ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 17ης Οκτωβρίου 1996 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-283/94, C-291/94 και C-292/94,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Finanzgericht Köln (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Denkavit Internationaal BV (C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (C-291/94),

Voormeer BV (C-292/94)

και

Bundesamt für Finanzen,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 3 και 5 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, πρόεδρο τμήματος, L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (εισηγητή) και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Denkavit Internationaal BV, εκπροσωπουμένη από τον V. Schiller, δικηγόρο Κολωνίας,

— το Bundesamt für Finanzen, εκπροσωπούμενο από τον R. Schupp, Regierungsdirektor,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους E. Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και G. Thiele, Assessor στο ίδιο υπουργείο,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον J. Devadder, διευθυντή διοικήσεως της νομικής υπηρεσίας του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Φ. Γεωργακόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και τις Κ. Γρηγορίου, δικαστικό αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και Σ. Χαλά, ειδική επιστημονική συνεργάτιδα της ειδικής νομικής υπηρεσίας των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον U. Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον J. Grunwald, νομικό σύμβουλο, και την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της εταιρίας Denkavit Internationaal BV, εκπροσωπουμένης από τον V. Schiller, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον B. Kloke, Oberregierungsrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τις Κ. Γρηγορίου και Σ. Χαλά, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον G. Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον M. Fierstra, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον J. Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 21ης Μαρτίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 2ας Μαΐου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διατάξεις της 19ης Σεπτεμβρίου 1994, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 19 και 27 Οκτωβρίου 1994, το Finanzgericht Köln υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικά ερωτήματα ως προς 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 L 225, σ. 6, στο εξής: οδηγία), και ιδίως των άρθρων 3, παράγραφος 2, και 5.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο τριών προσφυγών που ασκήθηκαν κατά του Bundesamt für Finanzen (στο εξής: Bundesamt) από την Denkavit Internationaal BV (στο εξής: Denkavit), τη VITIC Amsterdam BV (στο εξής: VITIC) και τη Voormeer BV (στο εξής: Voormeer), εταιρίες ολλανδικού δικαίου, οι οποίες συμμετέχουν στο κεφάλαιο γερμανικής εταιρίας, σχετικά με την επιβολή φόρου επί των κερδών των θυγατρικών τους.

3 Κατ' εφαρμογή του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, η ιδιότητα της μητρικής εταιρίας αναγνωρίζεται σε κάθε εταιρία κράτους μέλους η οποία πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, που ορίζονται στο άρθρο 2 της οδηγίας, και η οποία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο εταιρίας άλλου κράτους μέλους. Δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, «να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας στις εταιρίες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για τον χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιριών ή στις εταιρίες τους στις οποίες εταιρία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους».

4 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι τα κέρδη που διανέμονται από τη θυγατρική εταιρία στη μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρία συμμετέχει κατά 25 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής. Το άρθρο 5, παράγραφος 3, της οδηγίας επιτρέπει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επιβάλλει, το αργότερο μέχρι τα μέσα του 1996, παρακράτηση φόρου ύψους 5 %.

5 Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, η οδηγία έπρεπε να μεταφερθεί στην εσωτερική έννομη τάξη πριν από την 1η Ιανουαρίου 1992.

6 Στη Γερμανία, η οδηγία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη με το άρθρο 44d του Einkommensteuergesetz (γερμανικού νόμου περί του φόρου εισοδήματος, στο εξής: EStG). Ενώ η παράγραφος 1 της διατάξεως αυτής προβλέπει τη μείωση του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου στο 5 %, συμφώνως προς το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας, η παράγραφος 2, η οποία σκοπεί να μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, ορίζει ότι «η ιδιότητα της μητρικής εταιρίας, υπό την έννοια της παραγράφου 1, αναγνωρίζεται σε κάθε εταιρία η οποία (...), κατά τον χρόνο που ο φόρος προσόδου κεφαλαίου καθίσταται απαιτητός, (...) μπορεί να αποδείξει ότι είχε άμεση συμμετοχή στο ονομαστικό κεφάλαιο της εταιρίας (...) [θυγατρικής], ίση τουλάχιστον προς το ένα τέταρτο αυτού, αδιαλείπτως από δωδεκαμήνου τουλάχιστον».

7 Στην υπόθεση C-283/94, η Denkavit συμμετείχε άμεσα κατά 20 % στο κεφάλαιο της γερμανικής εταιρίας Denkavit Futtermittel GmbH από το 1973. Στις 14 Ιουλίου 1992, μετά την κτήση άλλων εταιρικών μεριδίων, η συμμετοχή της Denkavit στη θυγατρική της αυξήθηκε σε 99,4 %. Ενόψει, προφανώς, διανομής κερδών της θυγατρικής, η οποία προβλεπόταν για τις 16 Οκτωβρίου 1992, η Denkavit, στις 6 Οκτωβρίου 1992, ζήτησε από τη γερμανική φορολογική αρχή τη μείωση του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου, συμφώνως προς το άρθρο 44d, παράγραφος 1, του EStG. Με την αίτησή της η Denkavit ανέλαβε ρητώς την υποχρέωση να διατηρήσει τη συμμετοχή της στη θυγατρική σε επίπεδο ανώτερο του 25 % επί δύο τουλάχιστον έτη αδιαλείπτως από της ημερομηνίας κτήσεως, δηλαδή από 14ης Ιουλίου 1992.

