Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 19ης Ιανουαρίου 2017 [1]

Υπόθεση C-6/16

Eqiom SAS, πρώην Holcim France SAS
Enka SA
κατά
Ministre des finances et des comptes publics

[αίτηση του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία)για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία – Ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρο 43 ΕΚ) – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 56 ΕΚ) – Οδηγία 90/435/ΕΟΚ – Οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες –Παρακράτηση του φόρου στην πηγή επί διανεμόμενου μερίσματος – Αποτροπή φοροαποφυγής – Κατάχρηση δικαιώματος»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα διαδικασία αφορά, κατ' ουσίαν, το ζήτημα υπό ποιες προϋποθέσεις κράτος μέλος δύναται να αρνηθεί, για λόγους αποτροπής της φοροαποφυγής, να χορηγήσει μια υπό κανονικές συνθήκες χορηγητέα απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή σε περίπτωση καταβολών μερίσματος που πραγματοποιούνται από εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία στην εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία.

2. Το ζήτημα αυτό τίθεται σε συνάρτηση με μια γαλλική διάταξη, η οποία σκοπεί στην καταπολέμηση της καταχρηστικής εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή την οποία επιτάσσει κατ' αρχήν το άρθρο 5 της εν προκειμένω ratione temporis εφαρμοστέας οδηγίας 90/435/ΕΟΚ [2] (στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες). Εφαρμόζοντας την εν λόγω εθνική διάταξη, οι φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να απαλλάξουν από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή το μέρισμα που διένειμε εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία στη λουξεμβουργιανή μητρική της εταιρία. Η εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο επιχείρηση βρισκόταν με τη σειρά της υπό τον έμμεσο έλεγχο εταιρίας εδρεύουσας στην Ελβετία και δεν κατέστη δυνατό να προσκομιστεί η απαιτούμενη λόγω του γεγονότος αυτού απόδειξη ότι η διάρθρωση της αλυσίδας συμμετοχών δεν είχε κατά κύριο λόγο φορολογικά κίνητρα.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Οδηγία 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), η οποία εν τω μεταξύ αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011 (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8).

3. Αμφισβητείται κατά πόσον το γαλλικό μέτρο, το οποίο κατά βάση σκοπεί στην καταπολέμηση μιας μορφής του λεγόμενου «directive shopping» [3], είναι συμβατό με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και με τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Η ιδιαίτερη σημασία του ζητήματος αυτού καθίσταται σαφής ιδίως από τις προσπάθειες καταπολεμήσεως των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών σε ευρωπαϊκό [4] και σε διεθνές [5] επίπεδο, οι οποίες έχουν προσφάτως σημαντικά εντατικοποιηθεί. Μολονότι απαιτείται, και μόνο για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, η συνεπής καταπολέμηση των καταστρατηγήσεων, πρέπει εντούτοις να τηρείται, στο πλαίσιο του εγχειρήματος αυτού, πάντα η αρχή της αναλογικότητας.

II. Το νομικό πλαίσιο

1. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο σε επίπεδο πρωτογενούς δικαίου της Ένωσης αποτελούν, στην υπό κρίση υπόθεση, οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Δεδομένου ότι στη διαφορά της κύριας δίκης πρέπει να κριθεί η νομιμότητα της φορολογήσεως διανομών κερδών που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2005 και 2006, κρίσιμες για την απάντηση των ερωτημάτων της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι οι διατάξεις των Συνθηκών όπως τροποποιήθηκαν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ [6].

5. Σε επίπεδο παραγώγου δικαίου, κρίσιμη είναι η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής, η εν λόγω οδηγία εφαρμόζεται από κάθε κράτος μέλος

«[…]

– στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρίες αυτού του κράτους προς εταιρίες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.

[…]»

6. Σχετικά με τέτοιου είδους διανομές κερδών, 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.»

7. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ορίζει τα εξής:

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

3 Υπό την εκδοχή που ενδιαφέρει εν προκειμένω, υπήκοος τρίτης χώρας, ο οποίος δεν απολαύει των πλεονεκτημάτων της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, διαμόρφωσε το καθεστώς των σχέσεών του, μέσω της συστάσεως ενδιάμεσης εταιρίας εντός της Ένωσης, κατά τρόπο τέτοιο ώστε να μπορεί να επωφεληθεί της απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή που προβλέπει η οδηγία.

4 Βλ. την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1), την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 21, σ. 1), με την οποία εισήχθη στο νυν ισχύον κείμενο της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ένας λεγόμενος «κοινός ελάχιστος αντικαταχρηστικός κανόνας», καθώς επίσης και τη σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Δεκεμβρίου 2012, σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό [C(2012) 8806 τελικό].

5 Βλ., ειδικότερα, τις τελικές εκθέσεις του ΟΟΣΑ που δημοσιεύθηκαν στις 5 Οκτωβρίου 2015 στο πλαίσιο του σχεδίου δράσεως του ΟΟΣΑ και της Ομάδας G20 σχετικά με τη διάβρωση της φορολογητέας βάσεως και τη μεταφορά κερδών («BEPS»), που είναι διαθέσιμες υπό http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

6 ΕΕ 1997, C 340, σ. 1.

