BREITHIÚNAS NA CÚIRTE (an Chéad Dlísheomra)

4 Deireadh Fómhair 2024*

(Tarchur chun réamhrialú – Saoirse bunaíochta – Airteagal 49 CFAE – Cáin chorparáide – Iasacht trasteorann inghrúpa chun fáil nó síneadh i leith scairsheilbh a mhaoiniú i gcuideachta nach mbaineann leis an ngrúpa lena mbaineann a bhíonn agus a thagann chun bheith, mar thoradh ar an idirbheart sin – Asbhaint d'ús a íocadh ar an iasacht sin – Iasacht a thabhú ar neamhthuilleamaí – An coincheap 'socrú go hiomlán saorga' – Prionsabal na comhréireachta)

I gCás C-585/22,

IARRAIDH ar réamhrialú faoi Airteagal 267 CFAE, ó Hoge Raad der Nederlanden (Cúirt Uachtarach na hÍsiltíre), trí bhreith an 2 Meán Fómhair 2022, a fuarthas ag an gCúirt an 7 Meán Fómhair 2022, sna himeachtaí

X BV

v

Staatssecretaris van Financiën,

tugann AN CHÚIRT (an Chéad Dlísheomra),

agus í comhdhéanta mar seo a leanas: A. Arabadjiev, Uachtarán Dlísheomra, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin agus I. Ziemele (Rapóirtéir), Breithiúna,

Abhcóide Ginearálta: N. Emiliou,

Cláraitheoir: A. Lamote, Riarthóir,

ag féachaint don nós imeachta i scríbhinn agus tar éis éisteacht an 15 Samhain 2023,

tar éis breithniú a dhéanamh ar na barúlacha arna dtíolacadh thar ceann na bpáirtithe seo a leanas:

– X BV, ag S. C. W. Douma agus R. van Scharrenburg, comhairleoirí cánach,

– Rialtas na hÍsiltíre, ag M. K. Bulterman agus M. H. S. Gijzen, i gcáil Gníomhairí,

– Rialtas na Beilge, ag S. Baeyens agus J.-C. Halleux, i gcáil Gníomhairí,

– Rialtas na Spáinne, ag L. Aguilera Ruiz, i gcáil Gníomhaire,

* Teanga an cháis: an Ollainnis.

– an Coimisiún Eorpach, ag W. Roels, i gcáil Gníomhaire,

tar éis éisteacht le Tuairim an Abhcóide Ghinearálta ag éisteacht an 14 Márta 2024,

an Breithiúnas seo a leanas:

Breithiúnas

1 Baineann an iarraidh ar réamhrialú le léiriú ar Airteagail 49, 56 agus 63 CFAE.

2 Rinne an iarraidh seo in imeachtaí idir X BV, cuideachta atá corpraithe faoi dhlí na hÍsiltíre, agus an Staatssecretaris van Financiën (Rúnaí Stáit Airgeadais, an Ísiltír) ('an t-údarás cánach') maidir leis an bhféidearthacht an t-ús a íocadh ar iasacht inghrúpa a asbhaint dá gcánacha chun fáil cuideachta nach mbaineann leis an ngrúpa lena mbaineann a mhaoiniú.

Dlí na hÍsiltíre

3 Foráiltear le hAirteagal 10a de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Dlí 1969 maidir le Cáin Chorparáide), mar atá i bhfeidhm in 2007 (Stb. 2006 Uimh. 631), ('an Dlí maidir le Cáin Chorparáide'):

'1. Agus brabús á chinneadh, ní fhéadfar ús – lena n-áirítear costais agus torthaí malartaithe airgeadra – a asbhaint má bhaineann sé le dliteanas atá dlite, de réir dlí nó de réir fíorais, go díreach nó go hindíreach le heintiteas lena mbaineann nó le duine nádúrtha lena mbaineann, a mhéid a bhaineann na dliteanais, de réir dlí nó de réir fíorais, go díreach nó go hindíreach, le ceann de na hidirbhearta dlíthiúla seo a leanas:

[...]

c) fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas ag an duine inchánach, ag eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach agus atá faoi réir cáin [chorparáide] nó ag duine nádúrtha a bhaineann leis an duine inchánach sin agus a bhfuil cónaí air san Ísiltír, in eintiteas ar eintiteas é, i ndiaidh na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas a bhfuil bainteach leis an duine inchánach sin.

[...]

3. Ní bheidh feidhm ag mír 1 más féidir leis an duine inchánach an méid seo a leanas a léiriú:

a) go bhfuil an iasacht agus an t-idirbheart dlíthiúil lena mbaineann bunaithe ar cúinsí eacnamaíoch den chuid is mó; nó

b) go ngearrtar é sa deireadh ar ús i leith an duine a bhfuil an ús dlite dó, de réir dlí nó de réir fíorais, go díreach nó go hindíreach, cáin ar bhrabúis nó ar ioncam atá réasúnach, de réir chritéir na hÍsiltíre, agus nach bhfuil aon chúiteamh ann as caillteanais ná as cearta d'aon chineál eile sna blianta roimh an mbliain inar tabhaíodh an fiach, rud a fhágann nach bhfuil sé iníoctha ar ús, sa deireadh, gan aon cháin de réir critéir réasúnacha, ach amháin i gcás ina bhfuil sé sochreidte gur tabhaíodh an fiach chun caillteanais nó cearta de chineál eile a fhritháireamh, ar caillteanais nó cearta iad a tabhaíodh sa bhliain chéanna nó a éireoidh sa

ghearrthéarma. Tá cáin a thoibhítear ar bhrabúis réasúnta faoi rialacha na hÍsiltíre má bhíonn tobhach ag ráta 10 % ar a laghad ar bhrabús inchánach a chinntear i gcomhréir le rialacha na hÍsiltíre mar thoradh uirthi [...]

4. Chun críocha an Airteagail seo [...], measfar gur eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach an méid seo a leanas:

a) eintiteas ina bhfuil scairsheilbh aon triain ar a laghad ag an duine inchánach;

b) eintiteas a bhfuil scairsheilbh aon triain ar a laghad sa cháiníocóir;

c) eintiteas ina bhfuil scairsheilbh aon triain ar a laghad ag tríú páirtí, i gcás ina bhfuil scairsheilbh aon triain ar a laghad ag an tríú páirtí sin sa cháiníocóir freisin.

[...]'

An díospóid sna príomhimeachtaí agus na ceisteanna a tharchuirtear

4 Tá X ina chuid de ghrúpa ilnáisiúnta cuideachtaí. Is é A scairshealbhóir aonair X, cuideachta atá corpraithe faoi dhlí na Beilge, a raibh a scaireanna i seilbh B, cuideachta eile atá corpraithe faoi dhlí na Beilge, suas le 39 % dá caipiteal le linn na tréimhse ón mbliain 2000 go 22 Nollaig 2002, agus 44.47 % den chaipiteal sin ón dáta deireanach sin. Liostaíodh na scaireanna eile in A ar Stocmhalartán na Bruiséile (an Bheilg) agus dá bhrí sin bhí siad i seilbh an phobail.

5 Áirítear leis an ngrúpa a bhunaigh B agus A, C, cuideachta atá bunaithe sa Bheilg. Idir 1999 agus 2010, bhí stádas 'lárionad comhordúcháin' ag C, chun críoch cánach, de réir bhrí reachtaíocht chánach na Beilge. Chuige sin, bhain C tairbhe as chóras cánach speisialta faoinar cinneadh, *inter alia*, a brabús inchánach ar chothromráta agus níor ceanglaíodh uirthi aon cháin iarchoimeádta ar íocaíochtaí úis a choinneáil siar. In 2000, bhí 53.05 % de na scaireanna nó de na sealúchais in C i seilbh A agus bhí 46.95% de na scaireanna nó de na sealúchais in C i seilbh B. An 22 Nollaig 2002, bhí scairsheilbh A agus B 64.3 % agus 27.8 %, faoi seach, de na scaireanna nó de na sealúchais in C an 22 Nollaig 2022, agus bhí an 7.9 % eile i seilbh tríú páirtithe.

6 Le linn na bliana 2000, fuair X 72 % de na scaireanna in F, cuideachta atá corpraithe faoi dhlí na hÍsiltíre, ó thríú páirtithe agus fuair A an 28 % eile de na scaireanna sin ó na tríú páirtithe sin. Mhaoinigh X fáil na scaireanna sin trí iasachtaí ó C, a d'úsáid cistí dílse a fuarthas trí ranníocaíocht chaipitil a rinne A chun na críche sin.