8 Παρ' όλ' αυτά, η φορολογική αρχή απέρριψε την αιτηθείσα απαλλαγή, με την αιτιολογία ότι δεν είχε συμπληρωθεί η δωδεκάμηνη περίοδος που επιβάλλει το άρθρο 44d, παράγραφος 2, του EStG για τη διατήρηση της συμμετοχής.

9 Μετά από ατελέσφορη διοικητική ένσταση και άσκηση προσφυγής ενώπιον του Finanzgericht Köln εκ μέρους της Denkavit, η φορολογική αρχή τροποποίησε στις 17 Μαΐου 1993 την απόφασή της και επέτρεψε την παρακράτηση του φόρου με μειωμένο συντελεστή από τις 15 Ιουλίου 1993, δηλαδή ένα χρόνο μετά την αύξηση της συμμετοχής, με την προϋπόθεση ότι η Denkavit θα συνέχιζε να διατηρεί την συμμετοχή της σε επαρκές επίπεδο μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου 1995.

10 Κατόπιν αυτού, η Denkavit περιόρισε την προσφυγή της στην προηγούμενη της 15ης Ιουλίου 1993 χρονική περίοδο. Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Denkavit υποστήριξε μεταξύ άλλων ότι έχει έννομο συμφέρον να αναγνωριστεί το παράνομο της αποφάσεως με την οποία το Bundesamt αρνήθηκε να της χορηγήσει το ευεργέτημα της μειώσεως του παρακρατούμενου φόρου για τη χρονική περίοδο μέχρι τις 14 Ιουλίου 1993, διότι, λόγω της αρνήσεως αυτής, η θυγατρική δεν προέβη στη διανομή των κερδών που είχε αρχικώς προβλεφθεί για τις 16 Οκτωβρίου 1992. Η αναγκαστική αυτή αναβολή της διανομής όμως επέφερε σημαντικές απώλειες τόκων, απώλειες για τις οποίες η Denkavit σκόπευε να ζητήσει αποζημίωση μετά το πέρας της διαδικασίας ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων.

11 Στην υπόθεση C-291/94, η VITIC συμμετείχε άμεσα κατά 19 % στο κεφάλαιο της γερμανικής εταιρίας Wesumat GmbH από το 1987. Στις 2 Ιανουαρίου 1992, μετά την κτήση άλλων εταιρικών μεριδίων, η συμμετοχή αυτή αυξήθηκε σε 95 %. Στις 15 Οκτωβρίου 1991, η θυγατρική αποφάσισε να διανείμει μέρισμα, πληρωτέο στις 15 Ιανουαρίου 1992, καταλογιζόμενο επί του μεταφερθέντος από τις 31 Δεκεμβρίου 1990 κέρδους. Το μέρισμα που αντιστοιχούσε στη μητρική εταιρία καταβλήθηκε αφαιρούμενου, μεταξύ άλλων, του φόρου προσόδου κεφαλαίου που υπολογίστηκε με τον συνήθη συντελεστή.

12 Στις 29 Ιουνίου 1992, η VITIC ζήτησε, συμφώνως προς το άρθρο 44d, παράγραφος 1, του EStG, την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου, καθόσον υπερέβαινε τον μειωμένο συντελεστή ύψους 5 %.

13 Στις 16 Οκτωβρίου 1992, η φορολογική αρχή απέρριψε την αιτηθείσα επιστροφή, με την αιτιολογία ότι δεν είχε συμπληρωθεί η δωδεκάμηνη περίοδος που προβλέπει το άρθρο 44d, παράγραφος 2, του EStG.

14 Κατόπιν της απορρίψεως της διοικητικής της ενστάσεως, η VITIC άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln.

15 Στην υπόθεση C-292/94, η Voormeer απέκτησε, στις 27 Φεβρουαρίου 1992, το 96,13 % του κεφαλαίου της γερμανικής εταιρίας Framode GmbH. Στις 28 Απριλίου 1992, η Framode GmbH αποφάσισε να διανείμει μέρισμα, πληρωτέο στις 4 Μαΐου 1992, για το οικονομικό έτος από 1ης Μαρτίου 1991 έως τις 29 Φεβρουαρίου 1992. Το μέρισμα που αντιστοιχεί στη μητρική εταιρία καταβλήθηκε αφού αφαιρέθηκε, μεταξύ άλλων, ο φόρος προσόδου κεφαλαίου που υπολογίστηκε με τον συνήθη συντελεστή.

16 Στις 15 Οκτωβρίου 1992, η Voormeer ζήτησε την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου, καθόσον υπερέβαινε τον μειωμένο συντελεστή ύψους 5 %. Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε την αιτηθείσα επιστροφή για τους ίδιους λόγους όπως και στην υπόθεση VITIC, η Voormeer άσκησε διοικητική ένσταση στις 22 Ιανουαρίου 1993. Μετά την απόρριψη της διοικητικής αυτής ενστάσεως στις 23 Φεβρουαρίου 1993, η Voormeer άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln.