2. Η εθνική νομοθεσία

8. Κατά το άρθρο 119 bis, παράγραφος 2, του γαλλικού Code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), όπως ισχύει στην υπό κρίση υπόθεση, επιβάλλεται παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των κερδών που διανέμονται από γαλλικά νομικά πρόσωπα σε πρόσωπα που δεν διαθέτουν φορολογική κατοικία ή έδρα στη Γαλλία.

9. Κατά το άρθρο 119 ter, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2, του CGI, η διανομή κερδών σε νομικό πρόσωπο απαλλάσσεται από την εν λόγω παρακράτηση του φόρου στην πηγή υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Κρίσιμο είναι εν προκειμένω, μεταξύ άλλων, ότι το νομικό πρόσωπο αποδεικνύει έναντι του οφειλέτη ή του προσώπου που προβαίνει στην καταβολή ότι είναι ο πραγματικός δικαιούχος των μερισμάτων. Περαιτέρω, ο τόπος ασκήσεως της πραγματικής διοικήσεώς του πρέπει να βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ένωσης, η νομική μορφή του πρέπει να καταλέγεται μεταξύ εκείνων που παρατίθενται στο παράρτημα της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και, επιπλέον, πρέπει να συμμετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 20 % στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου που διανέμει τα μερίσματα.

10. Ωστόσο, κατά το άρθρο 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από έναν ή περισσότερους κατοίκους κρατών μη μελών της Ένωσης, εκτός αν το εν λόγω νομικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την απαλλαγή.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης και η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

11. Η παρούσα διαδικασία αφορά διαφορά μεταξύ, αφενός, των επιχειρήσεων Eqiom SAS και Enka SA (στο εξής, επίσης: προσφεύγουσες της κύριας δίκης) και, αφετέρου, των γαλλικών φορολογικών αρχών.

12. Εταιρία, διάδοχος της οποίας είναι η εγκατεστημένη στη Γαλλία εταιρία Eqiom, διένειμε κατά τα έτη 2005 και 2006 μερίσματα στη μητρική της εταιρία και μοναδική μέτοχό της, ήτοι στην εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο εταιρία Enka. Οι μετοχές της εταιρίας αυτής ανήκαν, κατά τον επίμαχο χρόνο, σχεδόν στο σύνολό τους σε εταιρία εγκατεστημένη στην Κύπρο, η οποία ελεγχόταν από εταιρία εδρεύουσα στην Ελβετία.

13. Η αρμόδια αρχή δεν χορήγησε απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή κατ' άρθρον 119 ter, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2, του CGI για τα διανεμηθέντα μερίσματα. Αντιθέτως, υποστήριξε την άποψη ότι οι διανομές ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως που προβλεπόταν στην παράγραφο 3 της εν λόγω διατάξεως, καθότι η δικαιούχος δεν μπορούσε να αποδείξει ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν είχε ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την απαλλαγή. Οι θιγόμενες εταιρίες άσκησαν ένδικα βοηθήματα κατά της αποφάσεως αυτής.

14. Το εν τέλει επιληφθέν της διαφοράς Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) εκτιμά ότι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς είναι το δίκαιο της Ένωσης και, ως εκ τούτου, στις 30 Δεκεμβρίου 2015 υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

1) Οσάκις εθνική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους εισάγει στο εθνικό δίκαιο τη δυνατότητα την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, είναι δυνατός ο έλεγχος, υπό το πρίσμα του πρωτογενούς δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των πράξεων ή των συμφωνιών με τις οποίες υλοποιείται αυτή η δυνατότητα;

2) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, οι οποίες παρέχουν στα κράτη μέλη ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως προκειμένου να καθορίζουν ποιες διατάξεις είναι «αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις», την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές η θέσπιση από κράτος μέλος μηχανισμού για τον αποκλεισμό από το πλεονέκτημα της απαλλαγής των μερισμάτων που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από έναν ή περισσότερους κατοίκους κρατών μη μελών της Ένωσης, εκτός αν το εν λόγω νομικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την απαλλαγή;

3) α) Σε περίπτωση που η συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης του προαναφερθέντος μηχανισμού για την πρόληψη των καταχρήσεων πρέπει να εκτιμηθεί και υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης, πρέπει αυτή, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της επίδικης νομοθετικής ρυθμίσεως, να εξεταστεί υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 43 ΕΚ, νυν άρθρου 49 ΣΛΕΕ, παρά το γεγονός ότι η εταιρία στην οποία καταβάλλονται τα μερίσματα ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα, μέσω αλυσίδας συμμετοχών μεταξύ των κύριων σκοπών της οποίας συγκαταλέγεται η άντληση οφέλους από την απαλλαγή, από έναν ή περισσότερους κατοίκους τρίτων κρατών, οι οποίοι δεν μπορούν να επικαλεστούν την ελευθερία εγκαταστάσεως;

β) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, πρέπει η συμβατότητα αυτή να εξεταστεί υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 56 ΕΚ, νυν άρθρου 63 ΣΛΕΕ;

4) Έχουν οι ανωτέρω διατάξεις την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές εθνική νομοθετική ρύθμιση που αποκλείει την απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή για τα μερίσματα τα οποία καταβάλλει εταιρία κράτους μέλους σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα μερίσματα αυτά αποτελούν εισόδημα νομικού προσώπου το οποίο ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από έναν ή περισσότερους κατοίκους κρατών μη μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκτός αν το νομικό πρόσωπο αποδείξει ότι αυτή η αλυσίδα συμμετοχών δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την απαλλαγή;

15. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, η Γαλλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Δανίας, η Ιταλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Νοεμβρίου 2016 παρέστησαν οι προμνησθέντες μετέχοντες στη διαδικασία, εξαιρουμένης της Ιταλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Ισπανίας, καθώς και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

IV. Νομική εκτίμηση

16. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί με τα ερωτήματά του κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί αν αντιβαίνει στην οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και στις θεμελιώδεις ελευθερίες ρύθμιση κράτους μέλους, όπως εκείνη του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, σύμφωνα με την οποία δεν χορηγείται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στην πηγή για μερίσματα τα οποία διανέμονται από εταιρία του κράτους μέλους αυτού σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον η εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από μετόχους κατοίκους τρίτων χωρών, εκτός αν η εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα αποδεικνύει ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την απαλλαγή.

17. Στο πλαίσιο της κατωτέρω παρατιθέμενης εκτιμήσεως υπεισέρχομαι αρχικώς στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο αφορά την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες (συναφώς υπό Α). Εν συνεχεία, εξετάζω το πρώτο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία έχουν ως αντικείμενο τη συμβατότητα του μέτρου με το πρωτογενές δίκαιο, ειδικότερα δε με τις θεμελιώδεις ελευθερίες (συναφώς υπό Β).

1. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

18. Με το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου επιδιώκεται να διευκρινιστεί κατά πόσον η επίμαχη ρύθμιση είναι συμβατή με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

19. Δεν αμφισβητείται από τους μετέχοντες στη διαδικασία ότι οι επίμαχες καταβολές μερίσματος εμπίπτουν κατ' αρχήν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Τούτο σημαίνει ότι η Γαλλία, όντας το κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, θα όφειλε, βάσει του άρθρου 5 της οδηγίας, να απαλλάξει τα μερίσματα από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Ωστόσο, η Γαλλία υποστηρίζει ότι οι πρόσθετες απαιτήσεις τις οποίες έχει θεσπίσει για τη χορήγηση της απαλλαγής καλύπτονται από το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Κατά τη διάταξη αυτή, η οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις.

20. Επομένως, χρήζει εξετάσεως κατά πόσον ρύθμιση κράτους μέλους, όπως εκείνη του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

21. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν είναι εν προκειμένω κρίσιμο. Δεδομένου ότι η θέσπιση της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, μόνο το πρωτογενές δίκαιο μπορεί να αποτελέσει γνώμονα για την εκτίμηση της συμβατότητας της ρυθμίσεως με το δίκαιο της Ένωσης.

22. Ο ισχυρισμός αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες καθορίζει ένα πλαίσιο με το οποίο τίθενται όρια στη δράση των κρατών μελών στις περιπτώσεις που αρνούνται τη χορήγηση παρεχόμενων από την οδηγία πλεονεκτημάτων για λόγους αποτροπής της φοροδιαφυγής και της καταχρήσεως. Συγκεκριμένα, από το ίδιο το γράμμα της διατάξεως συνάγεται εξ αντιδιαστολής ότι στην οδηγία αντιβαίνουν εθνικές ρυθμίσεις οι οποίες *δεν* σκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και της καταχρήσεως και οι οποίες υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο[7].

23. Πέραν τούτου, τυχόν διαφορετική ερμηνεία θα μπορούσε να θίξει την πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Και τούτο διότι, αντίθετα προς ό,τι σιωπηρώς υπαινίσσεται η Επιτροπή, η εξέταση της επίμαχης γαλλικής ρυθμίσεως με γνώμονα την οδηγία δεν μπορεί κατ' ανάγκη να θεωρηθεί ισοδύναμη με την εξέτασή της με γνώμονα τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Σε περίπτωση που η Γαλλία υπερέβη, με την εφαρμογή του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, τα όρια δράσεως των κρατών μελών τα οποία καθορίζονται με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, η απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή θα έπρεπε να χορηγηθεί ανεπιφύλακτα. Αντιθέτως, η τυχόν επιτυχής επίκληση των θεμελιωδών ελευθεριών εξασφαλίζει κατά κανόνα μόνο την ίση μεταχείριση με τις παρόμοιες ημεδαπές υποθέσεις.

24. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες αντανακλά τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης κατά την οποία η κατάχρηση δικαιώματος απαγορεύεται[8]. Οι πολίτες δεν δύνανται να επικαλούνται το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης καταχρηστικώς[9]. Μολονότι το γράμμα της διατάξεως δεν παρέχει κάποιο αναλυτικότερο περίγραμμα της υποδηλούμενης έννοιας

7 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, με εξαίρεση το κείμενο του άρθρου στη γερμανική και την ολλανδική γλώσσα, αναφέρει ρητώς ότι η οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή διατάξεων που *είναι αναγκαίες* για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις.

8 Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 Βλ. αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, Κεφάλας κ.λπ. (C-367/96, EU:C:1998:222, σκέψη 20), της 23ης Μαρτίου 2000, Διαμαντής (C-373/97, EU:C:2000:150, σκέψη 33), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 68), της 13ης Μαρτίου 2014, SICES κ.λπ. (C-155/13, EU:C:2014:145, σκέψη 29), και της 28ης Ιουλίου 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, σκέψη 37).

