



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 26ης Φεβρουαρίου 2019^{*i}

Περιεχόμενα

Το νομικό πλαίσιο	3
Το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ	3
Η οδηγία 90/435	5
Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας	6
Το δανικό δίκαιο	7
Η φορολόγηση των μερισμάτων	7
Η παρακράτηση φόρου στην πηγή	8
Το εφαρμοστέο δίκαιο σε περιπτώσεις καταχρήσεων και απάτης	9
Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα	10
1) Υπόθεση C-116/16, T Danmark	10
2) Υπόθεση C-117/16, Y Denmark	14
Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου	19
Επί των προδικαστικών ερωτημάτων	20
Επί των πρώτων, των δευτέρων και των τρίτων ερωτημάτων καθώς και επί των τετάρτων ερωτημάτων, στοιχεία α' έως γ', στις υποθέσεις των κυρίων δικών	20
Επί των τετάρτων ερωτημάτων, στοιχεία δ' και ε', καθώς και επί των πέμπτων και των όγδων ερωτημάτων στις υποθέσεις των κυρίων δικών	24
Επί των στοιχείων που συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος και των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων	25
Επί του βάρους αποδείξεως όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος	28

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

Επί των έκτων, των εβδομών, των ενάτων και των δεκάτων ερωτημάτων στις υποθέσεις των κυρίων δικών	29
Επί των δικαστικών εξόδων	29

«Προδικαστική παραπομπή – Προσέγγιση των νομοθεσιών – Κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών – Οδηγία 90/435/ΕΟΚ – Απαλλαγή των κερδών που διανέμονται από εταιρίες ενός κράτους μέλους σε εταιρίες άλλων κρατών μελών – Δικαιούχος των διανεμομένων κερδών – Κατάχρηση δικαιώματος – Εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος καταβάλλουσα σε συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μερίσματα τα οποία μεταφέρονται στη συνέχεια, στο σύνολό τους ή σχεδόν στο σύνολό τους, εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Θυγατρική εταιρία υπέχουσα την υποχρέωση να παρακρατεί στην πηγή τον φόρο επί των κερδών»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-116/16 και C-117/16,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία) με αποφάσεις της 19ης Φεβρουαρίου 2016, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 25 Φεβρουαρίου 2016, στο πλαίσιο των δικών

Skatteministeriet

κατά

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. Von Danwitz, C. Toader και F. Biltgen, προέδρους τμήματος, A. Rosas (εισηγητή), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda και S. Rodin, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Sereș, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 10ης Οκτωβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η T Danmark, εκπροσωπούμενη από τους A. M. Ottosen και S. Andersen, advokater,
- η Y Denmark Aps, εκπροσωπούμενη από τους L. E. Christensen και H. S. Hansen, advokater,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Thorning και J. Nymann-Lindgren, καθώς και από την M. S. Wolff, επικουρούμενους από τον J. S. Horsbøl Jensen, advokat,

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. De Socio, avvocato dello Stato,
- η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την D. Holderer, επικουρούμενη από τους P.-E. Partsch και T. Lesage, avocats,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και C. S. Schillemans,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson και N. Otte Widgren, καθώς και από τον F. Bergius,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και R. Lyal, καθώς και από την L. Grønfeldt, επικουρούμενους από τον H. Peytz, avocat,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 1ης Μαρτίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία 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 τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (ΕΕ 2003, L 7, σ. 41) (στο εξής: οδηγία 90/435), καθώς και την ερμηνεία των άρθρων 49, 54 και 63 ΣΛΕΕ.
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ του Skatteministeriet (Υπουργείου Οικονομικών, Δανία), αφενός, και των εταιριών T Danmark και Y Denmark Aps, αφετέρου, σχετικά με την επιβληθείσα στις εταιρίες αυτές υποχρέωση καταβολής φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή, λόγω της διανομής, από αυτές, μερισμάτων σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που δεν θεωρούνται από τη φορολογική αρχή δικαιούχοι των μερισμάτων αυτών και δεν δύνανται, συνεπώς, να τύχουν της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή που προβλέπει η οδηγία 90/435.

Το νομικό πλαίσιο

Το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ

- 3 Το Συμβούλιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) εξέδωσε, στις 30 Ιουλίου 1963, σύσταση σχετικά με την κατάργηση της διπλής φορολογίας και κάλεσε τις κυβερνήσεις των κρατών μελών να συμμορφώνονται, κατά τη σύναψη ή την αναθεώρηση διμερών συμβάσεων, προς «υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου», που εκπονήθηκε από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ και προσαρτάται στην εν λόγω σύσταση (στο εξής: υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ). Το εν λόγω υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως επανεξετάζεται και τροποποιείται σε τακτική βάση. Επί του υποδείγματος αυτού διατυπώνονται σχόλια που εγκρίνονται από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ.

- 4 Τα σημεία 7 έως 10 των σχολίων επί του άρθρου 1 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ, όπως ισχύει κατόπιν της τροποποίησης που επήλθε το 1977 (στο εξής: υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977), σύμφωνα με το οποίο η σύμβαση αυτή εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο ένα ή στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, εφιστούν την προσοχή στο γεγονός ότι ενδέχεται να γίνει μη ενδεδειγμένη χρήση της συμβάσεως αυτής, με σκοπό τη φοροαποφυγή, μέσω νομικών μεθοδεύσεων. Το κείμενο των εν λόγω σημείων των σχολίων υπογραμμίζει τη σημασία της έννοιας του «δικαιούχου», την οποία εισάγει ιδίως το άρθρο 10 (φορολόγηση των μερισμάτων) και το άρθρο 11 (φορολόγηση των τόκων) του ως άνω υποδείγματος συμβάσεως, καθώς και την ανάγκη καταπολεμής της φοροδιαφυγής.
- 5 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977 έχει ως εξής:
- «1. Μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρία εγκατεστημένη εντός συμβαλλομένου κράτους σε κάτοικο του αντισυμβαλλομένου κράτους φορολογούνται στο αντισυμβαλλόμενο αυτό κράτος.
2. Ωστόσο, τα εν λόγω μερίσματα μπορούν επίσης να φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα και σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων ο φόρος που επιβάλλεται δεν υπερβαίνει:
- a) το πέντε τοις εκατό του μικτού ποσού των μερισμάτων αν ο δικαιούχος είναι εταιρία (εκτός προσωπικών εταιριών) που κατέχει άμεσα ποσοστό τουλάχιστον 25 % του κεφαλαίου της εταιρίας που καταβάλλει τα μερίσματα·
- b) το δεκαπέντε τοις εκατό του μικτού ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.»
- 6 Κατά την αναθεώρηση των σχολίων που πραγματοποιήθηκε το 2003, τα σχόλια αυτά συμπληρώθηκαν με παρατηρήσεις σχετικά με τις «εταιρίες-οχήματα», δηλαδή εταιρίες που, μολοντί είναι τύποις κύριες του εισοδήματος, στην πράξη έχουν πολύ περιορισμένες εξουσίες οι οποίες τις καθιστούν μόνον καταπιστευτικούς ή απλούς διαχειριστές που ενεργούν για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών, με αποτέλεσμα να μην πρέπει να θεωρούνται δικαιούχοι του εισοδήματος αυτού. Το σημείο 12 των σχολίων επί του άρθρου 10, όπως αυτά διαμορφώθηκαν κατόπιν της αναθεώρησης του 2003, προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι «[ο] όρος “δικαιούχος” δεν χρησιμοποιείται υπό τη στενή και τεχνική του έννοια, αλλά πρέπει να ερμηνεύεται εντός του πλαισίου του και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού της Συμβάσεως, ιδίως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και για την πρόληψη της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής». Το δε σημείο 12.1 της ίδιας αναθεωρημένης εκδόσεως των σχολίων αναφέρει ότι «θα αντέβαινε στο αντικείμενο και στον σκοπό της Συμβάσεως η χορήγηση, από το κράτος της πηγής του εισοδήματος, μειώσεως ή απαλλαγής φόρου σε κάτοικο συμβαλλομένου κράτους ο οποίος ενεργεί, εκτός των περιπτώσεων πρακτορείας ή άλλου τύπου εντολής, ως απλός ενδιάμεσος για λογαριασμό άλλου προσώπου το οποίο είναι ο πραγματικός δικαιούχος του επίμαχου εισοδήματος» και ότι «μια εταιρία-όχημα δεν μπορεί, κατά κανόνα, να θεωρηθεί δικαιούχος, μολοντί τυπικά φέρεται να είναι ο κύριος του εισοδήματος αυτού, εάν διαθέτει στην πράξη πολύ περιορισμένες εξουσίες οι οποίες την καθιστούν μόνον καταπιστευτικό ή απλό διαχειριστή που ενεργεί για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών».
- 7 Στο πλαίσιο νέας αναθεώρησης των σχολίων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια του 2014, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις έννοιες «δικαιούχος» και «εταιρία-όχημα». Το σημείο 10.3 της εκδόσεως αυτής των σχολίων αναφέρει, συνακόλουθα, ότι «υπάρχουν πολλά μέσα για να αντιμετωπιστεί το ζήτημα των εταιριών-οχημάτων και, γενικότερα, ο κίνδυνος αναζήτησης της ευνοϊκότερης φορολογικής νομοθεσίας, ήτοι, μεταξύ άλλων, ειδικές διατάξεις κατά των καταχρήσεων στις συμβάσεις, οι γενικοί κανόνες κατά των καταχρήσεων, οι κανόνες περί υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου και οι κανόνες περί “οικονομικής υποστάσεως”».

Η οδηγία 90/435

- 8 Η πρώτη και η τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/435 έχουν ως εξής:

«Εκτιμώντας [...] ότι οι συνενώσεις εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς· ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών· ότι, κατά συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς·

[...]

ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών 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 εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος· ότι, συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών του ιδίου κράτους μέλους· ότι πρέπει να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κοινοτική κλίμακα».

- 9 Το άρθρο 1 της οδηγίας 90/435 ορίζει τα εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

[...]

- 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.»

- 10 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής ορίζει τις τυπικές προϋποθέσεις περί εταιριών, φορολογικής κατοικίας και υπαγωγής στον φόρο που πρέπει να πληρούνται για να εφαρμοστεί η οδηγία.

- 11 Το άρθρο 3 της οδηγίας 90/435 ορίζει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας οδηγίας:

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

Η ιδιότητα αυτή αναγνωρίζεται επίσης, υπό τους ίδιους όρους, σε μια εταιρεία κράτους μέλους η οποία συμμετέχει κατά 20 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας του ιδίου κράτους μέλους, που κατέχεται, εν όλω ή εν μέρει από μια μόνιμη εγκατάσταση της προηγούμενης εταιρείας 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 εταιρεία”, νοείται η εταιρεία της οποίας το κεφάλαιο περιλαμβάνει τη συμμετοχή που αναφέρεται στο στοιχείο α).

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 εταιρείες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για τον χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιρειών ή στις εταιρείες τους στις οποίες εταιρεία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.»

12 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας αφήνει στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ δύο συστημάτων, ήτοι μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος του συμψηφισμού.

13 Το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

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

Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

14 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της συμβάσεως μεταξύ της κυβέρνησεως του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της κυβέρνησεως του Βασιλείου της Δανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση των κανόνων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 17 Νοεμβρίου 1980 (στο εξής: φορολογική σύμβαση μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Δανίας), κατανέμει τη φορολογική εξουσία μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών σε θέματα μερισμάτων και έχει ως εξής:

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

2. Ωστόσο, τα εν λόγω μερίσματα μπορούν επίσης να φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος όπου είναι εγκατεστημένη η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα και σύμφωνα με τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων ο φόρος που επιβάλλεται δεν υπερβαίνει:

a) το 5 % του μικτού ποσού των μερισμάτων αν ο δικαιούχος είναι εταιρία (εκτός προσωπικών εταιριών) που κατέχει άμεσα ποσοστό τουλάχιστον 25 % του κεφαλαίου της εταιρίας που καταβάλλει τα μερίσματα·

b) το 15 % του μικτού ποσού των μερισμάτων σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.»