17 Επί των τριών υποθέσεων των κύριων δικών, το Finanzgericht Köln αναφέρει ότι, βάσει μόνο του εθνικού δικαίου, οι προσφυγές πρέπει να απορριφθούν. Παρ' όλ' αυτά, εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν συμβιβάζεται το άρθρο 44d, παράγραφος 2, του EStG με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας, το οποίο προφανώς δεν ορίζει ότι πρέπει να έχει ήδη συμπληρωθεί η ελάχιστη περίοδος, κατά την οποία η μητρική εταιρία πρέπει να διατηρεί τη συμμετοχή της στο κεφάλαιο της θυγατρικής, κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως για τη μείωση του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου. Για τον λόγο αυτό αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Στην υπόθεση C-283/94:

«1) Έχει η οδηγία 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 L 225, σ. 6, της 20ής Αυγούστου 1990), ιδίως το άρθρο 3, παράγραφος 2, την έννοια ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να αποκλείουν μητρική εταιρία με έδρα άλλο κράτος μέλος από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 5 φορολογικές διευκολύνσεις, αν η μητρική εταιρία, αφενός, κατά τον χρόνο διανομής των εν λόγω κερδών δεν συμμετέχει άμεσα από δώδεκα τουλάχιστον μήνες αδιαλείπτως, τουλάχιστον κατά το ένα τέταρτο, στο ονομαστικό κεφάλαιο της εγχώριας θυγατρικής εταιρίας, αφετέρου όμως, η μητρική εταιρία έχει ανα-

λάβει την υποχρέωση έναντι των αρμοδίων φορολογικών αρχών του κράτους μέλους της θυγατρικής εταιρίας να διατηρήσει αδιαλείπτως επί δύο τουλάχιστον έτη από της κτήσεως το ύψος της συμμετοχής της στο ένα τέταρτο τουλάχιστον του ονομαστικού κεφαλαίου της εγχώριας θυγατρικής;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 1: Έχει η οδηγία 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 L 225, σ. 6, της 20ής Αυγούστου 1990), την έννοια ότι μητρική εταιρία, η οποία πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 2 και 3 της οδηγίας, μπορεί να επικαλεσθεί απευθείας έναντι του κράτους μέλους της θυγατρικής εταιρίας το άρθρο 5 της οδηγίας προς στήριξη δικαιώματος απαλλαγής ή μειώσεως του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου, όπως προβλέπει η νομοθεσία του κράτους αυτού, σε περίπτωση δε καταφατικής απαντήσεως, υπέχουν τα δικαστήρια του κράτους μέλους την υποχρέωση προστασίας του εν λόγω δικαιώματος της θυγατρικής εταιρίας;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 1: Αν το κράτος μέλος της θυγατρικής εταιρίας μετέφερε στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας τόσον πλημμελώς ώστε η εκεί προβλεπομένη ελαχίστη περίοδος συμμετοχής πρέπει, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, να έχει συμπληρωθεί πριν από τον χρόνο διανομής των κερδών, που πρέπει να τύχουν ευνοϊκής μεταχειρίσεως σύμφωνα με το άρθρο 5 της οδηγίας, έχει τότε η αναφερομένη στα ερωτήματα 1 και 2 μητρική εταιρία, σύμφωνα με τα κριτήρια της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 19ης Νοεμβρίου 1991 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-6/90 και C-9/90, Francovich και Bonifaci (Συλλογή 1991, σ. I-5357), αξίωση αποζημιώσεως, στηριζομένη στο κοινοτικό δίκαιο ή παρεχομένη σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, κατά του εν λόγω κράτους μέλους λόγω της απωλείας τόκων, την οποία αυτή υπέστη επειδή ανέβαλε τη διανομή κερδών της θυγατρικής εταιρίας, η οποία αποφασίστηκε όσο δεν είχε ακόμα συμπληρωθεί η προβλεπόμενη από την εθνική νομοθεσία, ως προαναφέρθηκε, ελάχιστη περίοδος συμμετοχής, έως ότου συμπληρωθεί η εν λόγω περίοδος;»

Στις υποθέσεις C-291/94 και C-292/94:

«1) Έχει η οδηγία 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 L 255, σ. 6,

της 20ής Αυγούστου 1990), ιδίως το άρθρο 3, παράγραφος 2, την έννοια ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να αποκλείουν μητρική εταιρία με έδρα άλλο κράτος μέλος από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 5 φορολογικές διευκολύνσεις, αν η μητρική εταιρία, κατά τον χρόνο διανομής των εν λόγω κερδών, δεν συμμετέχει μεν άμεσα από δύο τουλάχιστον έτη αδιαλείπτως, τουλάχιστον κατά το ένα τέταρτο, στο ονομαστικό κεφάλαιο της εγχώριας θυγατρικής εταιρίας, πλην όμως η ελαχίστη αυτή περίοδος διατηρήσεως της συμμετοχής πρόκειται να συμπληρωθεί στο άμεσο μέλλον;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 1: Έχει η αναφερθείσα οδηγία την έννοια ότι μητρική εταιρία, η οποία πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 2 και 3 της οδηγίας, μπορεί να επικαλείται έναντι του κράτους μέλους της θυγατρικής εταιρίας απευθείας το άρθρο 5 της οδηγίας προς στήριξη δικαιώματος απαλλαγής ή μειώσεως του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου, όπως προβλέπει η νομοθεσία του κράτους αυτού, σε περίπτωση δε καταφατικής απαντήσεως, υπέχουν τα δικαστήρια του κράτους μέλους της θυγατρικής εταιρίας την υποχρέωση προστασίας του εν λόγω δικαιώματος;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

