικών της ή ότι τα έσοδα της εν λόγω μητρικής εταιρίας προέρχονται μόνον από τη διαχείριση αυτή δεν μπορεί, καθαυτό, να συνεπάγεται την ύπαρξη αμιγώς τεχνητής μεθοδεύσεως, η οποία δεν έχει πραγματική οικονομική υπόσταση. Στο πλαίσιο αυτό, το γεγονός ότι η διαχείριση περιουσιακών στοιχείων δεν θεωρείται ότι συνιστά οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι άνευ σημασίας, εφόσον ο επίμαχος στις κύριες δίκες φόρος και ο εν λόγω φόρος προστιθέμενης αξίας εντάσσονται σε διακριτά νομικά πλαίσια τα οποία επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς.

- 74 Περαιτέρω, αντίθετα προς όσα προβλέπει η επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία, η διαπίστωση μεθοδεύσεως προϋποθέτει ότι πραγματοποιήθηκε, κατά περίπτωση, συνολική εξέταση της συγκεκριμένης καταστάσεως, όσον αφορά στοιχεία όπως τα οργανωτικά, οικονομικά και λοιπά σημαντικά χαρακτηριστικά του ομίλου εταιριών στον οποίο ανήκει η συγκεκριμένη μητρική εταιρία, καθώς και η διάρθρωση και η στρατηγική του ομίλου αυτού.
- 75 Κατόπιν των προεκτεθέντων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική φορολογική νομοθεσία όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυριών δικών.

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας

- 76 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το ζήτημα της φορολογικής μεταχειρίσεως των μερισμάτων ενδέχεται να άπτεται τόσο της ελευθερίας εγκαταστάσεως όσο και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 39 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 77 Ως προς το κατά πόσον μια εθνική νομοθεσία εμπίπτει στη μία ή στην άλλη ελευθερία κυκλοφορίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της κρίσιμης νομοθεσίας (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 40 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 78 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται μόνο στα μερίδια συμμετοχής τα οποία επιτρέπουν την άσκηση αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και τον καθορισμό των δραστηριοτήτων της εμπίπτει στις σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης. Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής επί μεριδίων συμμετοχής τα οποία αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επένδυσης, χωρίς πρόθεση να ασκηθεί επιρροή στη διαχείριση και τον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 41 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 79 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η επίμαχη στις κύριες δίκες φορολογική νομοθεσία είχε εφαρμογή στις εταιρίες που κατείχαν τουλάχιστον το 15 % του κεφαλαίου των θυγατρικών τους. Αντιθέτως, η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει πληροφορίες ως προς τον σκοπό της νομοθεσίας αυτής.
- 80 Το εν λόγω μερίδιο συμμετοχής δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι η εταιρία που έχει το μερίδιο αυτό ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 43 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 81 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά στοιχεία της συγκεκριμένης υποθέσεως προκειμένου να καθορισθεί αν η περίπτωση την οποία αφορά η διαφορά της κύριας δίκης εμπίπτει στη μία ή στην άλλη από τις εν λόγω ελευθερίες κυκλοφορίας (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 44 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 82 Όσον αφορά, πρώτον, την υπόθεση C-504/16, από τη δικογραφία που κατατέθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η Traxx κατείχε, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών, μερίδιο συμμετοχής τουλάχιστον 26,5 % στην Deister elektronik. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το μερίδιο αυτό παρείχε στην πρώτη από τις εταιρίες αυτές αναμφισβήτητη

επιρροή επί των αποφάσεων της δεύτερης εταιρίας, με αποτέλεσμα να είναι σε θέση να καθορίζει τις δραστηριότητές της. Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα την ελευθερία εγκαταστάσεως.

- 83 Όσον αφορά, δεύτερον, την υπόθεση C-613/16, από τη δικογραφία που κατατέθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η Juhler Holding κατείχε, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών, το συνολικό κεφάλαιο της temp-team Personal. Διαπιστώνεται, ως εκ τούτου, ότι το μερίδιο αυτό συμμετοχής παρείχε στην πρώτη από τις εταιρίες αυτές αναμφισβήτητη επιρροή επί των αποφάσεων της δεύτερης εταιρίας, με αποτέλεσμα να είναι σε θέση να καθορίζει τις δραστηριότητές της. Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία πρέπει να εξεταστεί και στην υπόθεση αυτή με γνώμονα την ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 84 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η καταγωγή των μετόχων των επίμαχων στις κύριες δίκες εταιριών δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα των εταιριών αυτών να επικαλεσθούν την ελευθερία εγκαταστάσεως. Συναφώς, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, από καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν προκύπτει ότι η καταγωγή των μετόχων, φυσικών ή νομικών προσώπων, των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στην Ένωση ασκεί επιρροή στο δικαίωμα των εταιριών αυτών να επικαλεσθούν την εν λόγω ελευθερία (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εν προκειμένω, στις υποθέσεις των κυρίων δικών, δεν αμφισβητείται ότι οι συγκεκριμένες μητρικές εταιρίες είναι εταιρίες εγκατεστημένες στην Ένωση. Επομένως, οι εταιρίες αυτές μπορούν να επικαλεσθούν την εν λόγω ελευθερία.
- 85 Συνεπώς, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί απάντηση υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