- 15 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της συμβάσεως μεταξύ της κυβερνήσεως του Βασιλείου της Δανίας και της κυβερνήσεως της Κυπριακής Δημοκρατίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στις 26 Μαΐου 1981, κατένευε τη φορολογική εξουσία σε θέματα μερισμάτων και όριζε τα εξής:
- «1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρείας κατοίκου ενός Συμβαλλομένου Κράτους εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δύνανται να φορολογούνται εν τω ετέρω τούτω Κράτει.
2. Εν τούτοις, τα τοιαύτα μερίσματα δύνανται ωσαύτως να φορολογούνται εν τω Συμβαλλομένω Κράτει ούτινος η εταιρεία η καταβάλλουσα τα μερίσματα είναι κάτοικος και συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, αλλά εάν ο μερισματολήπτης είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων ο ούτω επιβαλλόμενος φόρος δεν θα υπερβαίνει:
- α) 10 τοις εκατόν του ακαθαρίστου ποσού του μερίσματος εάν ο μερισματολήπτης είναι εταιρεία (αποκλειομένων των συνεταιρισμών) η οποία κατέχει αμέσως τουλάχιστον 25 τοις εκατόν του κεφαλαίου της εταιρείας της καταβαλλούσης τα μερίσματα·
- β) 15 τοις εκατόν του ακαθαρίστου ποσού του μερίσματος εις απάσας τας ετέρας περιπτώσεις.»
- 16 Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, της συμβάσεως μεταξύ της κυβερνήσεως των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της κυβερνήσεως του Βασιλείου της Δανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής στον τομέα του φόρου εισοδήματος, η οποία υπογράφηκε στην Ουάσινγκτον στις 19 Αυγούστου 1999, το συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο εδρεύει η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία μπορεί να φορολογήσει τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρία εδρεύουσα στο αντισυμβαλλόμενο κράτος και η οποία είναι ο «δικαιούχος» των μερισμάτων αυτών με συντελεστή ύψους 5 % επί του μικτού ποσού αυτών.
- 17 Δεν υφίσταται φορολογική σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου της Δανίας και των Βερμούδων.
- 18 Από αυτές τις διμερείς συμβάσεις προκύπτει ότι το κράτος της πηγής των μερισμάτων, ήτοι, στις υποθέσεις των κυρίων δικών, το Βασίλειο της Δανίας, μπορεί να φορολογεί τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όταν η εν λόγω εταιρία δεν είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών, με συντελεστή υψηλότερο από τον προβλεπόμενο στις εν λόγω συμβάσεις. Η έννοια του «δικαιούχου» δεν ορίζεται εντούτοις σε καμία από αυτές τις συμβάσεις.

Το δανικό δίκαιο

Η φορολόγηση των μερισμάτων

- 19 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του selskabsskatteloven (νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων) προβλέπει τα εξής:
- «Υποκείμενοι στον φόρο, βάσει του παρόντος νόμου, είναι οι εταιρίες και οι ενώσεις στις οποίες, μεταξύ άλλων, κάνει αναφορά το άρθρο 1, παράγραφος 1 και οι οποίες έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, εφόσον
- [...]
- c) εισπράττουν μερίσματα που εμπίπτουν στο άρθρο 16A, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος [...]. Δεν φορολογούνται τα μερίσματα που καταβάλλονται βάσει μετοχών θυγατρικών εταιριών (βλ. άρθρο 4A του νόμου περί φορολογήσεως των υπεραξιών), όταν τα μερίσματα που καταβάλλονται από θυγατρική εταιρία τυγχάνουν απαλλαγής από τον φόρο ή μειώσεως του

φόρου κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της οδηγίας [90/345] ή κατ' εφαρμογήν φορολογικής συμβάσεως συναφθείσας με τις νήσους Φερόες, τη Γροιλανδία ή το κράτος στο οποίο εδρεύει αυτή η μητρική εταιρία. Ομοίως, δεν φορολογούνται τα μερίσματα που καταβάλλονται βάσει μετοχών συνδεδεμένων εταιριών (βλ. άρθρο 4B του νόμου περί φορολογήσεως των υπεραξιών), οι οποίες δεν είναι μετοχές θυγατρικών εταιριών, όταν η εταιρία η οποία λαμβάνει τα μερίσματα και είναι μέλος ομίλου εδρεύει σε κράτος μέλος [της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ)] και τα μερίσματα θα τύχχαναν απαλλαγής ή μειώσεως φόρου κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της οδηγίας [90/345] ή κατ' εφαρμογήν φορολογικής συμβάσεως συναφθείσας με το οικείο κράτος εάν επρόκειτο για μετοχές θυγατρικών εταιριών. Ομοίως, δεν φορολογούνται τα μερίσματα που εισπράττονται από κατόχους συμμετοχών στις μητρικές εταιρίες οι οποίες περιλαμβάνονται στον κατάλογο των εταιριών του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας [90/435], αλλά θεωρούνται, για τους σκοπούς της φορολογησέως τους στη Δανία, διαφανείς οντότητες. Η εφαρμογή της διάταξης αυτής υπόκειται στην προϋπόθεση ότι ο κάτοχος συμμετοχών στην εταιρία δεν είναι εγκατεστημένος στη Δανία.»

Η παρακράτηση φόρου στην πηγή

20 Εάν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, συντρέχει περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρεώσεως για τα μερίσματα που προέρχονται από τη Δανία, η δανική εταιρία που διανέμει τα μερίσματα υποχρεούται να παρακρατήσει στην πηγή φόρο ύψους 28 % κατά το άρθρο 65 του kildeskatteloven (νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή).

21 Το άρθρο 65, παράγραφοι 1 και 5, του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των κυρίων δικών, όριζε τα εξής:

«1. Για κάθε έγκριση ή απόφαση διανομής ή πίστωσης μερισμάτων από μετοχές ή εταιρικά μερίδια εταιριών ή ενώσεων κ.λπ. που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1, 2, 2e και 4 του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, οι εν λόγω εταιρίες, ενώσεις κ.λπ. πρέπει να παρακρατούν 28 % του συνολικώς διανεμομένου ποσού, εκτός εάν προβλέπεται άλλως στην παράγραφο 4 ή προκύπτει άλλως από τις παραγράφους 5 έως 8. [...] Το παρακρατούμενο αυτό ποσό ονομάζεται “φόρος επί των μερισμάτων”.

[...]

5. Δεν παρακρατείται φόρος επί των μερισμάτων που εισπράττονται από εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή και προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη στη Δανία, οσάκις τα μερίσματα αυτά δεν γεννούν φορολογική υποχρέωση [βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων].»

22 Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, η φορολογική υποχρέωση που απορρέει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου αυτού εκπληρώνεται οριστικά με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 65 του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή. Επιπλέον, ο συντελεστής του φόρου επί των κερδών ανερχόταν, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο, στο 28 %.

23 Οι δανικές μητρικές εταιρίες τυγχάνουν απαλλαγής του φόρου επί των μερισμάτων που λαμβάνουν από τις δανικές θυγατρικές τους, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Εξάλλου, όπως προκύπτει από το άρθρο 31, παράγραφος 1, σημείο 2, του kildeskattbekendtgørelsen (διατάγματος περί της παρακρατήσεως φόρου στην πηγή), κατά τη διανομή των μερισμάτων αυτών, η διανέμουσα δανική εταιρία δεν υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή.

- 24 Αντιθέτως, στο μέτρο που μια δανική εταιρία φορολογείται για τα μερίσματα που διανέμονται από άλλη δανική εταιρία, εναπόκειται στη δεύτερη εν λόγω εταιρία να προβεί στην παρακράτηση φόρου στην πηγή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 65, παράγραφος 1, του νόμου περί παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.
- 25 Το Υπουργείο Οικονομικών παραδέχθηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, συγκεκριμένα στο πλαίσιο της υποθέσεως C-116/16, ότι το Βασίλειο της Δανίας, κατά παράβαση των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ, παρακρατούσε φόρο, κατά τη διάρκεια του έτους 2011, επί των μερισμάτων που εισέπραττε εταιρία άλλου κράτους μέλους, με συντελεστή υψηλότερο από τον συντελεστή φόρου επί του εισοδήματος νομικών προσώπων που ίσχυε τότε. Κατά συνέπεια, το Υπουργείο Οικονομικών μείωσε το ποσό του φόρου που ζητούσε στο ποσό που προέκυπτε με συντελεστή 25 %, ο οποίος ήταν ίσος με τον συντελεστή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που ίσχυε τότε.
- 26 Ο χρόνος κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητό το ποσό που έχει παρακρατηθεί ως φόρος στην πηγή ορίζεται στο άρθρο 66, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, το οποίο έχει ως εξής:
- «Ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή καθίσταται απαιτητός αφής στιγμής εγκριθεί το μέρισμα ή ληφθεί απόφαση περί διανομής ή πιστώσεως αυτού και πρέπει να καταβληθεί το αργότερο τον επόμενο μήνα, κατά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας καταβολής από την εταιρία των παρακρατούμενων στην πηγή φόρων [των λεγόμενων “A skat”] και της παρακρατούμενης ειδικής εισφοράς των εργαζομένων.»
- 27 Ο καταβάλλων τα μερίσματα είναι υπεύθυνος, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή των παρακρατηθέντων ποσών φόρου.
- 28 Σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου, το επιτόκιο υπερημερίας είναι υψηλότερο σε σχέση με το επιτόκιο που ισχύει σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής του φόρου εισοδήματος εταιριών που οφείλεται από δανική εταιρία. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, δυνάμει νομοθετικής τροποποίησης που ισχύει από 1ης Αυγούστου 2013, οι τόκοι υπερημερίας υπολογίζονται με τους ίδιους συντελεστές, τόσο για τον φόρο που παρακρατείται στην πηγή όσο και για τον φόρο εισοδήματος εταιριών.
- 29 Για καταβολή τόκων υπερημερίας ευθύνεται το πρόσωπο που υποχρεούται να προβεί στην παρακράτηση στην πηγή. Για εταιρία που υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στη Δανία, τα φορολογητέα μερίσματα αποτελούν ένα από τα φορολογητέα εισοδήματά της. Η διανέμουσα εταιρία είναι εκείνη που οφείλει να προβεί στην παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να τον καταβάλει στο Δημόσιο Ταμείο, καθώς και να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής.
- 30 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 65 C, παράγραφος 1, του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ο καταβάλλων δικαιώματα που έχουν την πηγή τους στη Δανία υποχρεούται καταρχήν να προβεί σε παρακράτηση του φόρου στην πηγή, είτε ο δικαιούχος είναι κάτοικος Δανίας είτε όχι.

Το εφαρμοστέο δίκαιο σε περιπτώσεις καταχρήσεων και απάτης

- 31 Έως τη θέσπιση του νόμου 540 της 29ης Απριλίου 2015 δεν υπήρχε στη Δανία γενική νομοθετική πρόβλεψη για την αποτροπή των καταχρήσεων. Εντούτοις, στη νομολογία αναπτύχθηκε η λεγόμενη «θεωρία της πραγματικότητας», κατά την οποία η φορολόγηση προσδιορίζεται βάσει συγκεκριμένης εκτιμήσεως της πραγματικής καταστάσεως. Τούτο σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι τεχνητές φορολογικές διευθετήσεις μπορεί να μη ληφθούν υπόψη υπό συγκεκριμένες συνθήκες προκειμένου η φορολόγηση να λαμβάνει υπόψη την πραγματική κατάσταση, δυνάμει της αρχής της υπεροχής της ουσίας επί του τύπου (substance-over-form).

- 32 Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι, σε καθεμία από τις υποθέσεις των κυρίων δικών, οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το ότι η θεωρία της πραγματικότητας δεν συνιστά επαρκή δικαιολογία για να μη ληφθούν υπόψη οι επίμαχες διευθετήσεις στις εν λόγω υποθέσεις.
- 33 Όπως προκύπτει από τις αποφάσεις περί παραπομπής, η νομολογία έχει αναπτύξει επίσης τη λεγόμενη αρχή του «πραγματικού λήπτη του εισοδήματος» (rette indkomstmodtager). Η αρχή αυτή στηρίζεται στις θεμελιώδεις διατάξεις περί της φορολογίας εισοδήματος, που περιλαμβάνονται στο άρθρο 4 του statsskatteloven (φορολογικού κώδικα), βάσει των οποίων οι φορολογικές αρχές δεν υποχρεούνται να δέχονται επίπλαστο διαχωρισμό μεταξύ της επιχειρήσεως ή της οικονομικής δραστηριότητας από την οποία προκύπτει το εισόδημα και του καταλογισμού των εισοδημάτων που προκύπτουν από αυτήν. Επομένως, πρέπει να προσδιοριστεί το πρόσωπο –ανεξαρτήτως της μορφής υπό την οποία αυτό εμφανίζεται– που όντως εισέπραξε συγκεκριμένο εισόδημα και, κατά συνέπεια, υπέχει τη σχετική φορολογική υποχρέωση.

Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 34 Στις δύο υποθέσεις των κυρίων δικών, το Υπουργείο Οικονομικών προσβάλλει τις αποφάσεις με τις οποίες η Landsskatteret (εθνική φορολογική επιτροπή, Δανία) έκρινε ότι η T Danmark (υπόθεση C-116/16) και η Y Denmark (υπόθεση C-117/16) έπρεπε να τύχουν απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, που προβλέπεται στην οδηγία 90/435, επί μερισμάτων που καταβλήθηκαν σε οντότητες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος.
- 35 Για να τύχει των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει η οδηγία 90/435, η οντότητα που λαμβάνει τα μερίσματα πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζει η οδηγία αυτή. Εντούτοις, όπως επισημαίνει η Δανική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου όμιλοι εταιριών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές δημιουργούν, μεταξύ της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα και της οντότητας που πρόκειται πράγματι να τα λάβει στη διάθεσή της, μία ή περισσότερες επίπλαστες εταιρίες, οι οποίες πληρούν τις τυπικές προϋποθέσεις της εν λόγω οδηγίας. Τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την κατάχρηση δικαιώματος, καθώς και την έννοια του «δικαιούχου» αφορούν ακριβώς τέτοιες χρηματοοικονομικές κατασκευές.
- 36 Τα πραγματικά περιστατικά, όπως περιγράφονται από το αιτούν δικαστήριο και αναλύονται στις αποφάσεις περί παραπομπής με διάφορα διαγράμματα της δομής των ομίλων των οικείων εταιριών, είναι ιδιαίτερα περίπλοκα και βρίθουν λεπτομερειών. Θα εξεταστούν μόνον τα στοιχεία που είναι αναγκαία για να δοθούν απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα.

1) Υπόθεση C-116/16, T Danmark

- 37 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι πέντε εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων, εκ των οποίων καμία δεν είναι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος ή σε κράτος με το οποίο το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει φορολογική σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, συνέστησαν, κατά τη διάρκεια του 2005, όμιλο αποτελούμενο από πλείονες εταιρίες με σκοπό την εξαγορά της T Danmark, σημαντικού δανικού παρόχου υπηρεσιών.
- 38 Στις παρατηρήσεις της, η Δανική Κυβέρνηση επισήμανε ότι η υπόθεση C-116/16 αφορά τον ίδιο όμιλο εταιριών με εκείνον που αφορά η υπόθεση C-115/16, σχετικά με τη φορολόγηση των τόκων, που αποτελεί αντικείμενο της σημερινής αποφάσεως N. Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και 299/16).

- 39 Όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, οι εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων δημιούργησαν εταιρίες στο Λουξεμβούργο. Μία από αυτές, η εταιρία N Luxembourg 2, απέκτησε, κατά τη διάρκεια του 2010, σημαντική συμμετοχή στο κεφάλαιο της T Danmark, με αποτέλεσμα να κατέχει, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο, άνω του 50 % των μετοχών της T Danmark. Χιλιάδες μέτοχοι κατείχαν τις υπόλοιπες μετοχές της T Danmark.
- 40 Κατόπιν αιτήματος των δανικών αρχών, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου εξέδωσαν, την άνοιξη του 2011, «πιστοποιητικό εγκαταστάσεως», πιστοποιώντας, μεταξύ άλλων, ότι η N Luxembourg 2 υπέκειτο στον φόρο εισοδήματος εταιριών και ήταν δικαιούχος όλων των μερισμάτων που καταβάλλονταν για τις μετοχές που κατείχε στην T Danmark ή οποιουδήποτε άλλου εισοδήματος που προερχόταν από αυτές. Στις παρατηρήσεις της, η Δανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι το πιστοποιητικό αυτό δεν διευκρινίζει βάσει ποιων πραγματικών στοιχείων εκδόθηκε.
- 41 Σύμφωνα με την πολιτική της για τα μερίσματα, η T Danmark κατέβαλε στους μετόχους της, το καλοκαίρι του 2011, μερίσματα συνολικού ποσού περίπου 1,8 δισεκατομμυρίων δανικών κορωνών (DKK) (περίπου 241,4 εκατομμύρια ευρώ). Μερίσματα καταβλήθηκαν επίσης και την άνοιξη του 2012.
- 42 Κατά τη διάρκεια του 2011, η T Danmark υπέβαλε στη SKAT (φορολογική αρχή, Δανία) αίτηση για την παροχή δεσμευτικής πληροφορίας, προκειμένου να καθοριστεί αν τα μερίσματα που αυτή διένεμε στην N Luxembourg 2 απαλλάσσονταν δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο c', τρίτη περίοδος, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και αν, επομένως, απαλλάσσονταν από την παρακράτηση φόρου στην πηγή.
- 43 Στην αίτηση για την παροχή δεσμευτικής πληροφορίας αναφερόταν ότι το ποσό των μερισμάτων που επρόκειτο να διανεμηθούν στην N Luxembourg 2 κατά το τρίτο τρίμηνο του 2011 ήταν περίπου 6 δισεκατομμύρια DKK (περίπου 805 εκατομμύρια ευρώ). Υπογραμμιζόταν επίσης ότι η N Luxembourg 2 ήταν αυτόνομη οντότητα που διέθετε δική της διοίκηση και αυτονομία λήψεως αποφάσεων, και επομένως δεν ήταν προφανώς δυνατόν να καταστεί εκ των προτέρων γνωστό μετά βεβαιότητας κατά πόσον και με ποιον τρόπο η διοίκηση της N Luxembourg 2 θα αποφάσιζε πράγματι να διαθέσει τα εν λόγω μερίσματα. Τέλος, διευκρινιζόταν ότι σημαντικό μέρος των τελικών επενδυτών ήταν εγκατεστημένοι στις ΗΠΑ.
- 44 Το Υπουργείο Οικονομικών απάντησε ότι δεν μπορούσε να απαντήσει στην αίτηση αυτή, καθότι δεν ήταν γνωστό πώς θα διέθετε η N Luxembourg 2 τα προερχόμενα από την T Danmark μερίσματα.
- 45 Η T Danmark απάντησε ότι μπορούσε να θεωρηθεί ως δεδομένο, για τους σκοπούς της παροχής δεσμευτικής πληροφορίας, ότι τα μερίσματα θα καταβάλλονταν από την T Danmark στην N Luxembourg 2, η οποία θα διένεμε η ίδια μερίσματα στη δική της μητρική εταιρία. Σύμφωνα με τις ενδείξεις αυτές, μπορούσε να θεωρηθεί ότι η N Luxembourg 2 θα διένεμε μέρος των ποσών αυτών (υπό μορφή μερισμάτων και/ή τόκων και/ή αποπληρωμής οφειλών) σε εταιρίες που ελέγχονται από τις διάφορες εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων ή από τους πιστωτές της. Η T Danmark υπέθετε επίσης ότι τα καταβαλλόμενα από τη μητρική εταιρία της N Luxembourg 2 ποσά σε εταιρίες που ελέγχονται από τις διάφορες εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων θα μεταφέρονταν περαιτέρω στους τελικούς επενδυτές στις οικείες εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων, αλλά η T Danmark διευκρίνιζε ότι δεν γνώριζε με ποιον τρόπο θα πραγματοποιούνταν οι μεταφορές αυτές, ούτε πώς θα αντιμετωπίζονταν από φορολογικής απόψεως.
- 46 Το Skatterådet (Συμβούλιο φορολογικών ζητημάτων, Δανία) απάντησε αρνητικά στο ερώτημα που υποβλήθηκε διά της αιτήσεως παροχής δεσμευτικής πληροφορίας.
- 47 Η T Danmark υπέβαλε ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον της εθνικής φορολογικής επιτροπής, η οποία έκρινε, αντιθέτως, ότι τα μερίσματα που διένειμε η T Danmark στην N Luxembourg 2 απαλλάσσονταν από τον φόρο. Ειδικότερα, η ως άνω επιτροπή έκρινε ότι, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 90/435, αποκλειόταν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, καθότι το

Βασίλειο της Δανίας δεν είχε θεσπίσει νομοθετικές διατάξεις για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, όπως προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, και δεν μπορούσε συνεπώς να φορολογήσει τα μερίσματα δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Το Υπουργείο Οικονομικών άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως της εθνικής φορολογικής επιτροπής.

48 Υπό τις συνθήκες αυτές το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) α) Προϋποθέτει η από κράτος μέλος επίκληση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [90/435], το οποίο αφορά την εφαρμογή των αναγκαίων εθνικών διατάξεων για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, ότι το εν λόγω κράτος μέλος έχει θεσπίσει ειδική εθνική διάταξη για τη μεταφορά του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη ή ότι στο εθνικό δίκαιο περιέχονται γενικές διατάξεις ή γενικές αρχές σχετικά με την απάτη και τις καταχρήσεις που μπορούν να ερμηνευθούν σε συμφωνία με το εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 2;
- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δύναται το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, το οποίο ορίζει ότι: “τα μερίσματα τυγχάνουν απαλλαγής από τον φόρο ή μειώσεως του φόρου κατ’ εφαρμογήν των διατάξεων της οδηγίας 90/435 [...]” να θεωρηθεί τέτοια ειδική εθνική διάταξη κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435;
- 2) Αποτελεί συμβατική διάταξη για την πρόληψη των καταχρήσεων εμπίπτουσα στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της [οδηγίας 90/435] η διάταξη σε συναφθείσα από δύο κράτη μέλη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνταχθεί σύμφωνα με το [υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ], κατά την οποία η φορολόγηση των διανεμηθέντων μερισμάτων εξαρτάται από το κατά πόσον ο λήπτης τους θεωρείται ως ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, απόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει την έννοια “δικαιούχος”, ή, κατά την εφαρμογή της οδηγίας 90/435, η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να της αποδίδεται ορισμός κατά το δίκαιο της Ένωσης υποκείμενος στον έλεγχο του Δικαστηρίου;
- 4) α) Αν στο δεύτερο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση και αν στο τρίτο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι δεν απόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει την έννοια “δικαιούχος”, πρέπει ο όρος αυτός να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, η οποία, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, λαμβάνει μερίσματα από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο “δικαιούχος” των εν λόγω μερισμάτων, όπως ο όρος αυτός πρέπει να νοείται στο δίκαιο της Ένωσης;
- β) Πρέπει η έννοια “δικαιούχος” να ερμηνεύεται σύμφωνα με την έννοια που έχει ο αντίστοιχος όρος στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/49/EK του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2003, L 157, σ. 49);
- γ) Πρέπει η έννοια αυτή να ερμηνεύεται λαμβανομένων υπόψη μόνον των σχολίων επί του άρθρου 10 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977] (σημείο 12), ή μπορούν κατά την ερμηνεία να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα σχόλια, όπως οι προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν το 2003 σχετικά με τις “εταιρίες-οχήματα” και το 2014 σχετικά με τις “συμβατικές ή εκ του νόμου υποχρεώσεις”;
- δ) Ποια είναι, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει να θεωρηθεί ως “δικαιούχος” αυτών, η σημασία του κατά πόσον ο λήπτης των μερισμάτων είχε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει τα μερίσματα σε άλλο πρόσωπο;

ε) Ποια σημασία έχει, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει να θεωρηθεί ως “δικαιούχος”, το γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν αξιολογήσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι, ο λήπτης –χωρίς να έχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει σε τρίτον τα μερίσματα που εισέπραξε– δεν είχε “κατ’ ουσίαν” δικαίωμα “χρήσεως και απολαύσεως” των μερισμάτων όπως εκτίθεται στα σχόλια του 2014 επί του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];

5) Αν διαπιστωθεί εν προκειμένω

- ότι υπάρχουν “εθνικές διατάξεις ή διατάξεις διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις” κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435,
- ότι η εταιρία Α, η οποία είναι εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, διένειμε μερίσματα στη μητρική της εταιρία Β, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και στη συνέχεια τα μερίσματα μεταφέρθηκαν στη μητρική της εταιρίας Β εταιρία Γ, η οποία είναι εγκατεστημένη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης ή [ΕΟΧ] και η οποία με τη σειρά της τα μετέφερε στη μητρική της εταιρία Δ, επίσης εγκατεστημένη εκτός Ένωσης ή [ΕΟΧ],
- ότι δεν έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του πρώτου κράτους μέλους και του κράτους εγκαταστάσεως της εταιρίας Γ,
- ότι έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του πρώτου κράτους μέλους και του κράτους εγκαταστάσεως της εταιρίας Δ, και
- ότι κατ’ εφαρμογήν της νομοθεσίας του πρώτου κράτους, το κράτος αυτό δεν θα μπορούσε να απαιτήσει την παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των μερισμάτων που η εταιρία Α διένειμε στην εταιρία Δ αν η Δ ήταν η άμεση ιδιοκτήτρια της εταιρίας Α,

υφίσταται τότε κατάχρηση κατά την έννοια της οδηγίας με αποτέλεσμα η εταιρία Β να μην δύναται να καλυφθεί από την προστασία της οδηγίας αυτής;

- 6) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), αντιτίθεται το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος φορολογεί ως προς τα μερίσματα τη μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη στο άλλο κράτος μέλος, όταν το ίδιο κράτος μέλος θεωρεί ότι, σε παρόμοιες περιστάσεις, οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες απαλλάσσονται από τον φόρο επί των εν λόγω μερισμάτων;
- 7) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση ως προς τα επίμαχα μερίσματα, αντιτίθεται το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει στην υπεύθυνη για την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εταιρία (στη θυγατρική) να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστέρησης σχετικά με την πληρωμή της παρακρατήσεως στην πηγή, και τούτο με επιτόκιο υψηλότερο από το επιτόκιο που το ίδιο κράτος μέλος εφαρμόζει για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος;

- 8) Αν στο δεύτερο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση και στο τρίτο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι δεν απόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει την έννοια “δικαιούχος”, και αν επομένως, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή σχετικά με μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), οφείλει τότε το τελευταίο κράτος μέλος, βάσει της οδηγίας 90/435 ή του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, να αναφέρει ποιον θεωρεί ότι είναι ο δικαιούχος;
- 9) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή σχετικά με μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), αντιτίθεται το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ (και/ή με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ), χωριστά ή από κοινού, σε νομοθεσία βάσει της οποίας:
- το τελευταίο κράτος μέλος υποχρεώνει τη θυγατρική εταιρία να παρακρατήσει φόρο στην πηγή επί των μερισμάτων και την καθιστά υπεύθυνη έναντι του κράτους για τους μη παρακρατηθέντες φόρους στην πηγή, ενώ τέτοια υποχρέωση παρακρατήσεως δεν υπάρχει όταν η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος;
 - το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει τόκους υπερημερίας επί του οφειλόμενου φόρου που παρακρατείται στην πηγή;

Για την απάντηση στο ένατο ερώτημα, ζητείται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να λάβει υπόψη τις απαντήσεις στο έκτο και στο έβδομο ερώτημα.