18 Και στις τρεις υποθέσεις, το πρώτο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αναφέρεται κατ' ουσίαν στο αν κράτος μέλος μπορεί να εξαρτά τη χορήγηση του πλεονεκτήματος που προβλέπεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας από την προϋπόθεση, κατά τον χρόνο διανομής των κερδών, η μητρική εταιρία να κατέχει τουλάχιστον το 25 % του κεφαλαίου της θυγατρικής επί χρονική περίοδο τουλάχιστον ίση προς την καθορισθείσα από το εν λόγω κράτος μέλος δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας. Στην υπόθεση C-283/94, το Finanzgericht ερωτά περαιτέρω αν η απάντηση θα ήταν διαφορετική στην περίπτωση όπου η μητρική εταιρία, η οποία ζητεί να επωφεληθεί του πλεονεκτήματος πριν από τη συμπλήρωση της ελαχίστης περιόδου συμμετοχής, αναλαμβάνει μονομερώς την υποχρέωση να διατηρήσει τη συμμετοχή της όσο θα διαρκεί η περίοδος αυτή.

19 Σύμφωνα με την Denkavit και την Επιτροπή, προκύπτει από το ίδιο το γράμμα της οδηγίας ότι η ελαχίστη περίοδος συμμετοχής που καθορίζεται δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, δεν πρέπει απαραιτήτως να έχει συ-

μπληρωθεί κατά τη στιγμή της χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, η οδηγία έχει ως σκοπό να ενθαρρύνει τις διασυνοριακές συμμετοχές στο κεφάλαιο εταιριών και όχι να αποθαρρύνει τη σύσταση τέτοιου είδους εταιρικών μερίδων παρακωλύοντας την πρόσβασή τους στα φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται όταν οι συνεργασίες γίνονται εντός του εθνικού πλαισίου.

20 Η Επιτροπή προσθέτει ότι, στην πρόταση οδηγίας που υποβλήθηκε στο Συμβούλιο στις 16 Ιανουαρίου 1969 (JO C 39, σ. 1) προέτεινε «να μη θεωρείται πλέον (αναδρομικώς) ως μητρική εταιρία εταιρία που κανονικά πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις, αν η εταιρία αυτή δεν διατηρεί τη συμμετοχή της για χρονική περίοδο δύο ετών μετά την κτήση της συμμετοχής αυτής». Εξ αυτού προκύπτει ότι το φορολογικό πλεονέκτημα πρέπει να χορηγείται κατά την κτήση της συμμετοχής, ενώ η συμπλήρωση της περιόδου συμμετοχής μπορεί να ελέγχεται εν συνεχεία.

21 Το Bundesamt ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι, εφόσον το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν παρέχει καμία ένδειξη επί του σημείου αυτού, τα κράτη μέλη έχουν ελευθερία εκτιμήσεως. Γενικώς, με την άποψη αυτή συντάσσονται η Γερμανική, η Βελγική, η Ελληνική, η Ιταλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση. Σύμφωνα με τις κυβερνήσεις αυτές, η ερμηνεία που προκύπτει από την επίδικη γερμανική διάταξη είναι εξάλλου η μόνη η οποία παρέχει στις διοικητικές αρχές τη δυνατότητα καταστολής των καταχρήσεων. Μεταγενέστερος έλεγχος για το αν πράγματι τηρήθηκε η περίοδος συμμετοχής θα συνεπαγόταν πολυάριθμες πρακτικές και τεχνικές δυσχέρειες, ιδίως σε περίπτωση διασυνοριακής καταβολής μερισμάτων.

22 Συναφώς, υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι με την οδηγία, καθώς προκύπτει μεταξύ άλλων από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπείται να εξαλειφθεί, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενής μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και να διευκολυνθεί τοιουτοτρόπως η διασυνοριακή συνεργασία. Έτσι, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει, προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στο κράτος της θυγατρικής κατά τη διανομή των κερδών.

23 Βέβαια, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας χορηγεί στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εξαρτούν τη χορήγηση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος από μια ελαχίστη περίοδο συμμετοχής την οποία τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν, η οποία όμως δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να υπερβεί τα δύο έτη.

24 Πάντως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το ίδιο το γράμμα του άρθρου 3, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο οι μητρικές εταιρίες αποκλείονται της απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου μόνον όταν: «(...) δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για τον χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιριών».

