Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 17ης Μαΐου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Οδηγία 2011/96/ΕΕ — Αποφυγή της διπλής φορολογίας — Συμπληρωματική του φόρου εταιριών εισφορά 3 %»

Στην υπόθεση C-365/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιουλίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, πρώην GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA

κατά

Ministre des Finances et des Comptes publics,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE και Zodiac Aerospace SA, εκπροσωπούμενες από τους G. Blanluet, N. de Boynes και S. Austry, avocats,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas και την S. Ghiandoni,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Pochet και M. Jacobs,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Gossement και τον W. Roels,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/86/ΕΕ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 2014 (ΕΕ 2014, L 219, σ. 40) (στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Association française des entreprises privées (AFEP) καθώς και 17 εταιριών (στο εξής: AFEP κ.λπ.) και, αφετέρου, του ministre des Finances et des Comptes publics (Υπουργού Οικονομικών και Δημόσιου Λογιστικού, Γαλλία) με αντικείμενο προσφυγή για την ακύρωση διοικητικής εγκυκλίου σχετικά με τη

συμπληρωματική του φόρου εταιριών εισφορά την οποία οφείλει ημεδαπή μητρική εταιρία επ' ευκαιρία της διανομής κερδών, συμπεριλαμβανομένων των κερδών που καταβάλλονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές της.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, ο σκοπός της οδηγίας είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές τους εταιρίες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρίας.

4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 7 και 9 της εν λόγω οδηγίας έχουν ως εξής:

«(7) Όταν μια μητρική εταιρεία, ως εταίρος της θυγατρικής της, λαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας πρέπει: ή να μην φορολογήσει τα κέρδη αυτά, ή να τα φορολογήσει, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία να εκπέσει, από το ποσό του οφειλόμενου φόρου της, το τμήμα του εταιρικού φόρου που κατέβαλε η θυγατρική εταιρεία το οποίο αναλογεί στα κέρδη αυτά.

[…]

(9) Η καταβολή διανεμόμενων κερδών προς, και η είσπραξη από, μια μόνιμη εγκατάσταση μιας μητρικής εταιρείας, θα πρέπει να συνεπάγεται την ίδια μεταχείριση όπως αυτή που εφαρμόζεται μεταξύ μιας θυγατρικής και της μητρικής της. Αυτό θα πρέπει να ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία μια μητρική εταιρεία και η θυγατρική της βρίσκονται στο ίδια κράτος μέλος και η μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος. Από την άλλη πλευρά, φαίνεται ότι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η μόνιμη εγκατάσταση και η θυγατρική βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος μπορούν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των αρχών της Συνθήκης, να αντιμετωπίζονται βάσει του εθνικού δικαίου του συγκεκριμένου κράτους μέλους.»

5 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 3, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Όταν η μητρική εταιρεία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρείας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της:

α) δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και φορολογούν τα ίδια κέρδη στον βαθμό που εκπίπτουν από τη θυγατρική· ή

β) είτε φορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρεία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική, υπό την προϋπόθεση ότι, σε κάθε επίπεδο, η εταιρεία και η χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική της εμπίπτουν στους ορισμούς του άρθρου 2 και πληρούν τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 3, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος οφειλόμενου φόρου.

[…]

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας.

Εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία.»

6 Το άρθρο 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ορίζει τα εξής:

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

Το γαλλικό δίκαιο

7 Από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των κερδών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, η Γαλλική Δημοκρατία επέλεξε ένα σύστημα απαλλαγής των κερδών, με εξαίρεση τη φορολόγηση ενός τμήματος των εξόδων και λοιπών επιβαρύνσεων, το οποίο έχει οριστεί κατ' αποκοπήν σε 5 %, που καλύπτει τα έξοδα και λοιπές επιβαρύνσεις που αναλογούν στη μητρική εταιρία και απορρέουν από τη συμμετοχή της στη θυγατρική που διένειμε τα κέρδη αυτά. Ως εκ τούτου, τα εν λόγω κέρδη απαλλάσσονται σε ποσοστό 95 %.