7 San fhógra cánach a seoladh chuig X le haghaidh 2007 maidir le cáin chorparáide, dhiúltaigh na húdaráis cánach an t-ús a d'íoc an chuideachta sin le C a asbhaint. Rinne X agóid i gcoinne an diúltaithe sin, ar an gcéad dul síos, os comhair rechtbank Gelderland (an Chúirt Dúiche, Gelderland, an Ísiltír) agus, ina dhiaidh sin, os comhair Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (an Chúirt Achomhairc, Arnhem-Leeuwarden, an Ísiltír). Chinn an chúirt sin, *inter alia*, ina breithiúnas an 20 Deireadh Fómhair 2020, nár cuireadh bac le hAirteagail 49, 56 agus 63 CFAE ar theorannú asbhaint an úis dá bhforáiltear in Airteagal 10a den Dlí maidir le cáin chorparáide, ar dá réir nach bhfuil ús le hasbhaint i leith dliteanais arna dtabhú le heintiteas lena baineann, a mhéid a bhaineann na dliteanais sin le fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach, seachas má chruthaíonn an duine inchánach go gcomhlíontar ceann amháin den dá choinníoll dá dtagraítear in Airteagal 10a(3).

8 Rinne X achomharc ar phointe dlí i gcoinne an bhreithiúnais sin os comhair an Hoge Raad der Nederlanden (Cúirt Uachtarach na hÍsiltíre), arb í an chúirt a rinne an tarchur í. Measann an chúirt sin go bhféadfadh an reachtaíocht náisiúnta atá i gceist sna príomhimeachtaí cásanna trasteorann a chur faoi mhíbhuntáiste. Comhlíonfadh eintiteas cónaitheach, a bhaineann leis an duine inchánach, an coinníoll a leagtar síos in Airteagal 10a(3)(b) den Dlí maidir le cáin chorparáide, cé nach gcomhlíonfadh eintiteas neamhchónaitheach a bhaineann leis an duine inchánach sin an ceanglas sin chomh minic céanna agus nach bhféadfaí ús a asbhaint ar fhiachas a bhaineann le hiasacht a fuarthas ón eintiteas deireanach sin ach amháin dá gcomhlíonfaí an coinníoll a leagtar síos in Airteagal 10a(3)(a) den dlí sin.

9 Mar sin féin, tá údar le srian den sórt sin, de réir na cúirte a rinne an tarchur, mar gheall ar an ngá atá le calaois chánach agus imghabháil cánach a chomhrac, ós rud é go bhfuil sé d'aidhm shonrach ag an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí bac a chur ar iompar dhá eintiteas lena mbaineann nó níos mó arb é atá iontu ná socruithe atá go hiomlán saorga a chruthú nach léiríonn réaltacht eacnamaíoch, d'fhonn an cháin a bhíonn dlite de ghnáth ar na brabúis a ghintear trí ghníomhaíochtaí a dhéantar ar chríoch náisiúnta trí ús a ghintear go saorga ar fhiachas a sheachaint, is é sin le rá, mar gheall ar fhiachas iasachta a rinneadh go treallach agus gan cúiseanna eacnamaíocha.

10 Sonraíonn an chúirt sin go ndéantar dliteanas iasachta go treallach agus gan cúiseanna eacnamaíochta, *inter alia*, i gcás, laistigh de ghrúpa eintiteas lena mbaineann, ina bhfuil an modh chun idirbheart a mhaoiniú, a bhfuil bunús eacnamaíoch leis féin, faoi réir cúiseanna cánach a mhéid atá siad ina gcuid de ghníomhartha dlí nach bhfuil riachtanach chun na cuspóirí a bhfuil údar eacnamaíoch leo a bhaint amach agus nach ndéanfaí difear dóibh, gan na cúiseanna cánach sin, fiú dá mbeadh an t-ús atá dlite ar na fiacha sin comhionann leis an ús a bheadh comhaontaithe idir cuideachtaí neamhspleácha. Dá bhrí sin, baineann an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí leis an méid atá dlite a laghdú ní mar gheall ar ús iomarcach ar fhiachas, ach mar gheall ar ús a ghintear go saorga ar fhiachas.

11 Measann an chúirt a rinne an tarchur go bhfuil an diúltú iomlán ús a ghintear ar an gcaoi sin a asbhaint comhréireach leis an gcuspóir calaois chánach agus imghabháil cánach a chomhrac, ós rud é, ar an gcéad dul síos, go bhfuil sé teoranta do chásanna ina n-ordaítear an iasacht laistigh de ghrúpa cuideachtaí comhlachaithe ar chúiseanna cánach a mhéid nach bhfuil riachtanach chun na cuspóirí a bhfuil údar eacnamaíoch leo a bhaint amach agus nach ndéanfaí an iasacht sin ach idir eintitis a bhfuil caidreamh speisialta eatarthu, agus, ar an dara dul síos, nach bhfuil na coinníollacha nach mór a chomhlíonadh chun fianaise a thabhairt ar aird agus chun ús ar fhiachas a asbhaint chomh dian sin nach bhfuil aon éifeacht iarbhír ag an asbhaint sin.

12 Mar sin féin, fiafraíonn an chúirt sin an bhfuil bunús maith fós lena hanailís, go háirithe, i bhfianaise bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, míreanna 51 agus 56). Ar an gcéad dul síos, fiafraíonn sí an féidir a thuiscint ón mbreithiúnas sin nach socruithe atá go hiomlán saorga iad idirbhearta a dhéantar ar neamhthuilleamaí, ar an gcúis sin amháin. I mír 56 den bhreithiúnas sin, chinn an Chúirt, go bunúsach, go bhféadfadh leis an reachtaíocht náisiúnta atá i gceist sa chás sin idirbhearta a rinneadh ar neamhthuilleamaí a chur san áireamh laistigh dá raon feidhme agus, dá bhrí sin, nach socruithe saorga nó samhailteacha go hiomlán iad a rinneadh chun an cháin a bheadh dlite ar bhrabúis de ghnáth a ghintear trí ghníomhaíochtaí a dhéantar sa chríoch náisiúnta a sheachaint. Ar an dara dul síos, fiafraíonn sí ar cheart tábhacht a chur leis an bhfíoras, murab ionann is an reachtaíocht i gceist sa chás ba chúis leis an mbreithiúnas sin, go

mbaineann an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí sa chás seo ní hamháin le haistriú scairshealbh inghrúpa ach freisin le fáil eintitis sheachtraigh atá, tar éis na fála sin, ina eintiteas a bhaineann leis an ngrúpa.

13 Sna himthosca sin, chinn an Hoge Raad der Nederlanden (Cúirt Uachtarach na hÍsiltíre) bac a chur ar na himeachtaí agus na ceisteanna seo a leanas a tharchur chuig an gCúirt Bhreithiúnais le haghaidh réamhrialú:

‘1. An gcaithfear Airteagail 49, 56 agus/nó 63 CFAE a léiriú sa chaoi go gcuirtear cosc ar reachtaíocht náisiúnta ar dá réir nach bhfuil an t-ús maidir le dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích i leith eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach, ar dliteanas é a bhaineann le fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas gaolmhar, in-asbhainteach, agus brabús an duine inchánaigh á chinneadh, toisc nach mór an dliteanas sin a aicmiú mar (pháirt de) shocrú go hiomlán saorga, fiú dá ndéanfaí an dliteanas sin, ann féin, a thabhú i gcoinníollacha saoriomaíochta?

2. Más freagra diúltach a thabharfar ar Cheist 1: an gcaithfear Airteagail 49, 56 agus/nó 63 CFAE a léiriú sa chaoi go gcuirtear cosc ar reachtaíocht náisiúnta ar dá réir a dhícheadaítear ina hiomláine an asbhaint d’ús maidir le dliteanas iasachta atá le haicmiú mar (pháirt de) shocrú go hiomlán saorga i leith eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach, ar dliteanas é a bhaineann le fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas gaolmhar, agus brabús an duine inchánaigh á chinneadh, fiú i gcás nach bhfuil an t-ús sin, ann féin, níos mó ná an méid a shocródh cuideachtaí atá neamhspleách ar a chéile?

3. Agus freagra á thabhairt ar Cheist 1 agus/nó ar Cheist 2, an ndéanfadh sé aon difríocht dá mbainfeadh an fháil nó an síneadh den scairsheilbh le a) eintiteas ar eintiteas é a bhain leis an duine inchánach roimh an bhfáil nó an síneadh sin nó b) eintiteas nach eintiteas a bhain leis an duine inchánach é ach tar éis na fála nó an tsínidh sin?’

An iarraidh an chuid ó bhéal den nós imeachta a atosú

14 Le doiciméad a taisceadh i gClárlann na Cúirte Breithiúnais an 10 Aibreán 2024, tar éis Tuairim an Abhcóide Ghinearálta a thabhairt, d’iarr X go n-atosófar an chuid ó bhéal den nós imeachta, de bhun Airteagal 83 de Rialacha Nós Imeachta na Cúirte Breithiúnais.