25 Από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει, και ιδίως από τη χρήση του ενεστώτα («διατηρούν») σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις εκτός της δανικής, ότι η μητρική εταιρία πρέπει, για να δικαιούται του φορολογικού πλεονεκτήματος, να συμμετέχει στη θυγατρική της για ορισμένη περίοδο, χωρίς να απαιτείται η περίοδος αυτή να έχει ήδη συμπληρωθεί κατά τον χρόνο της χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος. Η ερμηνεία αυτή δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι στη δανική απόδοση της διατάξεως αυτής χρησιμοποιείται ο παρακείμενος χρόνος.

26 Εξάλλου, την ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνει ο σκοπός της οδηγίας, ο οποίος, όπως επισημάνθηκε ήδη στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, είναι η ελάφρυνση του φορολογικού καθεστώτος των διασυνοριακών συνεργασιών. Επομένως, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, ως προς αυτό, να λαμβάνουν μονομερώς περιοριστικά μέτρα, όπως είναι στην παρούσα υπόθεση η απαίτηση να έχει συμπληρωθεί η ελαχίστη περίοδος συμμετοχής κατά τον χρόνο διανομής των κερδών για τα οποία ζητείται το φορολογικό πλεονέκτημα.

27 Ομοίως, τονίζεται ότι η δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν ελάχιστη περίοδο συμμετοχής κατά την οποία η μητρική εταιρία πρέπει να συμμετέχει στο κεφάλαιο της θυγατρικής, καθόσον συνιστά παρέκκλιση από την αρχή της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Επομένως, η δυνατότητα αυτή δεν επιδέχεται, εις βάρος των δικαιούχων επιχειρήσεων, ερμηνεία βαίνουσα πέραν του γράμματος του άρθρου 3, παράγραφος 2.

28 Κατά της δοθείσας ερμηνείας, οι κυβερνήσεις που έχουν καταθέσει παρατηρήσεις αντιτάσσουν ότι η πλειοψηφία των κρατών μελών που έχουν κάνει χρήση της ευχέρειας του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας έχει ερμηνεύσει τη διάταξη αυτή υπό την έννοια ότι η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατά τον χρόνο της αιτήσεως της φορολογικής απαλλαγής ή της διανομής των κερδών από τη θυγατρική. Πράγματι, κατά την έκδοση της οδηγίας από το Συμβούλιο, συμφωνήθηκε να χρησιμοποιηθεί μια σχετικώς αόριστη διατύπωση ώστε να επιτρέπονται διάφορες ερμηνείες αναλόγως των αναγκών των εσωτερικών εννόμων τάξεων. Επομένως, η προτεινόμενη από την Επιτροπή και την Denkavit συσταλτική ερμηνεία είναι αντίθετη προς τη βούληση του νομοθέτη.

29 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Οι προθέσεις που εξέφρασαν τα κράτη μέλη στο Συμβούλιο, όπως και οι παρατηρήσεις που διατύπωσαν οι κυβερνήσεις τους, στερούνται κάθε νομικής αξίας καθόσον δεν έλαβαν τη μορφή νομικών διατάξεων. Πράγματι, οι διατάξεις αυτές απευθύνονται στους πολίτες στους οποίους πρέπει να εμπνέουν εμπιστοσύνη στο περιεχόμενό τους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ασφαλείας δικαίου.

30 Δεύτερον, το Bundesamt και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η ερμηνεία που προκύπτει από τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη εκ μέρους του Γερμανού νομοθέτη του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 1, παράγραφος 2, το οποίο προβλέπει ότι η οδηγία «δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις».

31 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας συνιστά διάταξη αρχής, το περιεχόμενο της οποίας αναλύεται λεπτομερώς στο άρθρο 3, παράγραφος 2, της ίδιας αυτής οδηγίας. Επομένως, η τελευταία αυτή διάταξη σκοπεί συγκεκριμένα, πράγμα το οποίο δεν αμφισβητεί κανείς από τους διαδίκους που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, την καταπολέμηση των καταχρήσεων που προκύπτουν από τις συμμετοχές σε κεφάλαιο εταιριών που έχουν μοναδικό σκοπό την εκμετάλλευση των προβλεπομένων φορολογικών πλεονεκτημάτων, χωρίς να έχουν μακροπρόθεσμο χαρακτήρα. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι πρόσφορη η χρήση του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για την ερμηνεία του άρθρου 3, παράγραφος 2.

32 Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εξαρτούν τη χορήγηση του προβλεπομένου στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας φορολογικού πλεονεκτήματος από την προϋπόθεση, κατά τη χρονική στιγμή της διανομής των κερδών, η μητρική εταιρία να έχει συμμετάσχει στη θυγατρική κατά την ελάχιστη περίοδο συμμετοχής, η οποία καθορίζεται δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, υπό τον όρο ότι η προθεσμία αυτή θα συμπληρωθεί εν συνεχεία.