8 Το άρθρο 235 ter ZCA του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: ΓΦΚ) ορίζει τα εξής:

«I. Οι γαλλικές ή αλλοδαπές εταιρίες ή οργανισμοί που υπόκεινται στον φόρο εταιριών στη Γαλλία, με εξαίρεση τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων που αναφέρονται στο σημείο II του άρθρου L. 214-1 του code monétaire et financier [χρηματοοικονομικού και νομισματικού κώδικα] καθώς και εκείνους που ανταποκρίνονται στον ορισμό των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων ο οποίος περιλαμβάνεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΕ) 651/2014 της Επιτροπής, της 17ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης, υπόκεινται σε συμπληρωματική του φόρου αυτού εισφορά αναλόγως των κερδών που διανέμουν κατά την έννοια των άρθρων 109 έως 117 του παρόντος κώδικα.

Η εισφορά ισούται με το 3 % των διανεμόμενων κερδών […]

[…]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Οι AFEP κ.λπ. άσκησαν ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία) προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της διοικητικής εγκυκλίου, ειδικότερα της παραγράφου 70 της εγκυκλίου BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* της 2ας Μαρτίου 2016), σχετικά με τη συμπληρωματική του φόρου εταιριών εισφορά αναλόγως των διανεμομένων κερδών (στο εξής: συμπληρωματική εισφορά) που προβλέπεται από το άρθρο 235 ter ZCA του ΓΦΚ.

10 Προς στήριξη της προσφυγής, οι AFEP κ.λπ. έθεσαν ένα προκριματικό ζήτημα συνταγματικότητας δυνάμει του άρθρου 61-1 του Συντάγματος. Υποστηρίζουν, επίσης, ότι η συμπληρωματική εισφορά είναι αντίθετη προς το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και, επικουρικώς, προς το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας.

11 Ο ministre des Finances et des Comptes publics (Υπουργός Οικονομικών και Δημόσιου Λογιστικού) υποστηρίζει ότι οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλαν οι AFEP κ.λπ. είναι αβάσιμοι.

12 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η απόφασή του περί παραπομπής του προκριματικού ζητήματος συνταγματικότητας στο Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο, Γαλλία) εξαρτάται από την ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Αφενός, διευκρινίζει ότι στη συμπληρωματική του φόρου εταιριών εισφορά υπόκεινται οι εταιρίες ή οι οργανισμοί που έχουν εισπράξει τα προϊόντα των συμμετοχών των θυγατρικών τους, όταν προβαίνουν σε αναδιανομή των προϊόντων αυτών. Επιπροσθέτως, οι κανόνες εισπράξεως και διεκδικήσεως που εφαρμόζονται στη συμπληρωματική εισφορά είναι οι ίδιοι με τους προβλεπόμενους για τον φόρο εταιριών.

13 Αντιθέτως, το γενεσιουργό γεγονός της εν λόγω συμπληρωματικής εισφοράς διαφέρει από εκείνο του φόρου εταιριών, καθόσον η εισφορά δεν επιβάλλεται κατά την είσπραξη των μερισμάτων, αλλά κατά τον χρόνο της αναδιανομής τους από την εταιρία που τα έλαβε.

14 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει, επίσης, ότι η βάση επιβολής της συμπληρωματικής αυτής εισφοράς, η οποία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και τα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από κέρδη τα οποία έχουν δεσμευθεί στο αποθεματικό, διαφέρει από εκείνη του φόρου εταιριών. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι πολύ δύσκολο, κατά το αιτούν δικαστήριο, να διαπιστωθεί αν η συμπληρωματική εισφορά συνιστά φόρο επί των κερδών αντίθετο προς το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

15 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, λαμβανομένου υπόψη ότι η συμπληρωματική αυτή εισφορά έχει ως γενεσιουργό γεγονός την καταβολή μερισμάτων, ότι η βάση επιβολής της συνίσταται στο ποσό των καταβαλλομένων μερισμάτων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι η εταιρία που διανέμει τα μερίσματα και ότι δεν προβλέπεται πίστωση φόρου υπέρ του μετόχου, η εν λόγω συμπληρωματική εισφορά δεν φαίνεται να έχει, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που διατύπωσε το Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, με την απόφαση της 26ης Ιουνίου 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), τα χαρακτηριστικά παρακρατήσεως στην πηγή. Ωστόσο, υπό το πρίσμα της αποφάσεως της 4ης Οκτωβρίου 2001, Αθηναϊκή Ζυθοποιία (C-294/99, EU:C:2001:505), τίθεται, κατά το αιτούν δικαστήριο, το ερώτημα αν η συμπληρωματική εισφορά, σε περίπτωση που δεν συνιστά φόρο απαγορευόμενο από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, μπορεί να θεωρηθεί ως «παρακράτηση στην πηγή», τα διανεμόμενα κέρδη της οποίας πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής.