- 10) Σε μια κατάσταση όπου:

- εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) πληροί την κατά την οδηγία 90/435 προϋπόθεση κατοχής (κατά το έτος 2011) τουλάχιστον του 10 % του μετοχικού κεφαλαίου εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρικής εταιρίας),
- η μητρική εταιρία δεν θεωρείται, συγκεκριμένα, ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τα μερίσματα που διανεμήθηκαν από τη θυγατρική εταιρία,
- ο/οι (άμεσος/οι ή έμμεσος/οι) μέτοχος/οι της μητρικής εταιρίας, που κατοικεί/ούν σε τρίτη χώρα, θεωρείται/ούνται ως ο/οι δικαιούχος/οι των επίμαχων μερισμάτων·
- ο/οι ανωτέρω (άμεσος/οι ή έμμεσος/οι) μέτοχος/οι πληροί/ούν επίσης την ανωτέρω προϋπόθεση σχετικά με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο,

αντιτίθεται το άρθρο 63 ΣΛΕΕ σε νομοθεσία βάσει της οποίας το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της θυγατρικής εταιρίας φορολογεί τα επίμαχα μερίσματα, όταν το ίδιο κράτος μέλος θεωρεί ότι απαλλάσσονται του φόρου επί των μερισμάτων αυτών οι ημεδαπές εταιρίες που πληρούν την κατά την οδηγία 90/435 προϋπόθεση σχετικά με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος 2011 κατείχαν τουλάχιστον το 10 % του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας που διένειμε το μέρισμα;»

2) Υπόθεση C-117/16, Y Denmark

- ⁴⁹ Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Y Inc., εταιρία εδρεύουσα στις Ηνωμένες Πολιτείες (στο εξής: Y USA) και επικεφαλής μητρική εταιρία του ομίλου Y, είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο. Οι εγκατεστημένες στην αλλοδαπή θυγατρικές της ανήκουν στην Y Global Ltd,

εταιρία εδρεύουσα στις Βερμούδες (στο εξής: Υ Bermuda), της οποίας μοναδική δραστηριότητα, εκτός από την κατοχή συμμετοχών στις θυγατρικές της, είναι η κατοχή ορισμένων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας που συνδέονται με τα προϊόντα του ομίλου. Τη διαχείριση της εταιρίας έχει αναλάβει ανεξάρτητη εταιρία διαχείρισεως.

- 50 Η Υ Denmark, η οποία συστάθηκε στη Δανία από την Υ USA το 2000 και απασχολεί σταθερά περίπου 20 υπαλλήλους, δραστηριοποιείται στους τομείς των πωλήσεων και της υποστηρίξεως και λογοδοτεί για τις δραστηριότητές της στην Υ BV, εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες (στο εξής: Υ Holland), η οποία φέρει την επιχειρησιακή ευθύνη για τις πωλήσεις του ομίλου εκτός των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, του Καναδά και του Μεξικού. Η Υ Denmark λειτουργεί επίσης ως μητρική εταιρία για τον ευρωπαϊκό κλάδο του ομίλου Υ.
- 51 Κατόπιν της εκδόσεως στις Ηνωμένες Πολιτείες του American Jobs Creation Act του 2004 (νόμου του 2004 περί δημιουργίας θέσεων εργασίας στις Ηνωμένες Πολιτείες) παρασχέθηκε στις εγκατεστημένες στις Ηνωμένες Πολιτείες εταιρίες η προσωρινή δυνατότητα να επαναπατρίσουν μερίσματα από αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες υπό ιδιαίτερος ευνοϊκούς φορολογικούς όρους, δεσμευόμενες σε αντάλλαγμα να διαθέσουν το προϊόν των μερισμάτων αυτών στις Ηνωμένες Πολιτείες για συγκεκριμένους σκοπούς, όπως η έρευνα και ανάπτυξη. Υπό τις συνθήκες αυτές, η Υ USA αποφάσισε να επαναπατρίσει το μεγαλύτερο δυνατό ποσό μερισμάτων από την Υ Bermuda κατά τη χρήση από 1ης Μαΐου 2005 έως 30 Απριλίου 2006. Το συνολικό ποσό μερισμάτων, που θα συγκεντρωνόταν, ιδίως μέσω μερισμάτων καταβληθέντων από τις διάφορες θυγατρικές εταιρίες της Υ Bermuda, καθορίστηκε σε 550 εκατομμύρια δολάρια Ηνωμένων Πολιτειών (USD) (περίπου 450,82 εκατομμύρια ευρώ).
- 52 Πριν από τη διανομή των μερισμάτων, πραγματοποιήθηκε αναδιάρθρωση στον ευρωπαϊκό κλάδο του ομίλου Υ. Στο πλαίσιο αυτό, στις 9 Μαΐου 2005, η Υ Bermuda προέβη στη σύσταση, στην Κύπρο, της εταιρίας Υ Cyprus, με αρχικό εταιρικό κεφάλαιο ύψους 20 000 USD (περίπου 16 400 ευρώ), εκ των οποίων 2 000 USD (περίπου 1 640 ευρώ) καταβλήθηκαν κατά τη σύσταση. Με σύμβαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2005, η Υ Bermuda πώλησε τη συμμετοχή της επί της Υ Denmark στην Υ Cyprus για 90 εκατομμύρια ευρώ. Το ποσό καταβλήθηκε με την έκδοση χρεογράφου.
- 53 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Υ Cyprus είναι εταιρία χαρτοφυλακίου (holding) που ασκεί επίσης ορισμένες δραστηριότητες ταμειακής διαχείρισεως, όπως η χορήγηση δανείων σε θυγατρικές. Από τις εκθέσεις των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας αυτής για τα έτη 2005-2006 και 2006-2007 προκύπτει ότι η βασική δραστηριότητα της εταιρίας ήταν η διαχείριση συμμετοχών. Επιπλέον, η εταιρία κατέβαλε αποζημίωση στα μέλη του διοικητικού της συμβουλίου ύψους 571 USD (περίπου 468 ευρώ) και 915 USD (περίπου 750 ευρώ) αντιστοίχως. Βάσει των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, η εταιρία δεν κατέβαλε φόρο γιατί δεν είχε θετικό φορολογητέο εισόδημα.
- 54 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, στις 26 Σεπτεμβρίου 2005, η Υ Holland αποφάσισε να διανείμει μέρισμα ύψους 76 εκατομμυρίων ευρώ προς την Υ Denmark για τη χρήση 2004-2005. Το μέρισμα αυτό καταβλήθηκε στις 25 Οκτωβρίου 2005 στη Υ Denmark. Στις 28 Σεπτεμβρίου 2005, η γενική συνέλευση των εταίρων της Υ Denmark ενέκρινε, για την ίδια χρήση, διανομή μερίσματος ύψους επίσης 76 εκατομμυρίων ευρώ προς τη Υ Cyprus. Το ποσό αυτό καταβλήθηκε στη Υ Cyprus στις 27 Οκτωβρίου 2005. Στις 28 Οκτωβρίου 2005, η Υ Cyprus μετέφερε το ίδιο αυτό ποσό στη Υ Bermuda ως μερική εξόφληση του δανείου που είχε συναφθεί κατά την εξαγορά της Υ Denmark.
- 55 Στις 21 Οκτωβρίου 2005, η Υ Cyprus ίδρυσε στις Κάτω Χώρες εταιρία με την επωνυμία Υ Holding BV. Με σύμβαση της 25ης Οκτωβρίου 2005, η Υ Denmark πώλησε τη συμμετοχή της επί της Υ Holland στη Υ Holding για 14 εκατομμύρια ευρώ.

- 56 Στις 3 Απριλίου 2006, η Y Bermuda πραγματοποίησε διανομή μερισμάτων ύψους 550 εκατομμυρίων USD (περίπου 450,82 εκατομμύρια ευρώ) προς τη Y USA. Η καταβολή του μερίσματος αυτού χρηματοδοτήθηκε με τη χρήση ιδίων κεφαλαίων και μέσω τραπεζικού δανεισμού.
- 57 Στις 13 Οκτωβρίου 2006, η γενική συνέλευση των εταίρων της Y Denmark ενέκρινε, για τη χρήση 2005-2006, διανομή μερίσματος ύψους 92 012 000 DKK (περίπου 12,3 εκατομμύρια ευρώ) προς τη Y Cyprus. Η Y Denmark γνωστοποίησε ότι το ποσό αυτό αποτελούσε μέρος (ως εισπρακτέο μέρος) του συνολικού μερίσματος ύψους 550 εκατομμυρίων USD (περίπου 450,82 εκατομμύρια ευρώ) που η Y Bermuda είχε διανείμει στην Y USA στις 3 Απριλίου 2006, πράγμα που αμφισβήτησε το Υπουργείο Οικονομικών ελλείψει δικαιολογητικών εγγράφων. Η Y Denmark μετέφερε κατά τη διάρκεια του 2010 ποσό 92 012 000 DKK (περίπου 12,3 εκατομμύρια ευρώ) στη Y Cyprus.
- 58 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το κύριο ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι κατά πόσον η Y Cyprus υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στη Δανία ως προς τα επίμαχα μερίσματα. Με βάση το εθνικό δίκαιο, αλλοδαπή μητρική εταιρία δεν υπέχει, κατ' αρχήν, περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στη Δανία λόγω της καταβολής μερισμάτων. Η απαλλαγή των μερισμάτων ή η μειωμένη φορολόγησή τους εξαρτάται ωστόσο από την εφαρμογή είτε της οδηγίας 90/435 είτε συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας. Πλην όμως, η πλειονότητα των φορολογικών συμβάσεων που έχει συνάψει το Βασίλειο της Δανίας προβλέπει ως προϋπόθεση για την απαλλαγή ή τη μείωση της φορολογήσεως ότι η οντότητα που εισπράττει τα μερίσματα είναι ο «δικαιούχος» (retmæssig ejer) αυτών. Η οδηγία 90/435 δεν προβλέπει αντίστοιχη προϋπόθεση.
- 59 Η SKAT φρονεί ότι η Y Cyprus υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στη Δανία ως προς τα επίμαχα μερίσματα, διότι η εν λόγω εταιρία δεν μπορεί να θεωρηθεί δικαιούχος των μερισμάτων αυτών κατά την έννοια της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ του Βασιλείου της Δανίας και της Κυπριακής Δημοκρατίας. Επίσης, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας 90/435, σχετικά με την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.
- 60 Με απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2010, η SKAT διαπίστωσε ότι η Y Denmark όφειλε να είχε παρακρατήσει φόρο στην πηγή για δύο διανομές μερισμάτων που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2005 και 2006 προς τη μητρική της εταιρία, την Y Cyprus, και ότι η Y Denmark έπρεπε να θεωρηθεί υπεύθυνη για την απόδοση του εν λόγω παρακρατούμενου στην πηγή φόρου.
- 61 Κατά της αποφάσεως αυτής ασκήθηκε ένσταση ενώπιον της εθνικής φορολογικής επιτροπής. Στις 16 Δεκεμβρίου 2011, η ως άνω επιτροπή, όπως ακριβώς και η SKAT, διαπίστωσε ότι η Y Cyprus δεν ήταν ο δικαιούχος των μερισμάτων κατά την έννοια της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ του Βασιλείου της Δανίας και της Κυπριακής Δημοκρατίας, αλλά δέχθηκε τον ισχυρισμό που προέβαλε η Y Denmark ότι δεν είχε την υποχρέωση να παρακρατήσει τον φόρο στην πηγή, καθόσον η Y Cyprus μπορούσε να επικαλεστεί τους κανόνες περί απαλλαγής που προβλέπει η οδηγία 90/435.
- 62 Το Υπουργείο Οικονομικών άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της αποφάσεως της εθνικής φορολογικής επιτροπής.
- 63 Στην απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το γεγονός ότι η λεγόμενη «θεωρία της πραγματικότητας» δεν επιτρέπει να μη λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικές διευθετήσεις και ότι η εταιρία που εισέπραξε τα μερίσματα, εν προκειμένω η Y Cyprus, αποτελεί τον πραγματικό λήπτη του εισοδήματος κατά την έννοια του δανικού δικαίου.
- 64 Υπό τις συνθήκες αυτές το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) α) Προϋποθέτει η από κράτος μέλος επίκληση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [90/435], το οποίο αφορά την εφαρμογή των αναγκαίων εθνικών διατάξεων για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, ότι το εν λόγω κράτος μέλος έχει θεσπίσει ειδική εθνική