της καταχρήσεως[10], ωστόσο σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διάταξη απλώς παραπέμπει στις έννομες τάξεις των κρατών μελών. Σε αντίθετη περίπτωση, θα υπήρχε ο κίνδυνος του κατά βούληση περιορισμού του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας ανάλογα με την εκάστοτε πρακτική του κάθε κράτους μέλους.

25. Ωστόσο, ως διάταξη με την οποία θεσπίζεται εξαίρεση, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς[11]. Τούτο επιτάσσει ιδίως, όσον αφορά τα μέτρα που αποβλέπουν στην αποτροπή των καταχρήσεων, η αρχή της ασφάλειας δικαίου. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που ένας ιδιώτης πληροί από τυπικής απόψεως όλες τις προϋποθέσεις ασκήσεως ενός δικαιώματος, η απαγόρευση ασκήσεως του δικαιώματος αυτού, βάσει ενστάσεως περί καταχρήσεως, πρέπει να είναι δυνατή μόνο σε ειδικές περιπτώσεις.

26. Όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο σε σχέση με την οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, τα σχήματα συμμετοχής τα οποία έχουν μοναδικό σκοπό την εκμετάλλευση των προβλεπομένων στην οδηγία φορολογικών πλεονεκτημάτων αποτελούν μια μορφή καταχρήσεως[12]. Ως εκ τούτου, ισχύει και στο πλαίσιο αυτής της οδηγίας ότι πρέπει να συντρέχουν οικονομικοί λόγοι που να δικαιολογούν την επιλογή του συγκεκριμένου σχήματος. Αντιθέτως, δεν προστατεύεται η επιδίωξη μόνον αμιγώς φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση[13]. Συνεπώς, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες η, βάσει του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, μη χορήγηση απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή οσάκις η δικαιούχος εταιρία ανήκει σε αλυσίδα συμμετοχών δημιουργηθείσα, κατ' ουσίαν, με κίνητρα αποκλειστικώς φορολογικά[14].

27. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, το γεγονός και μόνον ότι η εταιρία που λαμβάνει τα μερίσματα ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από πρόσωπα που δεν είναι κάτοικοι της Ένωσης αποτελεί τεκμήριο περί καταχρηστικής εκμεταλλεύσεως της απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Στην περίπτωση αυτή, απόκειται στον δικαιούχο να αποδείξει ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν εξυπηρετεί κυρίως φορολογικούς σκοπούς.

28. Η προσέγγιση αυτή υπερβαίνει το αναγκαίο για την αποτροπή της φοροαποφυγής μέτρο και εκφεύγει των ορίων του επιτρεπτού βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες.

29. Κατ' εφαρμογή της επίμαχης ρυθμίσεως επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο συστηματικώς η υποχρέωση αποδείξεως της μη συνδρομής φορολογικών λόγων, χωρίς η διοίκηση να υπέχει υποχρέωση προσκομίσεως επαρκών στοιχείων ενδεικτικών φοροαποφυγής[15]. Μόνη η αναφορά στον άμεσο ή έμμεσο έλεγχο από μετόχους που είναι κάτοικοι τρίτων χωρών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τέτοια ένδειξη, επειδή δεν είναι σε καμία περίπτωση δυνατή η γενίκευση ότι η φορολογική μεταχείριση της διανομής κερδών σε εταιρίες εκτός της Ένωσης είναι ευνοϊκότερη στο κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας και/ή της δικής της μητρικής εταιρίας από ό,τι στη Γαλλία.

10 Βλ., αντιθέτως, επί παραδείγματι, το άρθρο 15 της οδηγίας 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009 (οδηγία περί συγχωνεύσεων, ΕΕ 2009, L 310, σ. 34).

11 Βλ. αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit κ.λπ. (C-283/94, C-291/94 και C-292/94, EU:C:1996:387, σκέψη 27), της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψεις 38 και 39), της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 37), της 11ης Δεκεμβρίου 2008, A.T. (C-285/07, EU:C:2008:705, σκέψη 31), της 20ής Μαΐου 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, σκέψη 46), και της 10ης Νοεμβρίου 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, σκέψη 44).

12 Βλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1996, Denkavit κ.λπ. (C-283/94, C-291/94 και C-292/94, EU:C:1996:387, σκέψη 31).

13 Βλ., επί της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 47), και της 10ης Νοεμβρίου 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, σκέψη 34).

14 Όσον αφορά το επίμαχο σχήμα συμμετοχής κρίνω, ωστόσο, σκόπιμο να επισημάνω ότι κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου δεν κατέστη σαφές σε τι συνίσταται το φορολογικό πλεονέκτημα. Συγκεκριμένα, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, η Γαλλία δεν θα είχε επιβάλει παρακράτηση του φόρου στην πηγή ούτε στην περίπτωση καταβολής μερίσματος σε μέτοχο που είναι κάτοικος Ελβετίας. Βλ. άρθρο 11, παράγραφος 2, στοιχείο β', της συμβάσεως αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Γαλλίας και Ελβετίας και άρθρο 15, παράγραφος 1, της συμφωνίας μεταξύ Ελβετίας και ΕΕ για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, της 26ης Οκτωβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 385, σ. 30).

15 Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 55).