16 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιτίθεται το άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και ιδίως η παράγραφος 1, στοιχείο α', σε φόρο, όπως ο προβλεπόμενος από το άρθρο 235 ter ZCA του ΓΦΚ, ο οποίος εισπράττεται επ' ευκαιρία της διανομής κερδών από εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών στη Γαλλία και του οποίου η βάση επιβολής συνίσταται στα διανεμόμενα ποσά;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει ένας φόρος όπως ο προβλεπόμενος από το άρθρο 235 ter ZCA του ΓΦΚ να θεωρηθεί ως "παρακράτηση στην πηγή", από την οποία, δυνάμει του άρθρου 5 της οδηγίας, απαλλάσσονται τα διανεμόμενα από τις θυγατρικές εταιρίες κέρδη;»

Επί του αιτήματος διεξαγωγής της προφορικής διαδικασίας

17 Με έγγραφο της 31ης Μαρτίου 2017, η Γαλλική Κυβέρνηση ζήτησε τη διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας επικαλούμενη, κατ' ουσίαν, το γεγονός ότι δεν διεξήχθη συζήτηση σχετικά με την εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης των λύσεων που προτείνει η γενική εισαγγελέας J. Kokott με τις προτάσεις της στην υπόθεση X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 Συναφώς, το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου ορίζει ότι το Δικαστήριο μπορεί, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει οποτεδήποτε τη διεξαγωγή ή την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, ιδίως όταν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή όταν ένας διάδικος, μετά το πέρας της διαδικασίας αυτής, επικαλεστεί νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της αποφάσεως του Δικαστηρίου, ή ακόμα όταν, προς επίλυση της διαφοράς, το Δικαστήριο χρειάζεται να στηριχθεί σε επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων.

19 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, εκτιμά ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να αποφανθεί στην υπό κρίση υπόθεση. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχει λόγος να διαταχθεί η διεξαγωγή της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό μέτρο θεσπιζόμενο από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο προβλέπει την είσπραξη φόρου επ' ευκαιρία της διανομής μερισμάτων από τη μητρική εταιρία και του οποίου η βάση επιβολής συνίσταται στα διανεμόμενα μερίσματα, συμπεριλαμβανομένων αυτών που προέρχονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές της εν λόγω εταιρίας.

21 Από την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες προκύπτει ότι σκοπός αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας σε επίπεδο μητρικής εταιρίας των κερδών που διανέμονται από τις θυγατρικές στις μητρικές τους εταιρίες.

22 Συναφώς, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες αφήνει στα κράτη μέλη την επιλογή μεταξύ δύο συστημάτων, ήτοι μεταξύ του συστήματος της απαλλαγής και του συστήματος του συμψηφισμού. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις 7 και 9 της οδηγίας αυτής, η εν λόγω διάταξη διευκρινίζει ότι, όταν η μητρική εταιρία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρίας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και φορολογούν τα ίδια κέρδη στον βαθμό που εκπίπτουν από τη θυγατρική, είτε φορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική (σημερινή απόφαση, X, C-68/15, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23 Πάντως, το άρθρο 4, παράγραφος 3, ορίζει ότι τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρίας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής

εταιρίας. Από την ίδια διάταξη προκύπτει, επίσης, ότι εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία.

24 Επομένως, σκοπός του άρθρου 4 της οδηγίας είναι να αποτρέψει το ενδεχόμενο τα κέρδη που καταβάλλονται κατά τη διανομή σε ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική να φορολογούνται, μια πρώτη φορά, σε επίπεδο θυγατρικής στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της και, μια δεύτερη φορά, σε επίπεδο μητρικής εταιρίας στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της.

25 Εν προκειμένω, αφενός, διευκρινίζεται ότι, όπως αναφέρεται στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως, η Γαλλική Δημοκρατία επέλεξε να απαλλάξει, σε ποσοστό 95 %, τα κέρδη ημεδαπής μητρικής εταιρίας που προέρχονται από αλλοδαπή θυγατρική.