Επί της ελευθερίας εγκαταστάσεως

- 86 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στους πολίτες της Ένωσης, τους παρέχει τη δυνατότητα αναλήψεως και ασκήσεως μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και συστάσεως και διαχειρίσεως επιχειρήσεων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του πολίτες. Η ελευθερία αυτή περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 52 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 87 Όσον αφορά τη μεταχείριση εντός του κράτους μέλους υποδοχής, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 49, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΣΛΕΕ επιτρέπει ρητώς στις επιχειρήσεις να επιλέγουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους εντός άλλου κράτους μέλους, η ελεύθερη αυτή επιλογή δεν πρέπει να περιορίζεται από φορολογικές διατάξεις οι οποίες εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 53 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 88 Εξάλλου, πρέπει να χαρακτηρίζεται ως περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως οποιοδήποτε μέτρο απαγορεύει, παρακωλύει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 54 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 89 Εν προκειμένω, από τις δικογραφίες που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η παροχή του πλεονεκτήματος της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή που προβλέπεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες εξαρτάται από την προϋπόθεση που προβλέπεται από την επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία μόνο στην περίπτωση κατά την οποία εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία διανέμει κέρδη σε εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία.
- 90 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι ικανή, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, να αποθαρρύνει μια εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία από το να ασκεί δραστηριότητα στη Γερμανία μέσω θυγατρικής εγκατεστημένης στο κράτος μέλος αυτό και συνιστά, ως εκ τούτου, περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
- 91 Ο περιορισμός αυτός μπορεί να επιτραπεί μόνον εφόσον αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή εφόσον δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος τους οποίους αναγνωρίζει το δίκαιο της Ένωσης. Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο περιορισμός πρέπει, επίσης, να είναι ικανός να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου προς τούτο μέτρου (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 57 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 92 Όσον αφορά τον συγκρίσιμο χαρακτήρα της περιπτώσεως μιας εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας και της περιπτώσεως μιας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή εταιρίας που λαμβάνουν μερίσματα από μία εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή των κερδών τα οποία η θυγατρική εταιρία διανέμει στη μητρική της αποσκοπεί, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως, στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των κερδών αυτών.
- 93 Παρότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, σε σχέση με τα μέτρα που προβλέπει κράτος μέλος για την πρόληψη ή τη μείωση της αλληπάλληλης ή της διπλής φορολογήσεως των διανεμόμενων από εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία κερδών, ότι οι ημεδαποί δικαιούχοι μέτοχοι δεν βρίσκονται κατ' ανάγκην σε συγκρίσιμη κατάσταση με εκείνη των δικαιούχων μετόχων που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, έχει επίσης διευκρινίσει ότι, από τη στιγμή που ένα κράτος μέλος ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα όχι μόνον επί του εισοδήματος των ημεδαπών μετόχων, αλλά και επί του εισοδήματος των αλλοδαπών μετόχων, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω αλλοδαπών μετόχων προσεγγίζει την κατάσταση των ημεδαπών μετόχων (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 59 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 94 Στις υποθέσεις των κυρίων δικών, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επέλεξε να ασκήσει τη φορολογική της αρμοδιότητα επί των κερδών που διανέμει η εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία στην εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία, οπότε πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία τελεί, όσον αφορά τα μερίσματα αυτά, σε συγκρίσιμη κατάσταση με εκείνη της εγκατεστημένης στην ημεδαπή μητρικής εταιρίας.
- 95 Όσον αφορά τη δικαιολόγηση και τον αναλογικό χαρακτήρα του περιορισμού, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προβάλλει ότι ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται τόσο από τον σκοπό καταπολεμήσεως της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής όσο και από τον σκοπό που άπτεται της διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών.

- 96 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί, αφενός, ότι ο σκοπός καταπολεμήσεως της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής και ο σκοπός διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών είναι αλληλένδετοι και, αφετέρου, ότι είναι ικανοί να δικαιολογήσουν περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας τις οποίες κατοχυρώνει η Συνθήκη, καθότι αποτελούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 63 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 97 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο σκοπός της καταπολεμήσεως της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής έχει το ίδιο περιεχόμενο, ανεξαρτήτως του αν γίνεται επίκλησή του κατ' εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ή αν προβάλλεται προς δικαιολόγηση περιορισμού στο πρωτογενές δίκαιο (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Egiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 64). Ως εκ τούτου, τα όσα παρατέθηκαν στις σκέψεις 60 έως 74 της παρούσας αποφάσεως ισχύουν επίσης όσον αφορά την ελευθερία αυτή.
- 98 Εξάλλου, όσον αφορά την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, απαγορεύοντας στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που διανέμει η εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία στην εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρία, η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ρυθμίζει το ζήτημα της κατανομής αυτής.
- 99 Επομένως, ο σκοπός καταπολεμήσεως της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής και ο σκοπός διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών δεν είναι δυνατόν, εν προκειμένω, να δικαιολογήσουν περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 100 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, αφενός, και το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών, η οποία, στην περίπτωση κατοχής μεριδίων συμμετοχής από πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν την επιστροφή ή την απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα μερίσματα από εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική, δεν παρέχει στην εν λόγω μητρική εταιρία, όταν πληρούται μία από τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τη νομοθεσία αυτή, την απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής μερισμάτων φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 101 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κυρίων δικών τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, αφενός, και το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών, η οποία, στην περίπτωση κατοχής μεριδίων συμμετοχής από πρόσωπα που δεν θα δικαιούνταν την επιστροφή ή την απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή εάν αποκτούσαν άμεσα τα μερίσματα από εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική, δεν παρέχει στην εν λόγω μητρική

εταιρία, όταν πληρούται μία από τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τη νομοθεσία αυτή, την απαλλαγή από τον επιβαλλόμενο επί της διανομής μερισμάτων φόρο εισοδημάτων από κεφάλαια.

(υπογραφές)