30. Ως εκ τούτου, η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή στηρίζεται σε ένα γενικό τεκμήριο περί διαπράξεως φοροαποφυγής. Εντούτοις, ένα τέτοιο τεκμήριο είναι ανεπίτρεπτο [16]. Απαιτείται να εξετάζονται πάντα οι αντικειμενικές και επαληθεύσιμες περιστάσεις της κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως [17]. Σε περίπτωση που, υπό το φως της εξετάσεως αυτής, γεννάται δικαιολογημένα αρχική υπόνοια ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί η συνδρομή κατ' ουσίαν φορολογικών κινήτρων για την επιλογή του συγκεκριμένου σχήματος συμμετοχής, η ένσταση περί καταχρήσεως αποδυναμώνεται, παρ' όλα αυτά, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο εκθέτει λόγους για την επιλογή του σχήματος αυτού οι οποίοι δεν είναι αμιγώς φορολογικοί [18]. Και τούτο διότι η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις το επίμαχο σχήμα μπορεί να έχει και άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος [19].

31. Επομένως, στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντιβαίνει στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες ρύθμιση κράτους μέλους, όπως εκείνη του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, καθόσον επιβάλλει σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή, η οποία ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από κατοίκους τρίτης χώρας, την υποχρέωση να αποδείξει ότι η διάρθρωση της αλυσίδας συμμετοχών δεν οφείλεται σε φορολογικούς λόγους, προκειμένου να της χορηγηθεί η απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή κατ' άρθρον 5 της οδηγίας, χωρίς όμως η διοίκηση να φέρει υποχρέωση προσκομίσεως επαρκών στοιχείων ενδεικτικών φοροαποφυγής.

2. Επί του πρώτου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

32. Το πρώτο, το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα αφορούν κατ' ουσίαν τη συμβατότητα της επίμαχης ρυθμίσεως κατ' άρθρον 119 ter, παράγραφος 3, του CGI με τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Παρά όσα προεξέθεσα, δεν παρέλκει η εξέταση των ερωτημάτων αυτών, καθότι από τις θεμελιώδεις ελευθερίες είναι ενδεχομένως δυνατό να συναχθούν περαιτέρω απαιτήσεις. Ως προς το ζήτημα αυτό, πρέπει, ωστόσο, να εξετασθούν κατ' αρχάς οι αμφιβολίες που εξέφρασε το αιτούν δικαστήριο όσον αφορά το κατά πόσον υφίσταται περιθώριο ελέγχου της επίμαχης ρυθμίσεως με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο (συναφώς υπό 1). Σε επόμενο στάδιο, πρέπει να προσδιοριστεί ποια είναι η εφαρμοστέα θεμελιώδης ελευθερία (συναφώς υπό 2), καθώς και να διερευνηθεί κατά πόσον συντρέχει περιορισμός της εν λόγω θεμελιώδους ελευθερίας (συναφώς υπό 3).

1. Έλεγχος με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης

33. Εν πρώτοις, τίθεται το ζήτημα αν η γαλλική ρύθμιση πρέπει να κριθεί με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο.

16 Βλ. αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2004, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-334/02, EU:C:2004:129, σκέψη 27), της 9ης Νοεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-433/04, EU:C:2006:702, σκέψη 35), της 28ης Οκτωβρίου 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, σκέψη 34), καθώς και, περαιτέρω, της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Βλ. αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψεις 41 και 44), της 9ης Μαρτίου 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 25), της 21ης Νοεμβρίου 2002, X και Y (C-436/00, EU:C:2002:704, σκέψη 42), της 20ής Μαΐου 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, σκέψη 44), και της 10ης Νοεμβρίου 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, σκέψη 37).

18 Βλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 82), της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 50), και της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 37).

19 Βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 75), της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 30), της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Slancheva sila (C-434/12, EU:C:2013:546, σκέψη 42), της 13ης Μαρτίου 2014, SICES κ.λπ. (C-155/13, EU:C:2014:145, σκέψη 33), της 9ης Ιουλίου 2015, Cimmino κ.λπ. (C-607/13, EU:C:2015:448, σκέψη 65), της 14ης Απριλίου 2016, Cervati και Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, σκέψη 34), και της 28ης Ιουλίου 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, σκέψη 40).

34. Η απάντηση πρέπει σε κάθε περίπτωση να είναι αρνητική, εφόσον η ρύθμιση ανήκει σε τομέα ο οποίος αποτέλεσε το αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ένωσης. Και τούτο διότι, κατά πάγια νομολογία, τέτοιες ρυθμίσεις πρέπει να αξιολογούνται με γνώμονα όχι τις διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου, αλλά μόνον αυτές του μέτρου εναρμονίσεως [20].

35. Ωστόσο, βάσει του αντικειμένου του, το άρθρο 119 ter, παράγραφος 3, του CGI δεν ανήκει σε τομέα ο οποίος αποτέλεσε το αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως. Ειδικότερα, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο εναρμονίσεως, καθότι η διάταξη αυτή ούτε επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρέωση εφαρμογής μέτρων καταπολεμήσεως της καταχρήσεως ούτε θεσπίζει κανόνες που ρυθμίζουν κατά τρόπο εξαντλητικό το ζήτημα.

36. Αντιθέτως, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, απόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών αν και –εντός των προεκτεθέντων ορίων– με ποιον τρόπο θα καταπολεμήσουν τις καταχρηστικές συμπεριφορές που συναρτώνται με την εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από την οδηγία. Όπως όμως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη δύνανται να κάνουν χρήση των δυνατοτήτων επιλογής που τους παρέχει η οδηγία μόνον εφόσον τηρούν τις θεμελιώδεις διατάξεις της Συνθήκης και δεσμεύονται, ειδικότερα, από τις θεμελιώδεις ελευθερίες [21].