26 Αφετέρου, επισημαίνεται ότι στο μέτρο που η βάση επιβολής της συμπληρωματικής του φόρου εταιριών εισφοράς συνίσταται στα διανεμόμενα από τη μητρική εταιρία μερίσματα, η βάση αυτή μπορεί επίσης να περιλαμβάνει κέρδη προερχόμενα από θυγατρικές της μητρικής εταιρίας εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, γεγονός που σημαίνει ότι τα κέρδη αυτά υπόκεινται σε φόρο που υπερβαίνει το ανώτατο όριο 5 % που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

27 Τίθεται επομένως το ερώτημα εάν η φορολόγηση αυτή των εν λόγω κερδών είναι αντίθετη προς την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

28 Κατά τη Γαλλική και τη Βελγική Κυβέρνηση, τα κέρδη που αναδιανέμονται από μητρική εταιρία στους μετόχους της δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται αποκλειστικά σε περίπτωση που μητρική εταιρία εισπράττει κέρδη που διανέμονται από τη θυγατρική της.

29 Μια τέτοια ερμηνεία δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

30 Όπως προκύπτει από τη σημερινή απόφαση X (C-68/15, σκέψη 78), διαπιστώνεται ότι η ερμηνεία αυτή δεν συνάγεται ούτε από το γράμμα ούτε από το πλαίσιο ή τον σκοπό της εν λόγω διατάξεως.

31 Το Δικαστήριο διευκρίνισε, με τις σκέψεις 79 και 80 της αποφάσεως X, αφενός, ότι η διάταξη αυτή, καθόσον προβλέπει ότι το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία και το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της «δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά», απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν τη μητρική εταιρία ή τη μόνιμη εγκατάστασή της για τα κέρδη τα οποία η θυγατρική καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική της εταιρία, χωρίς να διακρίνει ανάλογα με το εάν η επιβολή φόρου στη μητρική εταιρία έχει ως γενεσιουργό γεγονός την είσπραξη ή την αναδιανομή των εν λόγω κερδών.

32 Αφετέρου, καθόσον ο σκοπός που η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες επιδιώκει, σύμφωνα με την αιτιολογική της σκέψη 3, συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε επίπεδο μητρικής εταιρίας, των κερδών που διανέμονται από τη θυγατρική στη μητρική της εταιρία, η επιβολή φόρου επί των κερδών αυτών από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας στο επίπεδο της εταιρίας αυτής κατά την αναδιανομή των κερδών, η οποία θα είχε ως συνέπεια την επιβολή φόρου επί των εν λόγω κερδών υπερβαίνοντος το ανώτατο όριο 5 % που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, θα είχε ως συνέπεια διπλή φορολόγηση στο επίπεδο της εν λόγω εταιρίας αντίθετη προς την ως άνω οδηγία.

33 Εξάλλου, επισημαίνεται, στο πλαίσιο αυτό, ότι ελάχιστη σημασία έχει αν το εθνικό φορολογικό μέτρο χαρακτηρίζεται ή όχι ως φόρος εταιριών. Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι η εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν προϋποθέτει

κάποιον φόρο ειδικότερα. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη προβλέπει ότι το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας δεν φορολογεί τα κέρδη που διανέμονται από την αλλοδαπή θυγατρική της. Επομένως, με την εν λόγω διάταξη επιδιώκεται να εξασφαλισθεί ότι τα κράτη μέλη δεν θεσπίζουν φορολογικά μέτρα τα οποία συνεπάγονται διπλή φορολογία των εν λόγω κερδών στο επίπεδο των μητρικών εταιριών.

34 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από τη σκέψη 105 της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), δεδομένου ότι, στην εν λόγω σκέψη, το Δικαστήριο εξέτασε απλώς και μόνον τη συμβατότητα με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ορισμένων τρόπων υπολογισμού του ποσού της προκαταβολής του φόρου εταιριών τον οποίον οφείλει ημεδαπή μητρική εταιρία οσάκις διανέμει μερίσματα ληφθέντα από αλλοδαπή θυγατρική, και όχι τη συμβατότητα με την εν λόγω οδηγία της προκαταβολής, σε μια τέτοια περίπτωση, του φόρου αυτού.

35 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό μέτρο θεσπιζόμενο από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο προβλέπει την είσπραξη φόρου επ' ευκαιρία της διανομής μερισμάτων από τη μητρική εταιρία και του οποίου η βάση επιβολής συνίσταται στα διανεμόμενα μερίσματα, συμπεριλαμβανομένων αυτών που προέρχονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές της.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

36 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/86/ΕΕ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 2014, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό μέτρο θεσπιζόμενο από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο προβλέπει την είσπραξη φόρου επ' ευκαιρία της διανομής μερισμάτων από τη μητρική εταιρία και του οποίου η βάση επιβολής συνίσταται στα διανεμόμενα μερίσματα, συμπεριλαμβανομένων αυτών που προέρχονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές της.

(υπογραφές)