15 Mar thaca leis an iarraidh sin, áitíonn X, go bunúsach, trí iarraidh ar an gCúirt athbhreithniú a dhéanamh ar an seasamh a ghlac sí i mBreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), go mbraitheann an tAbhcóide Ginearálta, i mír 71 dá Thuairim, ar argóint nár pléadh idir na páirtithe. Dá bhrí sin, is mian le X argóintí a chur chun cinn maidir le prionsabal na deimhneachta dlíthiúla a chomhlíonadh, agus é den tuairim go mbeadh gá le hidirthréimhse, dá dtacódh an Chúirt leis an gcur chuige a mhol an tAbhcóide Ginearálta, agus go bhféadfadh éifeachtaí idirdhealaitheacha a bheith ag an gcur chuige sin, mar gheall ar a bhunú san Ísiltír agus ní sa tSualainn. Ba mhaith le X freisin aghaidh a thabhairt ar an gceist maidir le héifeachtaí an chur chuige sin ar chásdlí Chúirt Chomhlachas Saorthrádála na hEorpa (CSTE).

16 Chuige sin, is ceart a choinneáil i gcuimhne, faoin dara mír d’Airteagal 252 CFAE, go ndéanann an tAbhcóide Ginearálta, ag gníomhú dó le neamhchlaontacht agus neamhspleáchas iomlán, aighneachtaí réasúnaithe i gcúirt oscailte ar chásanna ina n-éilítear a rannpháirtíocht i gcomhréir

le Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh. Níl an Chúirt Bhreithiúnais faoi cheangal ag na conclúidí seo ná ag an réasúnaíocht a dtiocfaidh an tAbhcóide Ginearálta faoina bráid (breithiúnas an 21 Nollaig 2023, *an tOifigeach Achomhairc agus páirtithe eile*, C-488/21, EU:C:2023:1013, mír 34 agus an cásdlí dá dtagraítear).

17 Ina theannta sin, ní féidir easaontas páirtí leasmhair dá dtagraítear in Airteagal 23 de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh le Tuairim an Abhcóide Ghinearálta, beag beann ar na ceisteanna a scrúdaíonn sé sa Tuairim, a bheith ina fhoras ann féin lena dtugtar údar le hatosú na coda ó bhéal den nós imeachta (breithiúnas an 21 Nollaig 2023, *an tOifigeach Achomhairc agus páirtithe eile*, C-488/21, EU:C:2023:1013, mír 35 agus an cásdlí dá dtagraítear).

18 Is fíor go bhféadfaidh an Chúirt, tráth ar bith, tar éis di an tAbhcóide Ginearálta a éisteacht, a ordú n-athosclófar an chuid ó bhéal den nós imeachta, i gcomhréir le hAirteagal 83 de na Rialacha Nós Imeachta, go háirithe má mheasann sí nach bhfuil dóthain faisnéise aige, nó i gcás ina bhfuil fíoras nua tíolactha ag páirtí, tar éis dheireadh na coda sin den nós imeachta, ar fíoras é atá de chineál a d'fhéadfadh a bheith ina thoisc chinntitheach dá cinneadh, nó i gcás nach mór an cás a chinneadh ar bhonn argóint nár pléadh idir na páirtithe nó na daoine leasmhara dá dtagraítear in Airteagal 23 de Reacht Chúirt Bhreithiúnais an Aontais Eorpaigh (breithiúnas an 21 Nollaig 2023, *an tOifigeach Achomhairc agus páirtithe eile*, C-488/21, EU:C:2023:1013, mír 36).

19 Ní hamhlaidh atá sa chás seo, áfach. Ar an gcéad dul síos, ní mór a thabhairt faoi deara gur pléadh raon feidhme bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), le linn na gcodanna i scríbhinn agus ó bhéal den nós imeachta. Ar an dara dul síos, san iarraidh chun an chuid den nós imeachta ó bhéal a atosú, níl aon fhíoras nua de chineál a d'fhéadfadh a bheith ina thoisc chinntitheach don chinneadh a n-iarrtar ar an gCúirt a thabhairt sa chás sin.

20 Sna himthosca sin, measann an Chúirt, tar éis di an tAbhcóide Ginearálta a éisteacht, go bhfuil dóthain faisnéise aici ó na hargóintí éagsúla a pléadh os a comhair agus, dá bhrí sin, nach gá a ordú go n-atosófar an chuid ó bhéal den nós imeachta.

Na ceisteanna a tharchuirtear

21 Lena trí cheist, arb iomchuí iad a scrúdú le chéile, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur, go bunúsach, an gcaithfear Airteagail 49, 56 agus 63 CFAE a léiriú sa chaoi go gcuirtear cosc leo ar reachtaíocht náisiúnta ar dá réir, agus brabúis duine inchánaigh á gcinneadh, go ndiúltófar go hiomlán d'asbhaint úis a íocadh i leith dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích i leith eintiteas gaolmhar, a bhaineann le fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach sin, i gcás ina meastar gur socrú go hiomlán saorga é an dliteanas sin nó gur cuid de shocrú den sórt sin é, fiú má tabhaíodh ar neamhthuilleamaí é agus nach sáraíonn méid an úis sin an méid a chomhaontófaí idir gnóthais neamhspleácha.

22 Ní mór a chur in iúl ar dtús go mbaineann an díospóid sna príomhimeachtaí le fógra measúnaithe cánach don bhliain airgeadais 2007, rud a fhágann go bhfuil Conradh CE infheidhme maidir leis *ratione temporis*. Dá bhrí sin, ós rud é go bhfuil an léiriú ar fhorálacha Chonradh FAE maidir le saoirse bunaíochta, saorghluaiseacht seirbhísí agus caipitil infheidhme, in aon chás, maidir le forálacha comhfhreagracha Chonradh CE, déanfar tagairt d'Airteagail 49, 56 agus 63 CFAE, dá dtagraíonn an chúirt a rinne an tarchur.

An tsaoirse bhunúsach is infheidhme

23 Leanann sé ó chásdlí socair nach mór ábhar na reachtaíochta lena mbaineann a chur san áireamh, chun a chinneadh an dtagann an reachtaíocht náisiúnta faoi cheann amháin nó faoi cheann eile de na saoirsí bunúsacha a ráthaítear le Conradh FAE (féach, chuige sin, breithiúnas an 16 Feabhra 2023, *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, mír 55 agus an cásdlí dá dtagraítear).

24 Dá réir sin, níl feidhm ag reachtaíocht náisiúnta, laistigh de raon feidhme Airteagal 49 CFAE, ach amháin maidir le scaireanna a chumasaíonn tionchar áirithe a fheidhmiú ar chinntí cuideachta agus ar chinneadh ghníomhaíochtaí na cuideachta sin (breithiúnas an 16 Feabhra 2023, *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, mír 56 agus an cásdlí dá dtagraítear).

25 Ina theannta sin, is léir ó chásdlí na Cúirte Breithiúnais, a mhéid nach mbaineann an reachtaíocht náisiúnta ach le caidreamh laistigh de ghrúpa cuideachtaí, go ndéanann sé difear don saoirse bhunaíochta go príomha (breithiúnas an 16 Feabhra 2023, *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, mír 58 agus an cásdlí dá dtagraítear).

26 Sa chás seo, baineann an reachtaíocht náisiúnta atá i gceist sna príomhimeachtaí le cóir chánach ar ús a íocadh i leith dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích ag duine inchánach le heintiteas nó le duine nádúrtha a bhaineann leis an duine inchánach sin, a mhéid a bhaineann na dliteanais sin le fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach sin.

27 Faoi Airteagal 10a(4) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide, tá eintitis gaolmhar i gcás ina bhfuil 33.3 % de na scaireanna sa cheann eile i seilbh duine acu go díreach nó go hindíreach, nó i gcás ina bhfuil 33.3 % de na scaireanna sa dá eintiteas eile i seilbh tríú eintiteas go díreach nó go hindíreach.

28 I gcomhréir le cásdlí na Cúirte Breithiúnais, d'fhéadfadh céatadán den sórt sin tionchar cinnte a thabhairt don chuideachta sealbhaíochta ar chinntí na cuideachta lena mbaineann sí (féach, chuige sin, breithiúnas an 31 Bealtaine 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, mír 29).

29 Dá bhrí sin, ós rud é go mbaineann cuspóir na reachtaíochta atá i gceist sna príomhimeachtaí le cóir chánach ar ús a íocadh i leith dliteanas laistigh de ghrúpa cuideachtaí, idir eintitis a d'fhéadfadh tionchar cinnte a bheith acu, go díreach nó go hindíreach, ar a chéile, tagann an reachtaíocht sin faoi raon feidhme na saoirse bunaíochta.