διάταξη για τη μεταφορά του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη ή ότι στο εθνικό δίκαιο περιέχονται γενικές διατάξεις ή γενικές αρχές σχετικά με την απάτη και τις καταχρήσεις που μπορούν να ερμηνευθούν σε συμφωνία με το εν λόγω άρθρο 1, παράγραφος 2;

- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α', δύναται το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, το οποίο ορίζει ότι "τα μερίσματα τυγχάνουν απαλλαγής από τον φόρο ή μειώσεως του φόρου κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της οδηγίας 90/435 [...]" να θεωρηθεί τέτοια ειδική εθνική διάταξη κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435;
- 2) α) Αποτελεί συμβατική διάταξη για την πρόληψη των καταχρήσεων εμπίπτουσα στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας η διάταξη σε συναφθείσα από δύο κράτη μέλη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνταχθεί σύμφωνα με το [υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ], κατά την οποία η φορολόγηση των διανεμηθέντων μερισμάτων εξαρτάται από το κατά πόσον ο λήπτης τους θεωρείται ως ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών;
- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει ο όρος "διεθνείς συμβάσεις" στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι προϋποθέτει ότι το κράτος μέλος δύναται, κατά το εσωτερικό του δίκαιο, να επικαλεστεί τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εις βάρος του φορολογουμένου;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α', απόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει την έννοια "δικαιούχος", ή, κατά την εφαρμογή της οδηγίας 90/435, η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να της αποδίδεται ορισμός κατά το δίκαιο της Ένωσης υποκείμενος στον έλεγχο του Δικαστηρίου;
- 4) α) Αν στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α', δοθεί καταφατική απάντηση και αν στο τρίτο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι δεν απόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει την έννοια "δικαιούχος", πρέπει ο όρος αυτός να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, η οποία, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, λαμβάνει μερίσματα από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο "δικαιούχος" των εν λόγω μερισμάτων, όπως ο όρος αυτός πρέπει να νοείται στο δίκαιο της Ένωσης;
- β) Πρέπει η έννοια "δικαιούχος" να ερμηνεύεται σύμφωνα με την έννοια που έχει ο αντίστοιχος όρος στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49];
- γ) Πρέπει η έννοια αυτή να ερμηνεύεται λαμβανομένων υπόψη μόνον των σχολίων επί του άρθρου 10 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977] (σημείο 12), ή μπορούν κατά την ερμηνεία να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα σχόλια, όπως οι προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν το 2003 σχετικά με τις "εταιρίες-οχήματα" και το 2014 σχετικά με τις "συμβατικές ή εκ του νόμου υποχρεώσεις";
- δ) Ποια είναι, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει να θεωρηθεί ως "δικαιούχος" αυτών, η σημασία του κατά πόσον ο λήπτης των μερισμάτων είχε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει τα μερίσματα σε άλλο πρόσωπο;
- ε) Ποια σημασία έχει, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει να θεωρηθεί ως "δικαιούχος", το γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν αξιολογήσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι ο λήπτης –χωρίς να έχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει σε τρίτον τα μερίσματα που εισέπραξε– δεν είχε "κατ' ουσίαν" δικαίωμα "χρήσεως και απολαύσεως" των μερισμάτων όπως εκτίθεται στα σχόλια του 2014 επί του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- 5) Αν διαπιστωθεί εν προκειμένω

- ότι υπάρχουν “εθνικές διατάξεις ή διατάξεις διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις” κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ,
- ότι η εταιρία Α, η οποία είναι εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, διένειμε μερίσματα στη μητρική της εταιρία Β, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και στη συνέχεια τα μερίσματα μεταφέρθηκαν στη μητρική της εταιρίας Β εταιρία Γ, η οποία είναι εγκατεστημένη εκτός της Ένωσης [ή του ΕΟΧ] και η οποία με τη σειρά της τα μετέφερε στη μητρική της εταιρία Δ, επίσης εγκατεστημένη εκτός ΕΕ/ΕΟΧ,
- ότι δεν έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του πρώτου κράτους μέλους και του κράτους εγκαταστάσεως της εταιρίας Γ,
- ότι έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του πρώτου κράτους μέλους και του κράτους εγκαταστάσεως της εταιρίας Δ, και
- ότι κατ’ εφαρμογήν της νομοθεσίας του πρώτου κράτους, το κράτος αυτό δεν θα μπορούσε να απαιτήσει την παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των μερισμάτων που η εταιρία Α διένειμε στην εταιρία Δ αν η Δ ήταν η άμεση ιδιοκτήτρια της εταιρίας Α,

υφίσταται τότε κατάχρηση κατά την έννοια της οδηγίας με αποτέλεσμα η εταιρία Β να μην δύναται να καλυφθεί από την προστασία της οδηγίας αυτής;

- 6) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 2 της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (και/ή το άρθρο 56 ΕΚ), σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος φορολογεί ως προς τα μερίσματα τη μητρική εταιρία που είναι εγκατεστημένη στο άλλο κράτος μέλος, όταν το ίδιο κράτος μέλος θεωρεί ότι, σε παρόμοιες περιστάσεις, οι ημεδαπές μητρικές εταιρίες απαλλάσσονται από τον φόρο επί των εν λόγω μερισμάτων;
- 7) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση ως προς τα επίμαχα μερίσματα, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (και/ή το άρθρο 56 ΕΚ), σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει στην υπεύθυνη για την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εταιρία (στη θυγατρική) να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερήσεως σχετικά με την πληρωμή της παρακρατήσεως στην πηγή, και τούτο με επιτόκιο υψηλότερο από το επιτόκιο που το ίδιο κράτος μέλος εφαρμόζει για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος;
- 8) Αν στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α’, δοθεί καταφατική απάντηση και στο τρίτο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι δεν απόκειται στον εθνικό δικαστή να ορίσει την έννοια “δικαιούχος”, και αν επομένως, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή σχετικά με μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), οφείλει τότε το τελευταίο κράτος μέλος, βάσει της οδηγίας 90/435 ή του άρθρου 10 ΕΚ, να αναφέρει ποιον θεωρεί ότι είναι ο δικαιούχος;

- 9) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή σχετικά με μερίσματα που έλαβε από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία), αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (ή με το άρθρο 56 ΕΚ), χωριστά ή από κοινού, σε νομοθεσία βάσει της οποίας:
- το τελευταίο κράτος μέλος υποχρεώνει τη θυγατρική εταιρία να παρακρατήσει φόρο στην πηγή επί των μερισμάτων και την καθιστά υπεύθυνη έναντι του κράτους για τους μη παρακρατηθέντες φόρους στην πηγή, ενώ τέτοια υποχρέωση παρακρατήσεως δεν υπάρχει όταν η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος;
 - το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει τόκους υπερημερίας επί του οφειλόμενου φόρου που παρακρατείται στην πηγή;

Για την απάντηση στο ένατο ερώτημα, ζητείται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να λάβει υπόψη τις απαντήσεις στο έκτο και στο έβδομο ερώτημα.

10) Σε μια κατάσταση όπου:

- εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) πληροί την κατά την οδηγία 90/435/ΕΟΚ προϋπόθεση κατοχής (κατά τα έτη 2005 και 2006) τουλάχιστον του 20 % του μετοχικού κεφαλαίου εταιρίας που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρικής εταιρίας),
- η μητρική εταιρία δεν θεωρείται, συγκεκριμένα, ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τα μερίσματα που διανεμήθηκαν από τη θυγατρική εταιρία,
- ο/οι (άμεσος/οι ή έμμεσος/οι) μέτοχος/οι της μητρικής εταιρίας, που κατοικεί/ούν σε τρίτη χώρα, θεωρείται/ούνται ως ο/οι δικαιούχος/οι των επίμαχων μερισμάτων,
- ο/οι ανωτέρω (άμεσος/οι ή έμμεσος/οι) μέτοχος/οι πληροί/ούν επίσης την ανωτέρω προϋπόθεση σχετικά με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο,

αντιτίθεται το άρθρο 56 ΕΚ σε νομοθεσία βάσει της οποίας το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της θυγατρικής εταιρίας φορολογεί τα επίμαχα μερίσματα, όταν το ίδιο κράτος μέλος θεωρεί ότι απαλλάσσονται του φόρου επί των μερισμάτων αυτών οι ημεδαπές εταιρίες που πληρούν την κατά την οδηγία 90/435 προϋπόθεση σχετικά με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο, δηλαδή κατά τα φορολογικά έτη 2005 και 2006 κατείχαν τουλάχιστον το 20 % (15 % κατά τα έτη 2007 και 2008 και έπειτα 10 %) του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας που διένειμε το μέρισμα;»

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

- ⁶⁵ Λόγω της συνάφειας των δύο υποθέσεων των κυρίων δικών, οι οποίες αφορούν αμφότερες την ερμηνεία της οδηγίας 90/435 και των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες, οι υποθέσεις αυτές πρέπει να συνεκδικαστούν προς έκδοση κοινής αποφάσεως.
- ⁶⁶ Με έγγραφο της 2ας Μαρτίου 2017, η Δανική Κυβέρνηση ζήτησε, σύμφωνα με το άρθρο 16, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την εκδίκαση των υποθέσεων αυτών από το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου. Επιπλέον, λαμβανομένων υπόψη των ομοιοτήτων μεταξύ των υποθέσεων αυτών και των υποθέσεων C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της σημερινής αποφάσεως, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134), η Δανική Κυβέρνηση πρότεινε επίσης

να διεξαγάγει το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 77 του Κανονισμού Διαδικασίας, κοινή επ' ακροατηρίου συζήτηση για το σύνολο των υποθέσεων αυτών. Το Δικαστήριο δέχθηκε τα αιτήματα της Δανικής Κυβερνήσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 67 Τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο αφορούν τρία ζητήματα. Το πρώτο ζήτημα αφορά την ύπαρξη νομικής βάσεως παρέχουσας σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αρνείται, λόγω καταχρήσεως δικαιώματος, το δικαίωμα απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 5 της οδηγίας 90/435 σε εταιρία που διένειμε κέρδη σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, της οποίας είναι θυγατρική. Εφόσον υφίσταται μια τέτοια νομική βάση, το δεύτερο ζήτημα που τίθεται με τα ως άνω ερωτήματα αφορά τα στοιχεία που θεμελιώνουν ενδεχόμενη κατάχρηση δικαιώματος και τους σχετικούς τρόπους αποδείξεως αυτής. Τέλος, το τρίτο ζήτημα, που τίθεται με τα ερωτήματα τα οποία υποβάλλονται ομοίως σε περίπτωση που υφίσταται δυνατότητα ενός κράτους μέλους να αρνηθεί να χορηγήσει σε μια τέτοια εταιρία τα πλεονεκτήματα που συνεπάγεται η οδηγία 90/435, αφορά την ερμηνεία των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η δανική νομοθεσία παραβιάζει τις ελευθερίες αυτές.