37. Επομένως, η επίμαχη ρύθμιση του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI υπόκειται επίσης σε έλεγχο με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης.

2. Εφαρμοστέα θεμελιώδης ελευθερία

38. Εν συνεχεία, πρέπει να προσδιοριστεί ποια είναι η θεμελιώδης ελευθερία με γνώμονα την οποία θα κριθεί το γαλλικό μέτρο. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί η δυνατότητα εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως (άρθρο 43 ΕΚ, νυν άρθρο 49 ΣΛΕΕ) και/ή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρο 56 ΕΚ, νυν άρθρο 63 ΣΛΕΕ).

39. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αυτή μπορεί να εμπίπτει τόσο στο άρθρο 43 ΕΚ όσο και στο άρθρο 56 ΕΚ. Κρίσιμο είναι το αντικείμενο της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως. Αν η ρύθμιση αυτή εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση συμμετοχών που καθιστούν δυνατή την άσκηση αναμφισβήτητης επιρροής στις αποφάσεις της εταιρίας και τον καθορισμό των δραστηριοτήτων της, εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ελευθερία εγκαταστάσεως. Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες εφαρμόζονται επί συμμετοχών που αποκτήθηκαν με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση ασκήσεως επιρροής στη διαχείριση και τον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [22].

20 Βλ. αποφάσεις της 12ης Οκτωβρίου 1993, Vanacker και Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, σκέψη 9), της 23ης Μαΐου 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, σκέψη 18), της 11ης Δεκεμβρίου 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, σκέψη 64), και της 30ής Απριλίου 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, σκέψη 63).

21 Βλ. αποφάσεις της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, σκέψη 26), της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, σκέψη 45), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 46), της 1ης Οκτωβρίου 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, σκέψη 53), και της 2ας Σεπτεμβρίου 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, σκέψη 39).

22 Βλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψεις 36 και 37), της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 33 έως 35), της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψεις 30 έως 32), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψεις 29 έως 32).

40. Κατά την άποψη της Επιτροπής, εν προκειμένω τίθεται θέμα ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθότι το άρθρο 119 ter, παράγραφος 3, του CGI εφαρμόζεται επί καταβολής μερίσματος σε πρόσωπα που, με τη σειρά τους, *ελέγχονται* άμεσα ή έμμεσα από ένα ή περισσότερα πρόσωπα που δεν είναι εγκατεστημένα στην Ένωση.

41. Εντούτοις, η σχέση μεταξύ της λήπτριας των μερισμάτων και των εταιριών που βρίσκονται υπεράνω αυτής στην αλυσίδα συμμετοχών δεν μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας. Συγκεκριμένα, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη φορολόγηση των καταβολών μερίσματος από γαλλική εταιρία στην εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο μέτοχό της.

42. Η εφαρμογή του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI σε τέτοιες καταβολές μερισμάτων προϋποθέτει ότι μεταξύ της λήπτριας και της διανέμουσας εταιρίας υφίσταται σχέση συμμετοχής ύψους τουλάχιστον 20 %. Ωστόσο, από μια συμμετοχή τέτοιου ύψους δεν συνάγεται κατ' ανάγκη το συμπέρασμα ότι ο κάτοχός της ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας[23]. Συνεπώς, για τον καθορισμό της εφαρμοστέας θεμελιώδους ελευθερίας είναι κρίσιμα τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υποθέσεως[24].

43. Βάσει όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, οι μετοχές της διανέμουσας το μέρισμα γαλλικής εταιρίας κατέχονταν κατά τον επίμαχο χρόνο ολοσχερώς από τη λουξεμβουργιανή εταιρία που έλαβε το μέρισμα. Δεδομένου ότι τέτοιου είδους συμμετοχή εξασφαλίζει στον κάτοχό της άνευ ετέρου αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας, εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ελευθερία εγκαταστάσεως.

3. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως

44. Κατά συνέπεια, χρήζει εξετάσεως κατά πόσον συντρέχει περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Τέτοιος περιορισμός θα μπορούσε πράγματι να συντρέχει, καθότι η εφαρμογή του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI έχει ως αποτέλεσμα την άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή όσον αφορά τη λουξεμβουργιανή εταιρία που έλαβε το μέρισμα.

45. Βάσει του άρθρου 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, η ελευθερία εγκαταστάσεως παρέχει στις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής εταιρίας[25]. Συγκεκριμένα, η ελευθερία εγκαταστάσεως αποσκοπεί ειδικότερα στη διασφάλιση του ευεργετήματος της μεταχειρίσεως ημεδαπού στο κράτος μέλος υποδοχής, απαγορεύοντας κάθε δυσμενή διάκριση λόγω του τόπου της έδρας των εταιριών[26].

23 Βλ., όσον αφορά την κατοχή του ενός τρίτου των μετοχών εταιρίας, απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, σκέψη 20). Σχετικά με συμμετοχές ύψους 10 %, βλ. επίσης αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 22), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 31).

24 Βλ. αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, σκέψη 21), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψεις 37 και 38), της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψεις 93 και 94), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 37).

25 Βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 35), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 30), της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 17), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 40).