30 Ag glacadh leis go bhfuil éifeachtaí sriantacha ag an gcóras cánach atá i gceist sna príomhimeachtaí ar an tsaoirse chun seirbhísí a sholáthar nó ar shaorghluaiseacht caipitil, bheadh éifeachtaí den sórt sin mar iarmhairt dhosheachanta ar shrianadh féideartha ar shaoirse bunaíochta agus ní thugann siad údar le scrúdú ar leith ar na ceisteanna dá dtagraítear i bhfianaise Airteagail 56 agus 63 CFAE (féach, de réir analaí, breithiúnas an 17 Márta 2022, *AllianzGI-Fonds* AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, mír 34 agus an cásdlí dá dtagraítear).

31 Dá bhrí sin, ní mór na ceisteanna a tharchuirtear le haghaidh réamhrialú a fhreagairt i bhfianaise Airteagal 49 CFAE.

32 I ndáil leis sin, is ceart a choinneáil i gcuimhne go gceanglaítear leis an Airteagal seo deireadh a chur le srianta ar shaoirse bunaíochta náisiúnach de chuid Ballstáit i gcríoch Ballstáit eile. Áirítear leis an tsaoirse sin, i gcás cuideachtaí nó gnólachtaí a bunaíodh i gcomhréir le dlí Ballstáit agus a bhfuil a n-oifig chláraithe, a riarachán lárnach nó a bpríomháit ghnó acu laistigh den Aontas Eorpach, an ceart chun a ngnó a dhéanamh i mBallstáit eile trí fhochuideachta, trí bhrainse nó trí ghníomhaireacht (breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, mír 33 agus an cásdlí dá dtagraítear).

33 Ní cheadaítear difríocht sa chóir a eascraíonn as reachtaíocht Bhallstáit chun dochair do chuideachtaí a fheidhmíonn a saoirse bunaíochta ach amháin má bhaineann sí le cásanna nach bhfuil inchomparáide go hoibiachtúil, nó má tá údar leis ar chúis sháraitheach ar mhaithe le leas an phobail agus má tá sé comhréireach leis an gcuspóir sin, rud a chiallaíonn go bhfuil sé iomchuí chun a áirithiú, ar bhealach comhsheasmhach córasach, go mbainfear amach an cuspóir atá á shaothrú agus nach dtéann sé thar a bhfuil riachtanach chun é a bhaint amach (féach, chuige sin, breithiúnais an 7 Meán Fómhair 2022, *Cilevičs agus páirtithe eile*, C-391/20, EU:C:2022:638, mír 65 agus an cásdlí dá dtagraítear, agus an 22 Meán Fómhair 2022, *W (Asbhainteacht na gcaillteanas deiridh arna dtabhú ag buanbhunaíocht neamhchónaitheach)*, C-538/20, EU:C:2022:717, mír 18 agus an cásdlí dá dtagraítear).

Difríocht sa chóir

34 Tá sé tábhachtach a thabhairt faoi deara, i gcás ina ndéanann máthairchuideachta atá bunaithe i mBallstát amháin a gníomhaíocht i mBallstát eile trí fhochuideachta, go bhféadfadh aon srian a fhorchuirtear ar an bhfochuideachta sin difear a dhéanamh dá saoirse bunaíochta (féach, chuige sin, breithiúnas an 3 Márta 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, mír 41).

35 Ina theannta sin, i gcás a bhaineann le grúpa cuideachtaí agus a bhaineann le diúltú ag údarás cánach Ballstáit amháin cead a thabhairt do chuideachta atá bunaithe sa Bhallstát sin, a bhfuil a máthairchuideachta bunaithe i mBallstát eile, costais úis áirithe arna n-íoc le cuideachta eile laistigh den ghrúpa céanna, atá bunaithe sa Bhallstát eile sin, a asbhaint, cé go mbeadh an asbhaint sin indéanta dá mbeadh an chuideachta a fhaigheann an t-ús sin bunaithe sa chéad Bhallstát, chinn an Chúirt go raibh tionchar diúltach ag difríocht chóireála den sórt sin ar shaoirse bunaíochta (féach, chuige sin, breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, míreanna 40 agus 41).

36 Is gá, dá bhrí sin, scrúdú a dhéanamh an bhfuil difríocht sa chaoi a gcaitear le daoine mar chúis ar thionchar diúltach ar an tsaoirse bunaíochta mar thoradh ar an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí.

37 Is ceart a choinneáil i gcuimhne, i ndáil leis sin, ní hamháin go gcuirtear toirmeasc ar idirdhealú follasach bunaithe ar shuíomh na gcuideachtaí, ach freisin ar gach cineál idirdhealaithe ceilte as a dtagann, trí chritéir idirdhealaitheacha eile a chur i bhfeidhm, an toradh céanna (breithiúnas an 3 Márta 2020, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, mír 62 agus an cásdlí dá dtagraítear).

38 Go háirithe, is idirdhealú indíreach é córas cánach lena bhforáiltear do chritéar idirdhealaithe atá oibiachtúil, de réir dealraimh, ach a bhfuil míbhuntáistí ann i bhformhór na gcásanna, i bhfianaise a ghnéithe, do chuideachtaí a bhfuil a suíomh i mBallstáit eile agus atá i staid atá inchomparáide le

staid cuideachtaí a bhfuil a suíomh sa Bhallstát cánachais, bunaithe ar shuíomh na gcuideachtaí, atá toirmiscthe faoi Airteagail 48 agus 54 CFAE (féach, chuige sin, breithiúnas an 21 Nollaig 2023, *Cofidis*, C-340/22, EU:C:2023:1019, mír 42 agus an cásdlí dá dtagraítear).

39 Sa chás seo, ba cheart a thabhairt faoi deara nach ndéantar aon idirdhealú le hAirteagal 10a(1)(c) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide, lena bhforáiltear do dhiúltú d'asbhaint úis a íocadh i leith dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích i leith eintiteas gaolmhar, sna himthosca dá dtagraítear san fhoráil sin, de réir cé acu a bhfuil nó nach bhfuil an grúpa cuideachtaí lena mbaineann trasteorann (féach, de réir analaí, breithiúnas an 22 Feabhra 2018, *X agus X*, C-398/16 agus C-399/16, EU:C:2018:110, mír 35).

40 Tá Airteagal 10a(3)(a) agus (b) den dlí sin, lena leagtar síos na coinníollacha faoinar féidir asbhaint den sórt sin a dhéanamh mar sin féin, infheidhme freisin gan idirdhealú a dhéanamh maidir le cásanna intíre agus trasteorann.

41 Measann an chúirt a rinne an tarchur, áfach, mar a luaitear i mír 8 den bhreithiúnas seo, go bhfuil sé d'éifeacht ag Airteagal 10a(3)(b) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide, lena gceanglaítear a chruthú, ar an gcéad dul síos, go dtoibhítear cáin ar deireadh ar an ús atá i gceist agus, ar an dara dul síos, go bhfuil an cháin sin réasúnach de réir chritéir dhlí na hÍsiltíre, is é sin le rá, go ngearrtar cáin ar 10 % ar a laghad den bhrabús inchánach arna chinneadh i gcomhréir leis na critéir sin, mar sin, go gcuirtear cásanna trasteorann faoi mhíbhuntáiste.

42 Is faoin gcúirt a rinne an tarchur, nach bhfuil dlínse aici ach amháin chun measúnú a dhéanamh ar fhíorais na díospóide sna príomhimeachtaí agus chun an reachtaíocht náisiúnta lena mbaineann a léiriú, a chinneadh an féidir cánachas ag ráta níos ísle ná 10 % ar an mbrabús inchánach a chinneadh i gcomhréir leis na critéir sin a chur i bhfeidhm maidir le heintitis ghaolmhara atá mar thairbhithe ar an ús a bhfuil a suíomh san Ísiltír.

43 Dá mba rud é nárbh amhlaidh an cás nó, cé go raibh sé indéanta go teoiriciúil, nár cuireadh cánachas den sórt sin i bhfeidhm sa chleachtas, chaithfí a mheas go mbunaítear le hAirteagal 10a(3)(b) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide, agus foráil á déanamh do choinníoll oibiachtúil de réir dealraimh á leagan síos, coinníoll a chomhlíonfar, i ndáiríre, i gcás cuideachta atá bunaithe san Ísiltír a íocann ús le heintiteas gaolmhar atá bunaithe sa Bhallstát sin. Dá bhrí sin, ní fhéadfaidh ach cuideachtaí atá bunaithe san Ísiltír a íocann ús le heintiteas gaolmhar atá bunaithe i mBallstát eile a bheith i gcás nach gcomhlíontar an coinníoll sin, i gcás ina gcuireann an Ballstát sin, amhail Ríocht na Beilge sa chás seo, cáin níos ísle ar an eintiteas sin.