Επί των πρώτων, των δευτέρων και των τρίτων ερωτημάτων καθώς και επί των τετάρτων ερωτημάτων, στοιχεία α' έως γ', στις υποθέσεις των κυρίων δικών

- 68 Με τα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα και με τα τέταρτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία α' έως γ', στις υποθέσεις των κυρίων δικών, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν, πρώτον, εάν η καταπολέμηση της απάτης ή των καταχρήσεων, την οποία επιτρέπει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, προϋποθέτει την ύπαρξη προβλεπόμενης στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνή σύμβαση διατάξεως κατά των καταχρήσεων κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά πόσον σύμβαση συνταχθείσα σύμφωνα με το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ και περιέχουσα την έννοια του «δικαιούχου» μπορεί να συνιστά προβλεπόμενη σε διεθνή σύμβαση διάταξη κατά των καταχρήσεων, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν η έννοια αυτή του «δικαιούχου» αποτελεί έννοια του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να νοείται όπως η έννοια του «δικαιούχου» του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 και εάν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη, για την ερμηνεία της διατάξεως αυτής, το άρθρο 10 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977. Ειδικότερα, ερωτά εάν μια διάταξη που περιέχει την έννοια του «δικαιούχου» μπορεί να θεωρηθεί νομική βάση για την καταπολέμηση της καταχρήσεως δικαιώματος.
- 69 Κατ' αρχάς, πρέπει να εξεταστούν τα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις των κυρίων δικών, με τα οποία το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν, για την αντιμετώπιση της καταχρήσεως δικαιώματος στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 90/435, ένα κράτος μέλος πρέπει να έχει θεσπίσει ειδική διάταξη του εθνικού δικαίου για τη μεταφορά της οδηγίας αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη ή αν μπορεί να παραπέμψει σε προβλεπόμενες στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνείς συμβάσεις αρχές ή διατάξεις κατά των καταχρήσεων.
- 70 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, υφίσταται στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης γενική αρχή του δικαίου κατά την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 68, της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 35, της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99).

- 71 Η τήρηση της γενικής αυτής αρχής του δικαίου επιβάλλεται στους πολίτες. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή της νομοθεσίας της Ένωσης δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει τις πράξεις που διενεργούνται με σκοπό τη δόλια ή καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 38, της 22ας Νοεμβρίου 2017, *Cussens κ.λπ.*, C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2018, *Επιτροπή κατά Βελγίου*, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99).
- 72 Ως εκ τούτου, προκύπτει από την αρχή αυτή ότι ένα κράτος μέλος οφείλει να αρνείται το ευεργέτημα των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, όταν αυτές δεν προβάλλονται προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί των εν λόγω διατάξεων, αλλά προκειμένου να αντληθεί όφελος από το δίκαιο της Ένωσης ενώ δεν πληρούνται παρά μόνον τυπικώς οι προϋποθέσεις για την παροχή του οφέλους αυτού.
- 73 Τούτο ισχύει, για παράδειγμα, όταν η εκτέλεση των τελωνειακών διατυπώσεων δεν εντάσσεται στο πλαίσιο φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών αλλά είναι καθαρά τυπική και αποσκοπεί μόνο στην καταχρηστική εκμετάλλευση του συστήματος χορηγήσεως εξισωτικών ποσών (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1981, *Schumacher κ.λπ.*, 250/80, EU:C:1981:246, σκέψη 16, καθώς και της 3ης Μαρτίου 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, σκέψη 21) ή επιστροφών κατά την εξαγωγή (πρβλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψη 59).
- 74 Επιπλέον, η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος εφαρμόζεται σε ποικίλους τομείς, όπως η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων (απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 1985, *Association des Centres distributeurs Leclerc και Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, σκέψη 27), η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1993, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, σκέψη 13), οι δημόσιες συμβάσεις υπηρεσιών (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Azienda sanitaria locale n. 5 «Sprezzino» κ.λπ.*, C-113/13, EU:C:2014:2440, σκέψη 62), η ελευθερία εγκαταστάσεως (απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 24), το δίκαιο των εταιριών (απόφαση της 23ης Μαρτίου 2000, *Διαμαντής*, C-373/97, EU:C:2000:150, σκέψη 33), η κοινωνική ασφάλιση (αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, σκέψη 24, της 6ης Φεβρουαρίου 2018, *Altun κ.λπ.*, C-359/16, EU:C:2018:63, σκέψη 48, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2018, *Επιτροπή κατά Βελγίου*, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99), οι μεταφορές (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, σκέψεις 19 έως 25), η κοινωνική πολιτική (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, σκέψεις 37 έως 41), τα περιοριστικά μέτρα (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, C-72/11, *Afrasiabi κ.λπ.*, EU:C:2011:874, σκέψη 62), ή ακόμη ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax κ.λπ.*, C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 74).
- 75 Όσον αφορά τον τομέα του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως επισημάνει ότι, μολονότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί εντούτοις γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης που εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του εάν τα δικαιώματα ή πλεονεκτήματα των οποίων γίνεται κατάχρηση θεμελιώνονται στις Συνθήκες, σε κανονισμό ή σε οδηγία (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, *Cussens κ.λπ.*, C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψεις 30 και 31).
- 76 Επομένως, η γενική αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών πρέπει να αντιτάσσεται σε όποιον επικαλείται ορισμένους κανόνες του δικαίου της Ένωσης που προβλέπουν κάποιο όφελος κατά τρόπο που δεν συνάδει με τους σκοπούς που επιδιώκουν οι κανόνες αυτοί. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή αυτή δύναται να αντιταχθεί σε υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να μην του αναγνωρισθεί, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου που να προβλέπουν τέτοια άρνηση (πρβλ. αποφάσεις της

18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 62, καθώς και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 33).

- 77 Μολονότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435 προβλέπει ότι η οδηγία αυτή δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 70 έως 72 της παρούσας αποφάσεως. Πράγματι, οι πράξεις οι οποίες κατά τους ισχυρισμούς της SKAT συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 42) και δεν είναι ενδεχομένως συμβατές προς τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία αυτή.
- 78 Συναφώς, όπως προκύπτει από την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/435, η οδηγία αυτή αποσκοπεί στη διευκόλυνση της συνενώσεως εταιριών σε επίπεδο Ένωσης με τη θέσπιση φορολογικών κανόνων ουδέτερων ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς.
- 79 Πλην όμως, το να επιτρέπεται η δημιουργία χρηματοοικονομικών διευθετήσεων με μοναδικό σκοπό την αποκόμιση φορολογικών πλεονεκτημάτων που απορρέουν από την εφαρμογή της οδηγίας 90/435 δεν συνάδει με τέτοιους σκοπούς και, αντιθέτως, θίγει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς νοθεύοντας τους όρους του ανταγωνισμού. Όπως επισήμανε, εν ολίγοις, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεων της στην υπόθεση C-116/16, τούτο ισχύει ακόμη και όταν οι επίμαχες πράξεις δεν επιδιώκουν αποκλειστικώς έναν τέτοιο σκοπό, το δε Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών εφαρμόζεται, σε φορολογικά ζητήματα, όταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό των επίμαχων πράξεων (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 45, καθώς και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 53).
- 80 Κατά τα λοιπά, δεν μπορεί να αντισταχθεί στην εφαρμογή της γενικής αρχής της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών το δικαίωμα των φορολογουμένων να επωφεληθούν από τον ανταγωνισμό στον οποίο επιδίδονται τα κράτη μέλη λόγω ελλιπούς εναρμονίσεως της φορολογίας εισοδήματος. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι σκοπός της οδηγίας 90/435 ήταν η εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας με τη θέσπιση φορολογικών κανόνων ουδέτερων από την άποψη του ανταγωνισμού και ότι η οδηγία αυτή δεν αποσκοπούσε στο να στερήσει από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης και των καταχρήσεων.
- 81 Μολονότι η αναζήτηση, από έναν φορολογούμενο, του ευνοϊκότερου για αυτόν φορολογικού καθεστώτος δεν μπορεί, αυτή καθεαυτήν, να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο απάτης ή καταχρήσεως (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 50, της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 84, καθώς και της 24ης Νοεμβρίου 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, σκέψη 60), γεγονός παραμένει ότι ένας τέτοιος φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα ή πλεονέκτημα που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης οσάκις η επίμαχη πράξη είναι αμιγώς επίπλαστη σε οικονομικό επίπεδο και αποσκοπεί στην αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 51, της 7ης Νοεμβρίου 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 61, καθώς και της 25ης Οκτωβρίου 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, σκέψεις 61 έως 63).

- 82 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνούνται την αναγνώριση των δικαιωμάτων που προβλέπει η οδηγία 90/435, εφόσον αυτά προβάλλονται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 83 Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών και της ανάγκης να τηρείται η αρχή αυτή στο πλαίσιο της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, η απουσία εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων κατά των καταχρήσεων δεν επηρεάζει την υποχρέωση των εθνικών αρχών να αρνούνται την αναγνώριση των δικαιωμάτων που προβλέπει η οδηγία 90/435, τα οποία προβάλλονται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 84 Οι καθών των κυρίων δικών επικαλούνται την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), η οποία αφορούσε το πλεονέκτημα φοροαπαλλαγής που προβλέπεται στην οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 1), για να υποστηρίξουν ότι, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει η οδηγία αυτή μόνον εάν η εθνική νομοθεσία περιλαμβάνει συναφώς διακριτή και ειδική νομική βάση.
- 85 Εντούτοις, η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 86 Ασφαλώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε, στη σκέψη 42 της αποφάσεως της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ότι η αρχή της ασφαλείας δικαίου απαγορεύει να δημιουργούν οι οδηγίες, αφ' εαυτών, υποχρεώσεις σε ιδιώτες και, επομένως, οι οδηγίες δεν μπορούν να προβάλλονται, αυτές καθεαυτές, από το κράτος μέλος έναντι των ιδιωτών.
- 87 Το Δικαστήριο υπενθύμισε επίσης ότι μια τέτοια διαπίστωση δεν θίγει την απαίτηση βάσει της οποίας όλες οι αρχές των κρατών μελών, όταν εφαρμόζουν το εθνικό δίκαιο, οφείλουν να το ερμηνεύουν στο μέτρο του δυνατού υπό το φως του κειμένου και του σκοπού των οδηγιών, ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που αυτές επιδιώκουν, οι δε εν λόγω αρχές δύνανται, συνεπώς, να αντιτάξουν στους ιδιώτες μια σύμφωνη ερμηνεία του εθνικού δικαίου (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 88 Βάσει αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων, το Δικαστήριο κάλεσε το αιτούν δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον υφίστατο, στο δανικό δίκαιο, διάταξη ή γενική αρχή που να απαγορεύει την κατάχρηση δικαιώματος ή άλλες διατάξεις σχετικά με τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, οι οποίες θα μπορούσαν να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο με τη διάταξη της οδηγίας 90/434, δυνάμει της οποίας, κατ' ουσίαν, ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στην οδηγία αυτή, εάν υφίσταται πράξη που κατατείνει ουσιωδώς στην τέλεση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, εν συνεχεία δε κάλεσε το αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει, αναλόγως της περιπτώσεως, κατά πόσον στην υπόθεση της κύριας δίκης πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εσωτερικών αυτών διατάξεων (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψεις 46 και 47).
- 89 Ωστόσο, ακόμη και αν αποδεικνυόταν, στις υποθέσεις των κυρίων δικών, ότι το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει διατάξεις δυνάμενες να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο προς το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435, δεν μπορεί να συναχθεί εξ αυτού, ανεξαρτήτως του τι αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ότι οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια κωλύονται να αρνηθούν να παράσχουν το πλεονέκτημα που αντλείται από το προβλεπόμενο στο άρθρο 5 της οδηγίας αυτής δικαίωμα απαλλαγής, σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως δικαιώματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 54).