26 Βλ. αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, Επιτροπή κατά Γαλλίας (270/83, EU:C:1986:37, σκέψη 14), της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, σκέψη 35), της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkavit Internationaal και Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψη 22), και της 12ης Ιουνίου 2014, SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 45).

46. Όπως επιβεβαιώθηκε από τη Γαλλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ειδική επιφύλαξη της προσκομίσεως αποδείξεων κατ' άρθρον 119 ter, παράγραφος 3, του CGI εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις διανομής κερδών σε εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή. Οι καταβολές μερίσματος σε εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή δεν εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή. Το γεγονός αυτό καθιστά την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως λιγότερο ελκυστική για τις εταιρίες άλλων κρατών μελών. Τούτο θα μπορούσε, κατά συνέπεια, να τις εξωθήσει στο να απόσχουν από την κτήση, τη σύσταση ή τη διατήρηση θυγατρικής εταιρίας στη Γαλλία[27].

47. Στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η εταιρία η οποία επικαλείται την ελευθερία εγκαταστάσεως ελέγχεται εμμέσως από κατοίκους τρίτης χώρας. Συγκεκριμένα, όπως έχει καταστεί σαφές από το Δικαστήριο, από καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν προκύπτει ότι η ιθαγένεια των μετόχων εταιρίας ασκεί οποιαδήποτε επιρροή όσον αφορά το δικαίωμα της εταιρίας αυτής να επικαλείται την ελευθερία εγκαταστάσεως[28].

48. Επομένως, η περιγραφείσα διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων μεταξύ μητρικών εταιριών αναλόγως του τόπου της έδρας τους συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ[29].

49. Κατά τη νομολογία, τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες (συναφώς υπό α) ή αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (συναφώς υπό β)[30].

1) Επί της αντικειμενικής συγκρισιμότητας

50. Το Δικαστήριο αποφαίνεται επί της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων λαμβάνοντας, κατά κανόνα, υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό της οικείας ρυθμίσεως[31]. Υπό το πρίσμα αυτό, παρίσταται ενδεχομένως αμφίβολο κατά πόσον οι καταβολές μερίσματος σε εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή και οι αντίστοιχες καταβολές σε εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή αποτελούν καταστάσεις συγκρίσιμες. Και τούτο διότι το επίμαχο μέτρο έχει σκοπό να εμποδίσει τους υπηκόους τρίτων χωρών να αποφεύγουν την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, συστήνοντας ενδιάμεσες εταιρίες εντός της Ένωσης και εκμεταλλευόμενοι τις διαφορές μεταξύ των εννόμων τάξεων των κρατών μελών. Εντούτοις, τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή εξακολουθούν να υπόκεινται στην ίδια έννομη τάξη.

51. Ωστόσο, αποφασιστικής σημασίας κριτήριο στην περίπτωση των καταβολών μερισμάτων είναι, κατά το Δικαστήριο, η άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας[32]. Κατ' εφαρμογήν του κριτηρίου αυτού, πρέπει εν προκειμένω να γίνει άνευ ετέρου δεκτή η συνδρομή αντικειμενικής συγκρισιμότητας, καθότι η Γαλλία ασκεί τη φορολογική της αρμοδιότητα τόσο επί των καταβολών μερίσματος σε λήπτες εγκατεστημένους στην ημεδαπή όσο και επί των καταβολών μερίσματος σε λήπτες εγκατεστημένους στην αλλοδαπή.

27 Βλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, σκέψη 32), της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, σκέψη 35), και της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkavit Internationaal και Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψη 30).

28 Βλ. απόφαση της 1ης Απριλίου 2014, Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 40).

29 Βλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkavit Internationaal και Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψη 29).

30 Βλ. αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 20), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 17), της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 26).

31 Βλ. αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22), της 21ης Φεβρουαρίου 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 33), και της 12ης Ιουνίου 2014, SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28).

32 Βλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkavit Internationaal και Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψεις 34 έως 36), και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 68).

2) Επί της δικαιολογήσεως

52. Κατά συνέπεια, απομένει να εξεταστεί κατά πόσον ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μέσω του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

53. Η Γαλλία υποστηρίζει ότι τέτοιον λόγο συνιστά η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

54. Κατά πάγια νομολογία, μέτρο περιοριστικό μπορεί να δικαιολογηθεί για τους ανωτέρω λόγους, εφόσον αφορά ειδικώς αμιγώς τεχνητά σχήματα, χωρίς οικονομική ουσία, τα οποία σκοπούν στον προσπορισμό φορολογικού πλεονεκτήματος[33].

55. Εντούτοις, εν προκειμένω δεν προκύπτει ότι το γαλλικό μέτρο σκοπεί ειδικώς στην καταπολέμηση τέτοιου είδους σχημάτων. Συγκεκριμένα, το άρθρο 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, με το να απαιτεί να αποδεικνύεται ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, θέτει ως βασικό κριτήριο την επιδίωξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Το υποκειμενικό κριτήριο αυτό και μόνον δεν αρκεί όμως για να συναχθεί η ύπαρξη τεχνητού σχήματος κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου[34]. Αντιθέτως, πρέπει επιπλέον να προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία ότι, παρά την τυπική πλήρωση των προϋποθέσεων χορηγήσεως της απαλλαγής, δεν επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την ελευθερία εγκαταστάσεως σκοπός[35].

56. Η αντίθεση αυτή προς τον επιδιωκόμενο σκοπό πρέπει να γίνεται δεκτό ότι συντρέχει όταν από τη συνολική εκτίμηση των περιστάσεων προκύπτει ότι από την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή δεν επωφελείται η εταιρία του άλλου κράτους μέλους η οποία λαμβάνει το μέρισμα, αλλά στην πραγματικότητα επωφελείται άμεσα υπήκοος τρίτης χώρας. Πράγματι, η ελευθερία εγκαταστάσεως προστατεύει εκ προοιμίου μόνο τους υπηκόους των κρατών μελών[36].

57. Ενδείξεις για τη συνδρομή τέτοιας περιπτώσεως μπορούν να προκύψουν από την εξέταση της ουσίας της ενδιάμεσης εταιρίας. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να γίνεται δεκτό ότι πρόκειται για τεχνητό σχήμα σε περίπτωση που η εταιρία αποτελεί απλώς μια πλασματική εγκατάσταση υπό την έννοια εταιρίας που λειτουργεί ως ταχυδρομική θυρίδα[37]. Ακόμη όμως και στην περίπτωση που υπάρχει φυσική παρουσία, είναι δυνατό να συναχθεί, υπό το πρίσμα των οικονομικών και προσωπικών συνθηκών, ότι πρόκειται για τεχνητό σχήμα. Ως κρίσιμοι παράγοντες προβάλλουν στο πλαίσιο αυτό, επί παραδείγματι, οι πραγματικές αποφασιστικές αρμοδιότητες των εταιρικών οργάνων, ο εφοδιασμός τους με ίδιους οικονομικούς πόρους ή η ύπαρξη επιχειρηματικού κινδύνου.

58. Στο μέτρο που οι παράγοντες αυτοί δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, το μέτρο δεν αποτελεί κατάλληλο μέσο προκειμένου να καταπολεμηθούν ειδικώς αμιγώς τεχνητά σχήματα, χωρίς οικονομική ουσία, τα οποία σκοπούν στον προσπορισμό φορολογικού πλεονεκτήματος.

33 Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 55), της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 74), της 4ης Δεκεμβρίου 2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, σκέψη 35), και της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 40).

34 Βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 63).

35 Βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 64).

36 Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 53), της 11ης Μαρτίου 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, σκέψη 36), και της 23ης Φεβρουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-179/14, EU:C:2016:108, σκέψη 148).

37 Βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψεις 67 και 68).

59. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, η επίμαχη ρύθμιση υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής μέτρο, με το να κατανέμει, κατ' αποτέλεσμα, το βάρος αποδείξεως της μη υπάρξεως καταχρήσεως στις εταιρίες οι οποίες ζητούν να απαλλαγούν από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, αποκλειστικά λόγω του γεγονότος ότι ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα από πρόσωπο που δεν είναι κάτοικος της Ένωσης[38]. Και τούτο διότι, κατά τη νομολογία, τέτοιο γενικό τεκμήριο διαπράξεως φοροαποφυγής δεν αρκεί για να δικαιολογήσει ένα περιοριστικό φορολογικό μέτρο[39]. Το άρθρο 119 ter, παράγραφος 3, του CGI έχει όμως ως αποτέλεσμα την αντιστροφή του βάρους αποδείξεως, χωρίς οι φορολογικές αρχές να υπέχουν υποχρέωση προσκομίσεως επαρκών στοιχείων ενδεικτικών φοροαποφυγής[40].

4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

60. Κατά συνέπεια, στο πρώτο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, ρύθμιση κράτους μέλους, όπως εκείνη του άρθρου 119 ter, παράγραφος 3, του CGI, καθόσον επιβάλλει σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή, η οποία ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από κατοίκους τρίτης χώρας, την υποχρέωση να αποδείξει ότι η διάρθρωση της αλυσίδας συμμετοχών δεν οφείλεται σε φορολογικούς λόγους, προκειμένου να της χορηγηθεί η απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή κατ' άρθρον 5 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, χωρίς όμως η διοίκηση να φέρει υποχρέωση προσκομίσεως επαρκών στοιχείων ενδεικτικών της υπάρξεως τεχνητού σχήματος, χωρίς οικονομική ουσία, το οποίο σκοπεί στον προσπορισμό φορολογικού πλεονεκτήματος.

V. Πρόταση

61. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα από το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) ερωτήματα ως εξής:

Αντιβαίνει στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ και στο άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, ρύθμιση κράτους μέλους με την οποία επιβάλλεται σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή, η οποία ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από κατοίκους τρίτης χώρας, η υποχρέωση να αποδείξει ότι η διάρθρωση της αλυσίδας συμμετοχών δεν οφείλεται σε φορολογικούς λόγους, προκειμένου να της χορηγηθεί η απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή κατ' άρθρον 5 της οδηγίας, χωρίς όμως η διοίκηση να φέρει υποχρέωση προσκομίσεως επαρκών στοιχείων ενδεικτικών της υπάρξεως τεχνητού σχήματος, χωρίς οικονομική ουσία, το οποίο σκοπεί στον προσπορισμό φορολογικού πλεονεκτήματος.

38 Βλ. ανωτέρω, σημεία 27 έως 30.

39 Βλ. αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2004, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-334/02, EU:C:2004:129, σκέψη 27), της 9ης Νοεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-433/04, EU:C:2006:702, σκέψη 35), της 28ης Οκτωβρίου 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, σκέψη 34), καθώς και, περαιτέρω, της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 55).