44 Dá bhrí sin, mura gcuirfí cánachas ar ráta níos lú ná 10 % i bhfeidhm faoi chóras cánach na hÍsiltíre, is é an iarmhairt dhosheachanta agus neamhchinnte (féach, *a contrario*, breithiúnas an 3 Márta 2020, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, mír 72) de choinníoll amhail an ceann a leagtar síos in Airteagal 10a(3)(b) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide nach ndéanann sé difear ach do chásanna trasteorann.

45 Agus an méid sin á dhéanamh, d'fhéadfadh cóir neamhfhabhrach chuideachta, ar fochuideachta í de mháthairchuideachta atá bunaithe i mBallstát eile, bunaithe ar an áit ina bhfuil a suíomh ag an eintiteas gaolmhar a fhaigheann an t-ús a íocadh ag an bhfochuideachta sin, an mháthairchuideachta sin a dhíspreagadh ó ghníomhaíocht a dhéanamh san Ísiltír tríd an bhfochuideachta sin, agus an t-eintiteas gaolmhar sin á choinneáil ar bun sa Bhallstát eile sin, ina bhfuil sí faoi réir córas cánach fabhrach. Mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara, go

bunúsach, i mír 44 dá Thuairim, d'fhéadfadh cóir neamhfhabhrach den sórt sin máthairchuideachta, atá bunaithe san Ísiltír, a dhíspreagadh óna saoirse bunaíochta a fheidhmiú trí eintiteas gaolmhar a bhunú i mBallstát eile ina mbeadh sí faoi réir córas cánach fabhrach.

46 I bhfianaise na mbreithnithe go léir roimhe seo, ba cheart a thabhairt faoi deara, cé go bhfuil sí infheidhme gan idirdhealú, go mbaineann difríocht sa chóir leis an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí a d'fhéadfadh difear a dhéanamh d'fheidhmiú na saoirse bunaíochta.

47 Dá bhrí sin, is gá a fháil amach, i gcomhréir leis an gcásdlí a luaitear i mír 33 den bhreithiúnas seo, an mbaineann an difríocht sa chóir sin le cásanna nach bhfuil inchomparáide go hoibiachtúil.

Inchomparáideacht na gcásanna

48 Is léir ó chásdlí na Cúirte Breithiúnas, nach mór scrúdú a dhéanamh ar chomparáideacht nó a mhalairt do chás trasteorann le staid intíre i bhfianaise an chuspóra atá á shaothrú le forálacha na reachtaíochta náisiúnta lena mbaineann agus ábhar na bhforálacha sin, agus, ar an dara dul síos, nach mór ach na critéir idirdhealaitheacha ábhartha a bhunaítear leis an reachtaíocht sin a chur san áireamh chun a mheas an léiríonn an difríocht sa chóir a eascraíonn as an reachtaíocht sin difríocht oibiachtúil sa chás (breithiúnas an 27 Aibreán 2023, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, mír 54 agus an cásdlí dá dtagraítear).

49 Mar a luaitear i mír 29 den bhreithiúnas seo, is é cuspóir na reachtaíochta náisiúnta atá i gceist sna príomhimeachtaí cóir chánach ar ús arna íoc i leith fiachais laistigh de ghrúpa cuideachtaí, idir eintitis a d'fhéadfadh tionchar cinnte a bheith acu ar a chéile, go díreach nó go hindíreach. Is é is cuspóir don reachtaíocht sin an fhéidearthacht a thabhairt, i gcomhthéacs brabús a chinneadh, ús a bhaineann le dliteanas atá dlite d'eintiteas gaolmhar a asbhaint i gcás nach nginfear an t-ús sin go saorga, agus sa chás sin amháin.

50 Ba cheart a thabhairt faoi deara, maidir le buntáiste cánach, amhail an fhéidearthacht ús a bhaineann le dliteanas atá dlite d'eintiteas gaolmhar a asbhaint, i gcomhthéacs brabús a chinneadh, nach bhfuil an duine inchánach i gcás difriúil ag brath ar an bhfuil nó nach bhfuil an t-eintiteas a fhaigheann an t-ús sin bunaithe sa Bhallstát céanna nó má tá sé faoi réir cóir chánach a bhfuil buntáiste níos mó nó níos lú ag baint léi a bhfuil buntáiste níos mó nó buntáiste níos lú ag baint léi, i mBallstát eile (féach, de réir analaí, breithiúnas an 5 Iúil 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, mír 31). Sna cásanna sin go léir, féadfar an iasacht ar ina leith a íoctar an t-ús sin agus an t-idirbheart dlíthiúil gaolmhar a bhunú ar chúinsí eacnamaíocha.

51 Sna himthosca sin, agus gan dochar don scrúdú a d'fhéadfadh údar a bheith leis ar an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí ar bhonn cúis sháraitheach ar mhaithe le leas an phobail, ní mór a mheas nach bhfuil cuideachta i staid dhifriúil toisc go bhfuil an t-eintiteas gaolmhar, arb é tairbhí an úis lena mbaineann é, bunaithe i mBallstát eile, ina bhfuil an t-ús sin faoi réir ráta nach mó ná 10 % ar bhrabús inchánach a chinneadh i gcomhréir le critéir dhlí na hÍsiltíre.

52 Thairis sin, chinn an Chúirt nach ionann cás ina ndéanann cuideachta atá bunaithe i mBallstát amháin íocaíochtaí úis ar iasacht arna thabhairt i gcrích i leith eintiteas gaolmhar atá bunaithe i mBallstát eile agus a bhaineann leis an ngrúpa céanna, a mhéid a bhaineann le hús a íoc, agus cás ina bhfuil faighteoir na n-íocaíochtaí úis ina chuideachta ar leis an ngrúpa í agus atá bunaithe sa Bhallstát céanna (breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, mír 44).

An bonn cirt

53 Is gá scrúdú a dhéanamh, i bhfianaise an chásdlí dá dtagraítear i mír 32 den bhreithiúnas seo, an féidir údar a thabhairt leis an difríocht sa chóir atá i gceist sna príomhimeachtaí ar chúis sháraitheach ar mhaithe le leas an phobail agus an bhfuil sí comhréireach leis an gcuspóir sin.

Cúis sháraitheach a bheith ann ar mhaithe le leas an phobail

54 Áitíonn an chúirt a rinne an tarchur, na rialtais a chuir na barúlacha isteach agus an Coimisiún Eorpach go bhfuil bonn cirt leis an srian a chruthaítear leis an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí mar gheall ar an ngá atá le calaois chánach agus imghabháil cánach a chosc. Go háirithe, cuireann an chúirt a rinne an tarchur in iúl, mar a luaitear i mír 9 den bhreithiúnas seo, go bhfuil sé d'aidhm ag an reachtaíocht sin cosc a chur ar an méid cánach atá dlite san Ísiltír a laghdú trí ús ar dhliteanas a ghintear go saorga, is é sin le rá, ús atá dlite maidir le dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích go treallach agus gan cúiseanna eacnamaíochta, go háirithe i gcás, laistigh de ghrúpa eintiteas gaolmhar, ina bhfuil an modh chun idirbheart a bhfuil údar eacnamaíoch leis a mhaoiniú faoi réir cúiseanna cánach a mhéid is go bhfuil siad mar chuid de na gníomhartha dlí nach bhfuil riachtanach chun cuspóirí a bhfuil údar eacnamaíoch leo a bhaint amach agus nach ndéanfaí, gan na cúiseanna cánach sin.

55 I ndáil leis sin, chinn an Chúirt gur cúis sháraitheach ar mhaithe le leas an phobail é calaois chánach agus imghabháil cánach a chomhrac lena bhféadfaí údar a thabhairt le srian a chur ar fheidhmiú na saoirsí gluaiseachta a ráthaítear le Conradh FAE. Féach, chuige sin, breithiúnais an 5 Iúil 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, mír 36, agus an 7 Meán Fómhair 2017, *Eqiom agus Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, mír 63).

56 Féadfar údar a thabhairt freisin le beart náisiúnta lena gcuirtear srian ar shaoirse bunaíochta i gcás ina bhfuil sé ceaptha chun dul i ngleic le socruithe atá go hiomlán saorga, arb é is aidhm dóibh dul timpeall ar reachtaíocht an Bhallstáit lena mbaineann (breithiúnas an 1 Aibreán 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company agus páirtithe eile*, C-80/12, EU:C:2014:200, mír 31).