- 90 Πράγματι, άρνηση αντιτασσόμενη σε φορολογούμενο λόγω τέτοιων περιστάσεων δεν εμπίπτει στην περίπτωση που αναφέρεται στη σκέψη 86 της παρούσας αποφάσεως, καθόσον είναι σύμφωνη προς τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης ότι κανείς δεν μπορεί να επικαλείται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 55 και 56 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 91 Ως εκ τούτου, στο μέτρο που, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως, συνιστώντα κατάχρηση ή απάτη πραγματικά περιστατικά δεν είναι δυνατό να θεμελιώσουν δικαίωμα προβλεπόμενο από την έννομη τάξη της Ένωσης, η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει οδηγίας, όπως η οδηγία 90/435, δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρεώσεως στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθεί το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα, οι οποίες προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία όσον αφορά το δικαίωμα αυτό, πληρούνται μόνον τυπικώς (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 57 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 92 Υπό τέτοιες συνθήκες, τα κράτη μέλη οφείλουν, ως εκ τούτου, να αρνούνται να παράσχουν το πλεονέκτημα που απορρέει από την οδηγία 90/435, σύμφωνα με τη γενική αρχή απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών κατά την οποία το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να καλύπτει τις καταχρηστικές πρακτικές οικονομικών φορέων (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 93 Λαμβανομένης υπόψη της διαπιστώσεως που περιέχεται στη σκέψη 72 της παρούσας αποφάσεως, παρέλκει η απάντηση στα δεύτερα ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο, τα οποία αφορούν κατ' ουσίαν το ζήτημα κατά πόσον η διάταξη μιας διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας η οποία αναφέρεται στην έννοια του «δικαιούχου» μπορεί να συνιστά νομική βάση για την καταπολέμηση των δολίων και καταχρηστικών πρακτικών στο πλαίσιο της οδηγίας 90/435.
- 94 Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει επίσης η απάντηση στα τρίτα ερωτήματα καθώς και στα τέταρτα ερωτήματα, στοιχεία α' έως γ', σχετικά με την ερμηνεία της ίδιας αυτής έννοιας του «δικαιούχου», δεδομένου ότι τα ερωτήματα αυτά υποβλήθηκαν μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στα δεύτερα ερωτήματα.
- 95 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα πρώτα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης κατά την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το πλεονέκτημα της προβλεπόμενης στο άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των κερδών που διανέμονται από θυγατρική στη μητρική της εταιρία, πρέπει, σε περίπτωση δόλιας ή καταχρηστικής πρακτικής, να μη χορηγείται σε φορολογούμενο από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων που να προβλέπουν τέτοια άρνηση.

Επί των τετάρτων ερωτημάτων, στοιχεία δ' και ε', καθώς και επί των πέμπτων και των όγδων ερωτημάτων στις υποθέσεις των κυρίων δικών

- 96 Με τα τέταρτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία δ' και ε', καθώς και με τα πέμπτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις των κυρίων δικών, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, ποια είναι τα στοιχεία που στοιχειοθετούν κατάχρηση δικαιώματος και πώς τα στοιχεία αυτά μπορούν να αποδειχθούν. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ιδίως, κατά πόσον μια εταιρία μπορεί να θεωρηθεί ότι πράγματι εισέπραξε μερίσματα από τη θυγατρική της όταν υπέχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να καταβάλει τα μερίσματα αυτά σε τρίτο, ή όταν από τα πραγματικά περιστατικά

προκύπτει ότι, «κατ' ουσίαν», η εταιρία αυτή, χωρίς να υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν διαθέτει δικαίωμα «χρήσεως και απολαύσεως των μερισμάτων» κατά την έννοια των σχολίων που εγκρίθηκαν το 2014 για το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977. Διερωτάται επίσης εάν μπορεί να υφίσταται κατάχρηση δικαιώματος, όταν τα μερίσματα που μεταφέρονται από εταιρίες οχήματα έχουν εν τέλει ως δικαιούχο εταιρία εδρεύουσα σε τρίτο κράτος με το οποίο το οικείο κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση. Με τα όγδοα ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά περαιτέρω, κατ' ουσίαν, εάν κράτος μέλος το οποίο αρνείται να αναγνωρίσει σε εταιρία άλλου κράτους μέλους την ιδιότητα του δικαιούχου των μερισμάτων οφείλει να προσδιορίσει την εταιρία την οποία θεωρεί, κατά περίπτωση, δικαιούχο.

Επί των στοιχείων που συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος και των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων

- 97 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, απαιτείται αφενός μεν η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπει η νομοθεσία της Ένωσης, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη νομοθεσία αυτή σκοπός, αφετέρου δε η ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερομένου να αποκομίσει όφελος από τη νομοθεσία της Ένωσης δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες προκειμένου να αντλήσει το όφελος αυτό (αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψεις 52 και 53, καθώς και της 12ης Μαρτίου 2014, *Ο. και Β.*, C-456/12, EU:C:2014:135, σκέψη 58).
- 98 Η εξέταση, επομένως, ενός συνόλου πραγματικών περιστατικών καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί εάν συντρέχουν οι περιστάσεις που συνιστούν καταχρηστική πρακτική και ιδίως εάν οικονομικοί φορείς έχουν πραγματοποιήσει αμιγώς τυπικές ή τεχνητές συναλλαγές στερούμενες κάθε οικονομικής και εμπορικής δικαιολογήσεως, με πρωταρχικό σκοπό να αποκομίσουν αδικαιολόγητο πλεονέκτημα (πρβλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 47 έως 49, της 13ης Μαρτίου 2014, *SICES κ.λπ.*, C-155/13, EU:C:2014:145, σκέψη 33, καθώς και της 14ης Απριλίου 2016, *Cervati και Malvi*, C-131/14, EU:C:2016:255, σκέψη 47).
- 99 Δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης. Εντούτοις, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί, εφόσον είναι αναγκαίο, να παράσχει ενδείξεις στο εθνικό δικαστήριο για να το καθοδηγήσει κατά την εκτίμηση των συγκεκριμένων υποθέσεων των οποίων επιλαμβάνεται. Στις υποθέσεις των κυρίων δικών, ακόμη και αν από ορισμένες από τις ενδείξεις αυτές θα μπορούσε να συναχθεί ότι υφίσταται κατάχρηση δικαιώματος, εναπόκειται ωστόσο στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει εάν οι ενδείξεις αυτές είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες και αν οι καθόν των κυρίων δικών είχαν τη δυνατότητα ανταποδείξεως.
- 100 Μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί τεχνητή διευθέτηση ένας όμιλος εταιριών που δεν έχει δημιουργηθεί για λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα, έχει αμιγώς τυπική διάρθρωση και του οποίου κύριος σκοπός ή ένας εκ των κύριων σκοπών είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς το αντικείμενο ή τον σκοπό του εφαρμοστέου φορολογικού δικαίου. Τέτοια περίπτωση συντρέχει ιδίως όταν, μέσω ενδιάμεσης οντότητας-οχήματος που παρεμβάλλεται στη διάρθρωση του ομίλου μεταξύ της εταιρίας που καταβάλλει μερίσματα και της εταιρίας του ομίλου που είναι ο δικαιούχος αυτών, αποφεύγεται η καταβολή φόρων επί των μερισμάτων.
- 101 Ως εκ τούτου, συνιστά ένδειξη περί υπάρξεως διευθετήσεως που αποσκοπεί στην αδικαιολόγητη παροχή του πλεονεκτήματος της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 5 της οδηγίας 90/435 το γεγονός ότι τα εν λόγω μερίσματα καταβάλλονται περαιτέρω, στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολό τους και εντός σύντομου χρονικού διαστήματος μετά την είσπραξή τους, από την εταιρία που τα εισέπραξε σε οντότητες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας 90/435, είτε διότι δεν είναι εγκατεστημένες σε κανένα κράτος μέλος είτε επειδή δεν έχουν συσταθεί υπό μία εκ των μορφών που

αναφέρονται στην εν λόγω οδηγία, είτε επειδή δεν υπόκεινται σε έναν από τους φόρους που απαριθμούνται στο άρθρο 2, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, είτε διότι δεν έχουν την ιδιότητα της «μητρικής εταιρίας» και δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 της ίδιας οδηγίας.

- 102 Ειδικότερα, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της οδηγίας 90/345 οντότητες που έχουν τη φορολογική τους έδρα εκτός της Ένωσης, όπως κατά τα φαινόμενα οι επίμαχες εταιρίες στην υπόθεση C-117/16 ή οι επίμαχες εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων στην υπόθεση C-116/16. Στις υποθέσεις αυτές, εάν τα μερίσματα είχαν καταβληθεί από την οφειλέτρια δανική εταιρία απευθείας στις οντότητες που, κατά το Υπουργείο Οικονομικών, ήταν οι δικαιούχοι τους, το Βασίλειο της Δανίας θα μπορούσε να εισπράξει τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο.
- 103 Ομοίως, ο τεχνητός χαρακτήρας μιας διευθετήσεως μπορεί να ενισχύεται από το γεγονός ότι ο οικείος όμιλος εταιριών είναι διαρθρωμένος κατά τρόπον ώστε η εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα που κατέβαλε η οφειλέτρια εταιρία να πρέπει με τη σειρά της να καταβάλλει περαιτέρω τα μερίσματα αυτά σε μια τρίτη εταιρία που δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας 90/435, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι δεν αποκομίζει παρά ασήμαντο φορολογητέο κέρδος όταν ενεργεί ως εταιρία-όχημα, προκειμένου να καταστήσει δυνατή την εκροή κεφαλαίων από την οφειλέτρια εταιρία προς την οντότητα που είναι ο δικαιούχος των καταβληθέντων ποσών.
- 104 Το γεγονός ότι μια εταιρία ενεργεί ως εταιρία-όχημα μπορεί να αποδειχθεί όταν η εταιρία αυτή έχει ως μοναδική δραστηριότητα την είσπραξη των μερισμάτων και τη μεταφορά τους στον δικαιούχο ή σε άλλες εταιρίες-οχήματα. Η απουσία πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας πρέπει, συναφώς, υπό το πρίσμα των ιδιαιτεροτήτων που χαρακτηρίζουν την επίμαχη οικονομική δραστηριότητα, να συναχθεί κατόπιν αναλύσεως όλων των κρίσιμων στοιχείων που αφορούν, μεταξύ άλλων, τη διαχείριση της εταιρίας, τον ισολογισμό της, τη διάρθρωση των δαπανών της και τα έξοδα στα οποία πράγματι υποβλήθηκε, το προσωπικό που απασχολεί, καθώς και τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που διαθέτει.
- 105 Ενδέχεται να αποτελούν ομοίως ενδείξεις για την ύπαρξη τεχνητής διευθετήσεως οι διάφορες συμβάσεις που υφίστανται μεταξύ των εταιριών που εμπλέκονται στις επίμαχες χρηματοοικονομικές συναλλαγές, εκ των οποίων προκύπτουν ενδοομιλικές εκροές κεφαλαίων, οι αναλυτικοί τρόποι χρηματοδοτήσεως των συναλλαγών, η εκτίμηση των ιδίων κεφαλαίων των ενδιάμεσων εταιριών, καθώς και η έλλειψη εξουσίας των εταιριών-οχημάτων να προβαίνουν σε οικονομική διάθεση των εισπραχθέντων μερισμάτων. Συναφώς, ενδέχεται να αποτελούν τέτοιες ενδείξεις όχι μόνον η συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση της μητρικής εταιρίας που εισπράττει τα μερίσματα να τα καταβάλει περαιτέρω σε τρίτον, αλλά και το γεγονός ότι, «κατ' ουσίαν», όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, η εταιρία αυτή, μολονότι δεν υπέχει τέτοια συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση, δεν διαθέτει δικαίωμα χρήσεως και απολαύσεως των μερισμάτων αυτών.
- 106 Εξάλλου, τέτοιες ενδείξεις μπορούν να ενισχύονται από τη σύμπτωση ή τη χρονική εγγύτητα μεταξύ, αφενός, της έναρξης ισχύος νέων σημαντικών φορολογικών νομοθετικών ρυθμίσεων, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών δανική νομοθεσία ή η νομοθεσία των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής που αναφέρεται στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως και, αφετέρου, της εκτελέσεως πολύπλοκων χρηματοοικονομικών πράξεων και της παροχής δανείων εντός του ίδιου ομίλου.
- 107 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης, κατ' ουσίαν, εάν μπορεί να υφίσταται κατάχρηση δικαιώματος όταν τα μερίσματα που μεταφέρονται από εταιρίες-οχήματα έχουν ως τελικό δικαιούχο εταιρία που εδρεύει σε τρίτο κράτος με το οποίο το κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή έχει συνάψει φορολογική σύμβαση, δυνάμει της οποίας δεν θα γινόταν παρακράτηση επί των μερισμάτων σε περίπτωση που αυτά είχαν καταβληθεί απευθείας στην εταιρία που εδρεύει σε αυτό το τρίτο κράτος.