33 Επί του τελευταίου αυτού σημείου, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν, λαμβανομένων υπόψη των αναγκών της εσωτερικής έννομης τάξεώς τους, τις λεπτομέρειες σύμφωνα με τις οποίες διασφαλίζεται η τήρηση της περιόδου αυτής. Πράγματι, η οδηγία δεν καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη, τα οποία έχουν κάνει χρήση της ευχέρειας του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας, πρέπει να επιβάλλουν την τήρηση της ελαχίστης περιόδου συμμετοχής όταν η περίοδος αυτή πρόκειται να συμπληρωθεί μετά την υποβολή της αιτήσεως περί φορολογικής απαλλαγής. Ειδικότερα, αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή, η οδηγία δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να χορηγούν την απαλλαγή από της ενάρξεως της περιόδου αυτής, χωρίς να έχει διασφαλιστεί η δυνατότητα μεταγενέστερης καταβολής του φόρου στην περίπτωση όπου η μητρική εταιρία δεν τηρήσει την ελάχιστη περίοδο συμμετοχής που έχουν καθορίσει. Ομοίως, δεν προκύπτει από την οδηγία ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να χορηγούν αμέσως τη φορολογική απαλλαγή όταν η μητρική εταιρία αναλαμβάνει μονομερώς την υποχρέωση να τηρήσει την ελάχιστη περίοδο συμμετοχής.

34 Επομένως, τα επιχειρήματα της Γερμανικής και της Ελληνικής Κυβερνήσεως τα οποία επισημαίνουν ότι παραβιάζεται η ίδια η ουσία της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή και ότι προσβάλλεται η ασφάλεια δικαίου στις περιπτώσεις όπου οι φορολογικές αρχές θα έπρεπε να χορηγούν φορολογικά πλεονεκτήματα, εξετάζοντας εκ των υστέρων αν αυτά είναι δικαιολογημένα, δεν είναι λυσιτελή.

35 Πράγματι, η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος από της κτήσεως εκ μέρους της μητρικής εταιρίας της επαρκούς μερίδας στο κεφάλαιο της θυγατρικής, σε συνδυασμό με ενδεχόμενη καταβολή του φόρου εκ των υστέρων, εφόσον αποδειχθεί ότι δεν τηρήθηκε η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής, δεν συνιστά το μόνο μέσο διασφαλίσεως της επιταγής του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας. Όπως προκύπτει από την παράγραφο 34 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, ορισμένα κράτη μέλη, σε παρόμοιες περιπτώσεις, θέ-

σπισαν μηχανισμούς προβλέποντες προσήκουσες διαδικασίες. Πάντως, εφόσον η οδηγία δεν παρέχει καμία ένδειξη επί του σημείου αυτού, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να επιβάλει στα κράτη μέλη κάποιον από τους μηχανισμούς αυτούς.

36 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας από την προϋπόθεση να έχει συμμετάσχει η μητρική εταιρία, κατά τον χρόνο διανομής των κερδών, τουλάχιστον κατά 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής για περίοδο τουλάχιστον ίση προς την καθορισθείσα από το εν λόγω κράτος μέλος δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας. Στα κράτη μέλη εναπόκειται να θεσπίσουν τους κανόνες που θα εξασφαλίζουν την τήρηση αυτής της ελαχίστης περιόδου συμμετοχής, σύμφωνα προς τις προβλεπόμενες στο εσωτερικό δίκαιο διαδικασίες. Εν πάση περιπτώσει, τα κράτη αυτά δεν υποχρεούνται, δυνάμει της οδηγίας, να χορηγούν το πλεονέκτημα ευθύς μόλις η μητρική εταιρία αναλάβει μονομερώς την υποχρέωση να τηρήσει την ελάχιστη περίοδο συμμετοχής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

37 Το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου είναι αν, σε περίπτωση όπου η εθνική νομοθεσία δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας, οι μητρικές εταιρίες οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3, παράγραφος 2, μπορούν να επικαλούνται απευθείας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής.

38 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει, σαφώς και ανεπιφυλάκτως, την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή των μητρικών εταιριών οι οποίες συμμετέχουν τουλάχιστον κατά 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής τους. Ομοίως, η παράγραφος 3 της διατάξεως αυτής αναφέρει ρητώς ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορεί, μέχρι τα μέσα του 1996, να παρακρατεί στην πηγή φόρο ύψους 5 %.

39 Βεβαίως, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να παρεκκλίνουν της αρχής αυτής όταν η μητρική εταιρία δεν διατηρεί τη συμμετοχή της στη θυγατρική επί μια ελάχιστη περίοδο συμμετοχής και τους παρέχει περιθώριο εκτιμήσεως ως προς τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δύο έτη και, όπως έχει ήδη διαπιστωθεί, ως προς τις εφαρμοστέες διοικητικές διαδικασίες. Εντούτοις, τα στοιχεία αυτά δεν αποκλείουν τη δυνατότητα καθορισμού του ελαχίστου περιεχομένου δικαιωμάτων βάσει των αρχών που τίθενται με το άρθρο 5 της οδηγίας (βλ., συναφώς, την απόφαση της 14ης Ιουλίου 1994, C-91/92, Faccini Dori, Συλλογή 1994, σ. I-3325, σκέψη 17).