57 I gcomhréir leis an gcásdlí socair, chun údar cuí a thabhairt le srian ar an tsaoirse bunaíochta dá bhforáiltear in Airteagal 49 CFAE ar na forais dá dtagraítear i míreanna 55 agus 56 den bhreithiúnas seo, ní mór gurb é cuspóir sonrach an tsriain sin ná cosc a chur ar iompar a bhaineann le cruthú socruithe atá go hiomlán saorga, nach léiríonn réaltacht eacnamaíoch, d'fhonn éalú ón gcáin a bhíonn dlite de ghnáth ar na brabúis a ghintear trí ghníomhaíochtaí a dhéantar ar chríoch náisiúnta (féach, *inter alia*, breithiúnais an 12 Meán Fómhair 2006, *Cadbury Schweppes agus Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, míreanna 51 agus 55; an 13 Márta 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, míreanna 72 agus 74; an 26 Feabhra 2019, *X (Cuideachtaí idirghabhála arna mbunú i dtríú tíortha)*, C-135/17, EU:C:2019:136, mír 73 agus an 20 Eanáir 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, mír 49).

58 Shonraigh an Chúirt freisin go bhfuil feidhm ag prionsabal an toirmisc ar chleachtais mhíúsáideacha, i gcúrsaí cánach, i gcás inarb ionann fabhrú buntáiste cánach agus bunaidhm na n-idirbheart atá i gceist (breithiúnas an 26 Feabhra 2019 *N Luxembourg 1 agus páirtithe eile*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 agus C-299/16, EU:C:2019:134, mír 107 agus an cásdlí dá dtagraítear).

59 Cé nach féidir le cuardach duine inchánaigh ar an gcóras cánach is fabhraí dó, é féin, a bheith mar bhunús ginearálta le calaois nó mí-úsáid, is amhlaidh fós nach féidir le duine inchánach den sórt sin leas a bhaint as ceart nó buntáiste a eascraíonn as dlí an Aontais i gcás ina bhfuil an t-idirbheart lena mbaineann saorga ó thaobh na heacnamaíochta de amháin agus go bhfuil sé beartaithe leis éalú ó reachtaíocht an Bhallstáit lena mbaineann (breithiúnas an 26 Feabhra 2019, *N Luxembourg 1 agus páirtithe eile*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 agus C-299/16, EU:C:2019:134, mír 109 agus an cásdlí dá dtagraítear).

60 Ba cheart a thabhairt faoi deara, i ndáil leis sin, gur chinn an Chúirt Bhreithiúnais sna cásanna as ar eascair breithiúnas an 22 Feabhra 2018, *X agus X* (C-398/16 agus C-399/16, EU:C:2018:110, míreanna 46 agus 48), a bhain le hAirteagal 10a(2)(b) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide, mar atá i bhfeidhm in 2004, a chomhfhreagraíonn, go bunúsach, d'Airteagal 10a(3)(b) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide, mar a dheimhnigh an chúirt a rinne an tarchur sna príomhimeachtaí, go saothraíonn an fhoráil sin gan amhras an cuspóir maidir le calaois chánach agus imghabháil cánach a chomhrac agus go bhféachann sí le cosc a chur ar chistí dílse grúpa a chur i láthair, ar bhealach réasúnaithe, mar chistí a fuair eintiteas de chuid na hÍsiltíre ar iasacht ón ngrúpa sin agus an t-ús ar an iasacht sin a asbhaint ón mbrabús inchánach san Ísiltír.

61 Ní thugtar an measúnú sin faoi cheist toisc go mbaineann an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí ní hamháin le cásanna ina dtabhaíonn duine inchánach dliteanas ó eintiteas gaolmhar d'fhonn fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas a bhí nasctha cheana féin leis an duine inchánach sin a mhaoiniú, cosúil leis an méid a bhí i gceist sna cásanna as ar eascair breithiúnas an 22 Feabhra 2018, *X agus X* (C-398/16 agus C-399/16, EU:C:2018:110), ach freisin leis na cásanna sin nach mbíonn eintiteas ina eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach céanna ach amháin tar éis na fála nó an tsínidh sin, mar atá sa chás seo. Sna cásanna sin go léir, mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara i mír 58 dá Thuairim, tá sé beartaithe leis an reachtaíocht sin cosc a chur ar chineál saorga na n-idirbheart lena mbaineann, a eascraíonn as cistí dílse a atreorú agus a chomhshó ina gcaipiteal iasachta.

Comhréireacht

62 Mar is léir ó mhír 33 den bhreithiúnas seo, is gá fós a mheas an bhfuil an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí iomchuí chun a áirithiú, ar bhealach comhsheasmhach córasach, go mbainfear amach an cuspóir atá á shaothrú.

63 I ndáil leis sin, ba cheart a mheabhrú, faoin reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí, nach bhféadfaidh le duine inchánach ús a íocadh i leith dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích i leith eintiteas gaolmhar a bhaineann le fáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas gaolmhar a asbhaint óna bhrabús inchánach, ach amháin má léiríonn sé go gcomhlíontar na coinníollacha a leagtar síos in Airteagal 10a(3)(a) nó (b) den Dlí maidir le cáin chorparáide.

64 Dá bhrí sin, is iomchuí an reachtaíocht sin chun a áirithiú go mbainfear amach an cuspóir atá á shaothrú, ar bhealach comhsheasmhach córasach, ós rud é go bhfágann sí gur féidir éifeachtaí iompair dhá eintiteas ghaolmhara nó níos mó a neodrú, arb é atá iontu socruithe atá go hiomlán saorga a chruthú nach léiríonn réaltacht eacnamaíoch, agus é mar aidhm an cháin a bhíonn dlite de ghnáth ar na brabúis a ghintear trí ghníomhaíochtaí a dhéantar laistigh den chríoch náisiúnta a sheachaint, trí ús a ghintear go saorga a eisiamh ón asbhaint nó, ar a laghad, trína áirithiú go ngearrtar cáin ar an ús sin ar ráta réasúnta i mBallstát an tairbhí agus nach ndéantar an cháin ar bhrabúis a imchéimniú go hiomlán.

65 Dá bhrí sin, ní mór a fháil amach an dtéann an srian atá i gceist sna príomhimeachtaí thar a bhfuil riachtanach chun an cuspóir sin a bhaint amach.

66 I ndáil leis sin, éilítear le cinneadh go bhfuil socrú go hiomlán saorga ann, chomh maith le gné shuibiachtúil arb é atá ann ná an rún buntáiste cánach a fháil, roinnt tosca oibiachtúla lena léirítear, d'ainneoin urramú foirmiúil na gcoinníollacha a leagtar síos le dlí an Aontais, nár baineadh amach an cuspóir atá á shaothrú leis an tsaoirse bunaíochta (féach, chuige sin, breithiúnas an 12 Meán Fómhair 2006, *Cadbury Schweppes agus Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, mír 64 agus an cásdlí dá dtagraítear, agus, de réir analaí, breithiúnas an 26 Feabhra 2019, *N Luxembourg 1 agus páirtithe eile*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 agus C-299/16, EU:C:2019:134, mír 124, agus an cásdlí dá dtagraítear).

67 Chinn an Chúirt Bhreithiúnais, maidir le reachtaíocht náisiúnta atá bunaithe ar scrúdú ar thosca oibiachtúla agus infhíoraithe chun a chinneadh an socrú iomlán saorga é idirbheart chun críoch cánach amháin agus, i ngach cás nach féidir socrú den sórt sin a chur as an áireamh, go gcuirtear ar chumas an cháiníocóra lena mbaineann, gan srianta riaracháin iomarcacha a fhorchur, fianaise a sholáthar maidir leis na cúiseanna tráchtála a d'fhéadfadh a bheith leis an idirbheart sin a thabhairt i gcrích, go bhféadfar a mheas nach dtéann sí thar a bhfuil riachtanach chun cleachtais mhí-úsáideacha a chosc (féach, chuige sin, breithiúnas an 26 Feabhra 2019, *X (Cuideachtaí idirghabhála arna mbunú i dtríú tíortha)*, C-135/17, EU:C:2019:136, mír 87 agus an cásdlí dá dtagraítear).

68 Chun a chinneadh an bhfuil cuspóir calaoise agus mí-úsáide á shaothrú ag idirbheart, ní fhéadfaidh na húdaráis náisiúnta inniúla iad féin a theorannú do chritéir ghinearálta réamhshocraithe a chur i bhfeidhm, ach ní mór dóibh scrúdú aonair a dhéanamh ar an oibríocht iomlán atá i gceist. Rachadh forchur birt cánach a bhfuil feidhm ghinearálta aige lena n-eisiatar catagóirí áirithe daoine inchánacha go huathoibríoch ón mbuntáiste cánach, gan ceangal a bheith ar na húdaráis chánach fianaise *prima facie* ar chalaois agus ar mhí-úsáid a sholáthar, thar a bhfuil riachtanach chun calaois agus mí-úsáid a chosc (breithiúnas an 7 Meán Fómhair 2017, *Eqiom agus Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, mír 32 agus an cásdlí dá dtagraítear).

69 Sa chás seo, bunaítear leis an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí toimhde gur socruithe atá go hiomlán saorga é ús a íocadh i leith dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích i gcomhréir leis na critéir a shonraítear in Airteagal 10a(1)(c) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide.

70 Is comharthaí iad na critéir sin, go háirithe, go bhfuil na fiacha iasachtaíochta sin dlite d'eintiteas gaolmhar agus go bhfuil siad nasctha leis an bhfáil nó síneadh i leith scairsheilbh in eintiteas atá, tar éis na fála nó an tsínidh sin, ina eintiteas gaolmhar de réir bhrí an chásdlí dá dtagraítear i mír 68 den bhreithiúnas seo, gurb ann do shocrú go hiomlán saorga.

71 Leis an bhféidearthacht atá ag an duine inchánach an toimhde sin a fhrisnéis trína léiriú go gcomhlíontar na coinníollacha a leagtar síos in Airteagal 10a(3)(a) agus (b) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide is féidir an diúltú d'ús iasachta a asbhaint a theorannú do chásanna ina n-ordaítear an iasacht laistigh de ghrúpa cuideachtaí bainteacha ar chúiseanna cánach amháin a mhéid nach bhfuil gá leis an iasacht sin chun cuspóirí a bhfuil údar eacnamaíocha leo a bhaint amach agus i gcás nach ndéanfaí í a thabhú ar chor ar bith idir eintitis nach bhfuil aon chaidreamh speisialta acu.

72 I ndáil leis sin, is léir ó na mínithe a thug an chúirt a rinne an tarchur go mbaineann an coinníoll a leagtar síos in Airteagal 10a(3)(a) den Dlí maidir le Cáin Chorparáide leis an gcúis atá leis an iasacht agus leis an idirbheart dlíthiúil gaolmhar araon agus leis na tosca oibiachtúla a bhaineann leis an iasacht sin agus leis an idirbheart dlíthiúil sin, ní mór don duine inchánach a léiriú go bhfuil údar leo de bharr cúinsí eacnamaíocha agus go bhféadfaí iad a chomhaontú idir eintitis in éagmais na gcaidreamh speisialta sin. Leanann sé as sin, de réir na cúirte sin agus mar a luaitear i mír 10 den bhreithiúnas seo, i gcomhréir lena cásdlí, gur socruithe atá go hiomlán saorga iad dliteanas iasachta arna thabhairt i gcrích go treallach agus gan cúiseanna eacnamaíochta, fiú más ionann an t-ús atá dlite ar na dliteanais sin iontu féin agus an t-ús a comhaontaíodh idir gnóthais neamhspleácha.

73 Mar is léir ó mhír 12 den bhreithiúnas seo, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur an féidir tátal a bhaint as breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), agus, go háirithe, as mír 56 den bhreithiúnas sin, nach ionann, de réir sainmhíniú, idirbhearta arb é atá iontu dliteanais a thabhú le heintiteas a bhaineann leis an duine inchánach agus socruithe go hiomlán saorga i gcás inar bunaíodh iad ar neamhthuilleamaí.

74 I ndáil leis sin, ba cheart a mheabhrú, ar an gcéad dul síos, gur chinn an Chúirt gur gné oibiachtúil de Bhallstát cónaithe na cuideachta iasachta é gur thug cuideachta iasacht do chuideachta eile faoi choinníollacha nach gcomhfhreagraíonn do na téarmaí a thabhú ar neamhthuilleamaí, don Bhallstát ina bhfuil cónaí ar an gcuideachta iasachtaí, agus gné oibiachtúil is féidir le tríú páirtithe a fhíorú go neamhspleách chun a chinneadh an socrú saorga amháin é an t-idirbheart atá i gceist, go hiomlán nó go páirteach, arb é is cuspóir bunúsach dó dul timpeall ar reachtaíocht chánach an Bhallstáit sin. Is gá ansin a chinneadh, in éagmais caidreamh speisialta idir na cuideachtaí lena mbaineann, an ndeonófaí an iasacht atá i gceist nó an ndeonófaí í ar mhéid difriúil nó ar ráta úis difriúil (féach, chuige sin, breithiúnas an 13 Márta 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, mír 81).

75 Leanann sé ón gcásdlí sin go mbaineann an scrúdú ar chomhlíonadh na gcoinníollacha saoriomaíochta le coinníollacha an chonartha iasachta a bhaineann, go háirithe, le méid nó le ráta úis, ach freisin le loighic eacnamaíoch na hiasachta atá i gceist agus leis na hidirbhearta dlíthiúla gaolmhara. Is éard atá i gceist leis an scrúdú deireanach sin bailíocht eacnamaíoch na hiasachta sin agus na hidirbhearta dlíthiúla gaolmhara a fhíorú, trína áirithiú go bhféadfaí na hidirbhearta sin a thabhairt i gcrích idir na cuideachtaí is páirtí sa chonradh in éagmais gaolmhaireachtaí speisialta.

76 Is ionann scrúdú atá beartaithe chun a áirithiú ní hamháin téarmaí na hiasachta atá i gceist, ach freisin an fíoras iarbhír go ndéantar í a chonrú agus na hidirbhearta dlíthiúla a bhaineann léi agus an méid a d'aontódh na cuideachtaí in imthosca ar neamhthuilleamaí agus réaltacht eacnamaíoch na n-idirbheart a fhionnadh, a bhfuil a n-éagmais, mar is léir ón gcásdlí dá dtagraítear i míreanna 57, 59 agus 67 den bhreithiúnas seo, ar cheann de na tosca cinntitheacha maidir le hidirbheart socraithe atá go hiomlán saorga a aicmiú.

77 Ar an dara dul síos, mar a mheabhraigh an Chúirt i mbreithiúnas an 21 Nollaig 2023, *BMW Bank agus páirtithe eile* (C-38/21, C-47/21 agus C-232/21, EU:C:2023:1014, míreanna 281 agus 283), a thagann i ndiaidh bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), leanann sé ó phrionsabal ginearálta an dlí nach féidir brath ar dhlí an Aontais chun críoch mí-úsáideach nó calaoiseach nach mór do Bhallstát diúltú, fiú in éagmais forálacha den dlí náisiúnta lena bhforáiltear do dhiúltú den sórt sin, do thairbhe fhorálacha dhlí an Aontais i gcás ina mbraitheann duine orthu ní chun cuspóirí na bhforálacha sin a bhaint amach, ach chun tairbhe a

bhaint as buntáiste a thugtar don duine sin le dlí an Aontais, i gcás nach gcomhlíontar ach go foirmiúil na coinníollacha oibiachtúla is gá chun an buntáiste atá á lorg, a leagtar síos le dlí an Aontais, a fháil.

78 Dá bhrí sin, ní leor scrúdú a dhéanamh ar choinníollacha foirmiúla na n-idirbheart amháin chun measúnú a dhéanamh ar fhíorchás eacnamaíoch idirbhirt ar leith.

79 Ar an tríú dul síos, chuir an Chúirt in iúl, i mír 29 de bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), in ainneoin cosúlacht theoiriciúil, go bhfuil difríocht shuntasach idir reachtaíocht na Sualainne atá i gceist sa chás ba chúis leis an mbreithiúnas sin agus rialacha na hÍsiltíre maidir le heintitis chánach ó thaobh a n-iarmhairtí praiticiúla de.

80 Chinn an Chúirt nach raibh cuspóir sonrach na reachtaíochta atá i gceist sa chás sin socruithe a bhí go hiomlán saorga a chomhrac, go raibh sé mar chuid den chomhrac i gcoinne pleanáil ionsaitheach cánach i bhfoirm asbhaint costas úis agus nach raibh cur i bhfeidhm na reachtaíochta sin teoranta do shocruithe den sórt sin, ós rud é go bhféadfaí idirbhearta a tugadh i gcrích ar neamhthuilleamaí a ghabháil freisin leis an toirmeasc ar asbhaintí, is é sin le rá, faoi choinníollacha atá ar aon dul leo siúd a mbeadh feidhm acu idir cuideachtaí neamhspleácha. Ba leor rún na cuideachta lena mbaineann fiach a thógáil amach, ar chúiseanna cánach go príomha, chun údar a thabhairt le diúltú an chirt asbhainte i gcás trasteorann (breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, míreanna 52 go 54).

81 Chuir an Chúirt in iúl freisin go bhféadfadh feidhm a bheith ag an reachtaíocht atá i gceist sa chás as ar eascair breithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, mír 53), maidir le fiacha a eascraíonn as idirbhearta arna rialú ag an dlí sibhialta, eadhon iad siúd a thabhú ar neamhthuilleamaí, ach nár bhain siad le socruithe samhailteacha.