- 108 Συναφώς, κατά την εξέταση της διαρθρώσεως του ομίλου, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ορισμένοι δικαιούχοι των μερισμάτων που καταβάλλονται από την εταιρία-όχημα έχουν τη φορολογική τους έδρα σε τρίτο κράτος που έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με το κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ύπαρξη μιας τέτοιας συμβάσεως δεν μπορεί αφ' εαυτής να αποκλείσει κατάχρηση δικαιώματος. Ως εκ τούτου, μια σύμβαση αυτού του τύπου δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, που θεμελιώνεται δεόντως βάσει ενός συνόλου πραγματικών περιστατικών που αποδεικνύουν ότι οικονομικοί φορείς προέβησαν σε αμιγώς τυπικές ή τεχνητές πράξεις στερούμενες κάθε οικονομικής και εμπορικής δικαιολογήσεως, με πρωταρχικό σκοπό να επωφεληθούν, ως μη έδει, από την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στην πηγή που προβλέπει το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435.
- 109 Επιπροσθέτως, ενώ η φορολόγηση πρέπει να αντιστοιχεί σε μια οικονομική πραγματικότητα, η ύπαρξη συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας δεν είναι καθεαυτή ικανή να αποδείξει το υποστατό μιας καταβολής σε δικαιούχους που κατοικούν στο τρίτο κράτος με το οποίο συνήφθη η συμφωνία αυτή. Εάν η εταιρία που οφείλει να καταβάλει τα μερίσματα επιθυμεί να ωφεληθεί των πλεονεκτημάτων μιας τέτοιας συμβάσεως, έχει τη δυνατότητα να καταβάλει τα μερίσματα αυτά απευθείας στις οντότητες που έχουν τη φορολογική τους έδρα σε κράτος που έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με το κράτος της παρακρατήσεως στην πηγή.
- 110 Δεν μπορεί όμως ούτε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο, σε περίπτωση που τα μερίσματα θα απαλλάσσονταν αν καταβάλλονταν απευθείας στην εταιρία που εδρεύει σε τρίτο κράτος, ο σκοπός της διαρθρώσεως του ομίλου να μην σχετίζεται με οιαδήποτε κατάχρηση δικαιώματος. Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θα μπορούσε να προσαφθεί στον όμιλο ότι επέλεξε μια τέτοια διάρθρωση αντί της απευθείας καταβολής των μερισμάτων στην εν λόγω εταιρία.
- 111 Επιπλέον, όταν ο δικαιούχος των μερισμάτων έχει τη φορολογική κατοικία του σε τρίτο κράτος, η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 5 της οδηγίας 90/435 ουδόλως εξαρτάται από τη διαπίστωση απάτης ή καταχρήσεως δικαιώματος.
- 112 Πράγματι, σκοπός της οδηγίας αυτής, όπως προκύπτει ιδίως από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, είναι να εξαλείψει, με τη θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενή μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και να διευκολύνει επομένως τη συνένωση εταιριών σε επίπεδο Ένωσης (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, *Wereldhave Belgium* κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 25 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Όπως υπογραμμίστηκε στη σκέψη 78 της παρούσας αποφάσεως, η εν λόγω οδηγία αποσκοπεί ειδικότερα στο να εξασφαλίσει την ουδετερότητα, σε επίπεδο φορολογίας, της διανομής κερδών από μια εγκατεστημένη σε κράτος μέλος θυγατρική εταιρία στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική της εταιρία, καθόσον από το άρθρο της 1 προκύπτει ότι αφορά μόνον τα διανεμόμενα κέρδη που εισπράττονται από εταιρίες ενός κράτους μέλους και προέρχονται από τις θυγατρικές εταιρίες τους που έχουν την έδρα τους εντός άλλων κρατών μελών (πρβλ. διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, *KBC Bank και Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 62 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 113 Οι μηχανισμοί της οδηγίας 90/435, και ειδικότερα το άρθρο της 5, έχουν σχεδιαστεί συνεπώς για περιπτώσεις στις οποίες, χωρίς την εφαρμογή τους, η άσκηση από τα κράτη μέλη της φορολογικής τους εξουσίας θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να φορολογούνται διπλά τα κέρδη τα οποία διανέμει η θυγατρική εταιρία στη μητρική της εταιρία (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, *Wereldhave Belgium* κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 39). Τέτοιοι μηχανισμοί δεν μπορούν αντιθέτως να εφαρμοστούν όταν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι εταιρία που έχει τη φορολογική της έδρα εκτός της Ένωσης, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, υπάρχει ο κίνδυνος η απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των εν λόγω μερισμάτων στο κράτος μέλος από το οποίο αυτά καταβάλλονται να καταλήξει στη μη αποτελεσματική φορολόγηση των μερισμάτων αυτών στην Ένωση.

114 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων αυτών, στα τέταρτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία δ' και ε', στις υποθέσεις των κυρίων δικών πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, απαιτείται, αφενός, η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπει η ρύθμιση της Ένωσης, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός και, αφετέρου, η ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερομένου να αποκομίσει όφελος από τη ρύθμιση της Ένωσης δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες προκειμένου να αντλήσει το όφελος αυτό. Η συνδρομή ορισμένων ενδείξεων μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες. Μπορούν να αποτελούν τέτοιες ενδείξεις, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη εταιριών-οχημάτων που δεν δικαιολογείται από οικονομική σκοπιά καθώς και ο αμιγώς τυπικός χαρακτήρας της διαρθρώσεως του ομίλου εταιριών, των χρηματοοικονομικών διευθετήσεων και των δανείων.

Επί του βάρους αποδείξεως όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος

115 Διαπιστώνεται ότι η οδηγία 90/435 δεν περιέχει διατάξεις σχετικά με το βάρος αποδείξεως περί της υπέρξεως καταχρήσεως δικαιώματος.

116 Εντούτοις, όπως υποστηρίζουν η Δανική και η Γερμανική Κυβέρνηση, εναπόκειται κατ' αρχήν στις εταιρίες που ζητούν να τύχουν της προβλεπόμενης στο άρθρο 5 της οδηγίας 90/435 απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων να αποδείξουν ότι πληρούν τις αντικειμενικές προϋποθέσεις που ορίζει η οδηγία αυτή. Συγκεκριμένα, τίποτα δεν εμποδίζει τις αρμόδιες φορολογικές αρχές να απαιτούν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που αυτές κρίνουν αναγκαίες για τον συγκεκριμένο προσδιορισμό των οικείων φόρων και φορολογικών επιβαρύνσεων και, ενδεχομένως, να αρνούνται να χορηγήσουν τη ζητηθείσα απαλλαγή εάν οι αποδείξεις αυτές δεν προσκομισθούν (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 51 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

117 Αντιθέτως, σε περίπτωση που φορολογική αρχή του κράτους μέλους της παρακρατήσεως στην πηγή προτίθεται, για λόγο που αφορά την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, να αρνηθεί σε εταιρία που έχει καταβάλει μερίσματα σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435, σε αυτήν εναπόκειται να αποδείξει την ύπαρξη στοιχείων που συνιστούν μια τέτοια καταχρηστική πρακτική, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κρίσιμα στοιχεία, ιδίως δε το γεγονός ότι η εταιρία στην οποία καταβλήθηκαν τα μερίσματα δεν είναι ο δικαιούχος τους.

118 Συναφώς, η αρχή αυτή δεν οφείλει να προσδιορίσει τους δικαιούχους των μερισμάτων αυτών αλλά να αποδείξει ότι ο φερόμενος δικαιούχος είναι εταιρία- όχημα μέσω της οποίας τελείται κατάχρηση δικαιώματος. Πράγματι, ένας τέτοιος προσδιορισμός μπορεί να αποδειχθεί αδύνατος, ιδίως διότι είναι άγνωστοι οι πιθανοί δικαιούχοι. Η εθνική φορολογική αρχή δεν διαθέτει κατ' ανάγκην στοιχεία που της παρέχουν τη δυνατότητα προσδιορισμού των δικαιούχων αυτών, λαμβανομένων υπόψη της πολυπλοκότητας ορισμένων χρηματοοικονομικών διευθετήσεων και του ενδεχομένου να είναι εγκατεστημένες εκτός της Ένωσης οι ενδιαμέσες εταιρίες που εμπλέκονται στις διευθετήσεις. Δεν είναι όμως δυνατόν η αρχή αυτή να βαρύνεται με απόδειξη για την οποία θα της ήταν αδύνατον να προσκομίσει στοιχεία.

119 Εξάλλου, ακόμη και αν οι πιθανοί δικαιούχοι είναι γνωστοί, δεν αποδεικνύεται κατ' ανάγκην ποιοι εξ αυτών είναι ή θα είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, στην υπόθεση C-117/16, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, ναι μεν η Υ Cyprus έχει ως μητρική εταιρία την Υ Bermuda, που εδρεύει στις Βερμούδες, αλλά με τη σειρά της η Υ Bermuda έχει ως μητρική εταιρία την Υ USA, εδρεύουσα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Πάντως, σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο θα έκρινε ότι η Υ Cyprus δεν είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, οι φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια του κράτους μέλους προελεύσεως των μερισμάτων θα αδυνατούσαν, κατά πάσα

πιθανότητα, να προσδιορίσουν ποια από τις δύο αυτές μητρικές εταιρίες είναι ή θα είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών. Ειδικότερα, η απόδοση των εν λόγω μερισμάτων θα μπορούσε να είχε αποφασιστεί κατόπιν των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής σχετικά με την εταιρία όχημα.

- 120 Κατά συνέπεια, στα όγδοα ερωτήματα στις υποθέσεις των κυρίων δικών πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι εθνική αρχή δεν υποχρεούται να προσδιορίσει την οντότητα ή τις οντότητες που θεωρεί ότι είναι οι δικαιούχοι των μερισμάτων, προκειμένου να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε μια εταιρία την ιδιότητα του δικαιούχου των μερισμάτων αυτών ή προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος.

Επί των έκτων, των εβδομών, των ενάτων και των δεκάτων ερωτημάτων στις υποθέσεις των κυρίων δικών

- 121 Με τα έκτα, τα έβδομα, τα ένατα και τα δέκατα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις των κυρίων δικών, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν, στην περίπτωση που το προβλεπόμενο στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 καθεστώς απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν εφαρμόζεται, τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ ή το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάφορες πτυχές της νομοθεσίας του πρώτου κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, σχετικά με τη φορολόγηση των μερισμάτων αυτών.
- 122 Συναφώς, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι τα ερωτήματα αυτά βασίζονται στην παραδοχή ότι η μη εφαρμογή αυτού του καθεστώτος απαλλαγής απορρέει από τη διαπίστωση περί υπέρξεως απάτης ή καταχρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435. Πλην όμως, στην περίπτωση αυτή, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος δεν δύναται, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως, να επικαλεστεί τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη ΛΕΕ προκειμένου να αμφισβητήσει την εθνική ρύθμιση που διέπει τη φορολόγηση των μερισμάτων που καταβάλλονται σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.
- 123 Συνεπώς, στα έκτα, στα έβδομα, στα ένατα και στα δέκατα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις των κυρίων δικών πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε περίπτωση που το προβλεπόμενο στην οδηγία 90/435 καθεστώς απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν εφαρμόζεται λόγω της διαπιστώσεως απάτης ή καταχρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας, η εφαρμογή των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη ΛΕΕ δεν μπορεί να προβληθεί προκειμένου να αμφισβητηθεί η νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους που διέπει τη φορολόγηση των μερισμάτων αυτών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 124 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κυρίων δικών τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

- 1) Συνεκδικάζει τις υποθέσεις C-116/16 και C-117/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως.
- 2) Η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης κατά την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το πλεονέκτημα της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των κερδών που διανέμονται από θυγατρική στη μητρική της εταιρία, η οποία απαλλαγή προβλέπεται στο άρθρο 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, πρέπει, σε περίπτωση δόλιας ή καταχρηστικής πρακτικής, να μη χορηγείται σε φορολογούμενο από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων που να προβλέπουν τέτοια άρνηση.
- 3) Προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται, αφενός, η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπει η ρύθμιση της Ένωσης, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός και, αφετέρου, η ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερομένου να αποκομίσει όφελος από τη ρύθμιση της Ένωσης δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες προκειμένου να αντλήσει το όφελος αυτό. Η συνδρομή ορισμένων ενδείξεων μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες. Μπορούν να αποτελούν τέτοιες ενδείξεις, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη εταιριών-οχημάτων που δεν δικαιολογείται από οικονομική σκοπιά καθώς και ο αμιγώς τυπικός χαρακτήρας της διαρθρώσεως του ομίλου εταιριών, των χρηματοοικονομικών διευθετήσεων και των δανείων.
- 4) Εθνική αρχή δεν υποχρεούται να προσδιορίσει την οντότητα ή τις οντότητες που θεωρεί ότι είναι οι δικαιούχοι των μερισμάτων, προκειμένου να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε μια εταιρία την ιδιότητα του δικαιούχου των μερισμάτων αυτών ή προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος.
- 5) Σε περίπτωση που το προβλεπόμενο στην οδηγία 90/435, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123, καθεστώς απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν εφαρμόζεται λόγω της διαπιστώσεως απάτης ή καταχρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας, η εφαρμογή των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη ΛΕΕ δεν μπορεί να προβληθεί προκειμένου να αμφισβητηθεί η νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους που διέπει τη φορολόγηση των μερισμάτων αυτών.

(υπογραφές)

i — Στις σκέψεις 98 και 141 της παρούσας αποφάσεως επήλθε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την ανάρτηση της αποφάσεως στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.