40 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε περίπτωση όπου κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της ευχέρειας του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας, οι μητρικές εταιρίες μπορούν να επικαλούνται απευθείας τα δικαιώματα που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 3, της ίδιας αυτής οδηγίας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εφόσον οι εταιρίες αυτές τηρούν την καθορισθείσα από το κράτος μέλος αυτό περίοδο συμμετοχής.

Επί του τρίτου ερωτήματος

41 Το τρίτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, που αφορά μόνο την υπόθεση C-283/94 είναι αν, στην περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει αρνητικώς στο πρώτο ερώτημα, η εσφαλμένη μεταφορά της οδηγίας από το εν λόγω κράτος μέλος στοιχειοθετεί δικαίωμα αποζημιώσεως υπέρ των μητρικών εταιριών για τις απώλειες τόκων τις οποίες υπέστησαν λόγω της αναβολής της διανομής των κερδών της θυγατρικής μέχρι τη συμπλήρωση της καθορισθείσας δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας ελαχίστης περιόδου συμμετοχής.

42 Σύμφωνα με τη γερμανική φορολογική αρχή, το ερώτημα αυτό δεν έχει σχέση με την υπόθεση και είναι επομένως απαράδεκτο, διότι, στην προσφυγή της κύριας δίκης, η Denkavit δεν προέβαλε την αξίωση για αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη λόγω της καθυστερήσεως με την οποία της χορηγήθηκε η μείωση της παρακρατήσεως.

43 Η Γερμανική Κυβέρνηση εκφράζει αμφιβολίες ως προς την ύπαρξη της ζημίας που έχει υποστεί η Denkavit, δοθέντος ότι η θυγατρική της διατηρούσε τη δυνατότητα να επενδύσει αλλού τα προοριζόμενα να διανεμηθούν κεφάλαια.

44 Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μόνο στα εθνικά δικαστήρια, στην κρίση των οποίων υποβάλλεται η διαφορά και τα οποία πρέπει να αναλαμβάνουν την ευθύνη της εκδοθησομένης αποφάσεως, εναπόκειται να εκτιμούν, ενόψει των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών κάθε υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθούν επί της υποθέσεως, όσο και τη λυσιτέλεια των υποβαλλομένων στο Δικαστήριο ερωτημάτων. Η απόρριψη αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου είναι δυνατή μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου που ζητεί το δικαστήριο αυτό ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της κύριας δίκης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1996, C-129/94, Ruiz Bernáldez, Συλλογή 1996, σ. I-1829, σκέψη 7).

45 Εν προκειμένω, η Denkavit εξήγησε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι με την προσφυγή της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου επεδίωκε να αναγνωριστεί το παράνομο της πράξεως με την οποία το Bundesamt αρνήθηκε να της χορηγήσει τη μείωση του παρακρατούμενου φόρου για τη χρονική περίοδο από 14 Ιουλίου 1992 έως 14 Ιουλίου 1993 και, κατά συνέπεια, η ύπαρξη εννόμου συμφέροντός της σύμφωνα με τις επιταγές του εθνικού δικαίου, προκειμένου να ασκήσει μεταγενέστερα αγωγή αποζημιώσεως.

46 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να συναχθεί ότι το υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της κύριας δίκης. Επομένως, επιβάλλεται να εξεταστεί.

47 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ευθύνης του κράτους για ζημίες που προκαλούνται στους ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου οι οποίες του καταλογίζονται είναι σύμφυτη προς το

σύστημα της Συνθήκης (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029, σκέψη 31, και της 8ης Οκτωβρίου 1996, C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 και C-190/94, Dillenkofer κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-4845, σκέψη 20).

48 Με τις αποφάσεις αυτές, το Δικαστήριο, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο αναγνωρίζει δικαίωμα αποζημιώσεως εφόσον συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις, ότι δηλαδή ο παραβιαζόμενος κανόνας δικαίου αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, ότι η παραβίαση είναι κατάφωρη και ότι υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως του κράτους και της βλάβης που υπέστησαν οι ζημιωθέντες (προαναφερθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 51, και Dillenkofer κ.λπ., σκέψεις 21 και 23). Το Δικαστήριο έχει κρίνει, μεταξύ άλλων, ότι οι προϋποθέσεις αυτές εφαρμόζονται στην περίπτωση όπου κράτος μέλος μεταφέρει εσφαλμένα μια κοινοτική οδηγία στο εθνικό του δίκαιο (απόφαση της 26ης Μαρτίου 1996, C-392/93, British Telecommunications, Συλλογή 1996, σ. I-1631, σκέψη 40).

49 Μολονότι, κατ' αρχήν, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώνουν τη συνδρομή των προϋποθέσεων ευθύνης κρατών η οποία προκύπτει από παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, διαπιστώνεται ότι, στην παρούσα υπόθεση, το Δικαστήριο διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εκτιμήσει αν τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως πρέπει να χαρακτηριστούν ως κατάφωρη παραβίαση του κοινοτικού δικαίου.