82 Dá bhrí sin, níor ghlac an Chúirt Bhreithiúnais seasamh, sa bhreithiúnas sin, maidir leis an staid a bheartaítear leis an reachtaíocht atá i gceist sna príomhimeachtaí agus é mar aidhm shonrach aici socruithe atá go hiomlán saorga a chomhrac, mar is léir ó mhíreanna 60 agus 61 den bhreithiúnas seo, eadhon i gcás ina dtabhaítear na fiacha gan cúiseanna gnó, cé go comhfhreagraíonn téarmaí na hiasachta do na téarmaí sin a chomhaontófaí idir gnóthais neamhspleácha.

83 Go háirithe, mar is léir ó bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), ní dhearnadh agóid i gcoinne bhailíocht eacnamaíoch na hiasachta agus na n-idirbheart gaolmhar atá i gceist sa chás ba chúis leis an mbreithiúnas sin os comhair na Cúirte ná ní dhearna an Chúirt scrúdú orthu.

84 Dá bhrí sin, ní féidir a thuiscint ó mhír 56 de bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), i gcás nach bhfuil údar le hiasacht agus leis na hidirbhearta gaolmhara de bharr cúinsí eacnamaíocha, toisc go comhfhreagraíonn téarmaí na hiasachta sin do na téarmaí a chomhaontófaí idir gnóthais neamhspleácha, ní hionann an iasacht sin agus na hidirbhearta sin, de réir sainmhíniú, agus socruithe atá go hiomlán saorga.

85 Dá réir sin, is cosúil nach dtéann an gá lena shuíomh go bhfuil iasacht agus an t-idirbheart dlíthiúil gaolmhar bunaithe, go cinntitheach, ar bhreithnithe eacnamaíocha thar a bhfuil riachtanach chun an cuspóir atá á shaothrú a bhaint amach.

86 Ina theannta sin, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur an dtéann diúltú iomlán don cheart asbhainte thar a bhfuil riachtanach chun an cuspóir atá á shaothrú a bhaint amach, ós rud é, i mír 51 de bhreithiúnas an 20 Eanáir 2021, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), gur mheabhraigh an Chúirt a cásdlí ar dá réir, i gcás ina measann na húdaráis chánach, tar éis dóibh scrúdú a dhéanamh ar fhianaise ar aon údar tráchtála le hidirbheart, gur socrú saorga amháin atá in iasacht a tugadh i gcrích ag duine inchánach le heintiteas gaolmhar, in éagmais aon fhíor-údar tráchtála, ceanglaítear le prionsabal na comhréireachta gur cheart diúltú an chirt asbhainte a theorannú do chion an úis sin a bheadh níos mó ná an méid a chomhaontófaí dá mba rud é go raibh an caidreamh idir na páirtithe faoi choinníollacha saoriomaíochta.

87 Mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara i míreanna 103 go 105 dá Thuairim, i gcás ina n-eascraíonn cineál saorga idirbhirt ar leith as ráta úis fíor-ard ar iasacht inghrúpa a léiríonn réaltacht eacnamaíoch freisin, ceanglaítear le prionsabal na comhréireachta go n-asbhaintear an cion úis a íoctar ar an iasacht sin a sháraíonn an gnáthráta margaidh. Rachadh sé thar an gcuspóir cosc a chur ar shocruithe atá go hiomlán saorga gach asbhaint ar an ús sin a dhiúltú.

88 Ar an taobh eile, i gcás ina bhfuil an iasacht atá i gceist, inti féin, gan bonn cirt eacnamaíoch agus, in éagmais an chaidrimh speisialta idir na cuideachtaí lena mbaineann agus an buntáiste cánach atá á lorg, nach ndéanfaí an iasacht sin a chonrú riamh, tá sé comhsheasmhach le prionsabal na comhréireachta diúltú an t-ús sin ina iomláine a asbhaint, ós rud é nach mór do na húdaráis chánach neamhaird a thabhairt ar shocrú den sórt sin atá go hiomlán saorga agus an cháin chorparáide atá dlite á ríomh. Dá ndiúltófaí codán amháin den ús a íocadh ar an iasacht sin a asbhaint, chuirfí ar chumas an cháiníocóra cuid den bhuntáiste cánach, nó an buntáiste cánach ar fad fiú, a lorgaítear trí mhodhanna mí-úsáideacha a fháil, rud a chaitheann amhras ar chomhleanúnachas na scéime lena mbaineann.

89 Ní cosúil ach oiread go bhfuil reachtaíocht den sórt sin contrártha do na ceanglais a eascraíonn as prionsabal na deimhneachta dlíthiúla, nach mór a chomhlíonadh ionas nach measfar go dtéann reachtaíocht thar a bhfuil riachtanach chun an cuspóir atá á shaothrú a bhaint amach (féach, chuige sin, breithiúnas an 5 Iúil 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, mír 59).

90 I ndáil leis sin, chinn an Chúirt go gceanglaítear le prionsabal na deimhneachta dlíthiúla nach mór rialacha dlí a bheith soiléir, beacht agus intuartha maidir lena n-éifeachtaí, go háirithe i gcás ina bhféadfadh iarmhairtí díobhálacha a bheith acu do dhaoine aonair agus do ghnóthais (féach, chuige sin, breithiúnas an 5 Iúil 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, mír 58 agus an cásdlí dá dtagraítear).

91 Mar a thug an tAbhcóide Ginearálta faoi deara i míreanna 87 agus 88 dá Thuairim, ní mór a thabhairt faoi deara go bhfuil sé dosheachanta go n-úsáideann foráil lena gcuirtear cosc ar chleachtais mhí-úsáideacha coincheap teibí chun an líon is mó cásanna a chruthaítear chun críche calaois chánach agus imghabháil cánach a chlúdach.

92 Mar sin féin, ní chiallaíonn úsáid coincheap teibí go bhfágtar cur i bhfeidhm na reachtaíochta atá i gceist sna príomhimeachtaí go hiomlán faoi lánrogha na n-údarás cánach, rud a fhágann go bhfuil sé dothuartha ina éifeachtaí, ós rud é, mar a thugtar faoi deara i míreanna 70 agus 71 den bhreithiúnas seo, go bhfuil an cur i bhfeidhm sin faoi réir critéir atá bunaithe go soiléir sa reachtaíocht sin, lena gcuirtear ar chumas an cháiníocóra raon feidhme na reachtaíochta sin a chinneadh roimh ré agus le beachtas leordhóthanach, gan aon éiginnteacht a fhágáil maidir lena hinfheidhmeacht (féach, chuige sin, breithiúnas an 5 Iúil 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, mír 57).

93 I bhfianaise an mhéid sin roimhe seo, is é an freagra ar na ceisteanna a tharchuirtear ná nach mór Airteagal 49 CFAE a léiriú sa chaoi nach gcuirtear cosc leis ar reachtaíocht náisiúnta faoina ndéanfar, agus brabúis an duine inchánaigh á gcinneadh, asbhaint úis arna íoc i leith fiach iasachta arna chonrú le heintiteas gaolmhar a bhaineann le scairsheilbh in eintiteas eile a fháil nó a leathnú, mar thoradh ar an bhfáil nó an síneadh sin, eintiteas a bhaineann leis an duine inchánach sin a dhiúltú go hiomlán, i gcás ina meastar gur socrú iomlán saorga é an dliteanas sin nó gur cuid de shocrú den sórt sin é, fiú má tabhaíodh an dliteanas sin ar neamhthuilleamaí agus nach sáraíonn méid an leasa sin an méid a chomhaontófaí idir gnóthais neamhspleácha.

Costais

94 Ós rud é, a mhéid a bhaineann sé leis na príomhpháirtithe sna príomhimeachtaí, go bhfuil na himeachtaí mar chéim sa chás os comhair na cúirte náisiúnta, baineann ceist na gcostas leis an gcúirt sin. Níl na costais a tabhaíodh trí bharúlacha a chur faoi bhráid na Cúirte, seachas costais na bpáirtithe sin, inghnóthaithe.

Ar na forais sin, rialaíonn an Chúirt (an Chéad Dlísheomra) mar seo a leanas:

Maidir le hAirteagal 49 CFAE,

ní mór léiriú a dhéanamh mar seo a leanas:

ní chuirtear cosc leis ar reachtaíocht náisiúnta faoina dtiocfaidh, agus brabúis an duine inchánaigh á gcinneadh, asbhaint úis a íocadh i leith dliteanais iasachta arna thabhairt i gcrích i leith eintiteas gaolmhar a bhaineann le scairsheilbh in eintiteas eile a fháil nó a shíneadh chun bheith, mar thoradh ar an bhfáil nó an síneadh sin, ina heintiteas a bhaineann leis an duine inchánach sin, diúltófar go hiomlán dó, i gcás ina meastar gur socrú iomlán saorga é an dliteanas sin nó gur cuid de shocrú den sórt sin é, fiú más ar neamhthuilleamaí a tabhaíodh an dliteanas sin agus nach mó méid an úis sin ná an méid a chomhaontófaí idir gnóthais neamhspleácha.

Sínithe