50 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μια παραβίαση είναι κατάφωρη όταν ένα κοινοτικό όργανο ή ένα κράτος μέλος, κατά την άσκηση της κανονιστικής του εξουσίας, υπερέβη κατά τρόπο κατάδηλο και σοβαρό, τα όρια που επιβάλλονται στην άσκηση των εξουσιών του (προαναφερθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 55, και Dillenkofer κ.λπ.,

σκέψη 25). Συναφώς, μεταξύ των στοιχείων που ίσως χρειαστεί να συνεκτιμηθούν, περιλαμβάνεται ιδίως ο βαθμός σαφήνειας και ακρίβειας του παραβιαζομένου κανόνα (προαναφερθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 56, και British Telecommunications, σκέψη 42).

51 Εν προκειμένω, όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με τη συμπλήρωση της ελαχίστης περιόδου συμμετοχής κατά την ημερομηνία χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος, επισημαίνεται ότι η δοθείσα από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ερμηνεία υιοθετήθηκε από όλα σχεδόν τα κράτη μέλη τα οποία έκαναν χρήση της ευχέρειας παρεκκλίσεως. Προφανώς, τα κράτη μέλη αυτά έκριναν πράγματι, κατά τις διαβουλεύσεις στο πλαίσιο του Συμβουλίου, ότι μπορούσαν να ακολουθήσουν μια τέτοια ερμηνεία. Επί του σημείου αυτού, επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αναφέρει ρητώς την καταστολή των καταχρήσεων.

52 Εξάλλου, επισημαίνεται ότι, εφόσον η παρούσα υπόθεση είναι η πρώτη η οποία αφορά την οδηγία, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέσχε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ουδεμία ένδειξη ως προς την ερμηνεία που έπρεπε να δοθεί στην επίδικη διάταξη.

53 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, ένα κράτος μέλος θεώρησε ότι εδικαιούτο να απαιτεί τη συμπλήρωση της ελαχίστης περιόδου συμμετοχής κατά την ημερομηνία διανομής των κερδών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κατάφωρη παραβίαση του κοινοτικού δικαίου υπό την έννοια των προαναφερθεισών αποφάσεων Brasserie du pêcheur και Factortame, British Telecommunications, και Dillenkofer κ.λπ.

54 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν υποχρεώνει ένα κράτος μέλος το οποίο, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, προέβλεψε ότι η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής η οποία καθορίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 3, παράγραφος 2, πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατά τον χρόνο διανομής των κερδών τα οποία αποτελούν το αντικείμενο του καθορισθέντος με το άρθρο 5 φορολογικού πλεονεκτήματος, να αποζημιώσει τη μητρική εταιρία για τις ζημίες τις οποίες υπέστη λόγω της κατ' αυτόν τον τρόπο εσφαλμένης εφαρμογής του.

Επί των δικαστικών εξόδων

55 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Βελγική, η Ελληνική, η Γαλλική, η Ιταλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διατάξεις της 19ης Σεπτεμβρίου 1994 το Finanzgericht Köln, αποφαίνεται:

1) Κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 5, παράγραφος 1, 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, από την προϋπόθεση να έχει συμμετάσχει η μητρική εταιρία, κατά τον χρόνο διανομής των κερδών, τουλάχιστον κατά 25 % στο κεφάλαιο της θυγατρικής για περίοδο τουλάχιστον ίση προς την καθορισθείσα από το εν λόγω κράτος μέλος δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας. Στα κράτη μέλη εναπόκειται να θεσπίσουν τους κανόνες που θα εξασφαλίζουν την τήρηση αυτής της ελαχίστης περιόδου συμμετοχής, σύμφωνα προς τις προβλεπόμενες στο εσωτερικό δίκαιο διαδικασίες. Εν πάση περιπτώσει, τα κράτη αυτά δεν υποχρεούνται, δυνάμει της οδηγίας, να χορηγούν το πλεονέκτημα ευθύς μόλις η μητρική εταιρία αναλάβει μονομερώς την υποχρέωση να τηρήσει την ελάχιστη περίοδο συμμετοχής.

2) Σε περίπτωση όπου κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της ευχέρειας του άρθρου 3, παράγραφος 2, της προαναφερθείσας οδηγίας, οι μητρικές εταιρίες μπορούν να επικαλούνται απευθείας τα δικαιώματα που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 3, της ίδιας αυτής οδηγίας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εφόσον οι εταιρίες αυτές τηρούν την καθορισθείσα από το κράτος μέλος αυτό περίοδο συμμετοχής.

3) Το κοινοτικό δίκαιο δεν υποχρεώνει ένα κράτος μέλος το οποίο, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, προέβλεψε ότι η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής η οποία καθορίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 3, παράγραφος 2, πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατά τον χρόνο διανομής των κερδών τα οποία αποτελούν το αντικείμενο του καθορισθέντος με το άρθρο 5 φορολογικού πλεονεκτήματος, να αποζημιώσει τη μητρική εταιρία για τις ζημίες τις οποίες υπέστη λόγω της κατ' αυτόν τον τρόπο εσφαλμένης εφαρμογής του.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Jann Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Οκτωβρίου 1996.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida