Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 4ης Οκτωβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Άρθρο 49 ΣΛΕΕ – Φόρος εταιριών – Διασυνοριακό ενδοομιλικό δάνειο που συνάπτεται για τη χρηματοδότηση της απόκτησης συμμετοχής ή της αύξησης της συμμετοχής σε μη συνδεόμενη με τον συγκεκριμένο όμιλο εταιρία η οποία, κατόπιν της πράξης αυτής, καθίσταται συνδεδεμένη με τον όμιλο – Έκπτωση των καταβληθέντων τόκων του δανείου – Δάνειο που συνομολογήθηκε υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού – Έννοια της "αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης" – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-585/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Σεπτεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

X BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin και I. Ziemele (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Αιμιλίου

γραμματέας: A. Lamote, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Νοεμβρίου 2023,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η X BV, εκπροσωπούμενη από τους S. C. W. Douma και R. van Scharrenburg, φορολογικούς συμβούλους,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και M. H. S. Gijzen,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Baeyens και J.-C. Halleux,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Aguilera Ruiz,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαρτίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της X BV, ολλανδικής εταιρίας, και του Staatssecretaris van Financiën (υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες, στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο τη δυνατότητα της πρώτης να εκπέσει τους καταβληθέντες τόκους για ενδοομιλικό δάνειο το οποίο συνομολόγησε για τη χρηματοδότηση της απόκτησης εταιρίας μη συνδεόμενης με τον συγκεκριμένο όμιλο.

Το ολλανδικό νομοθετικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 10a του Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (νόμου του 1969 περί φόρου εταιριών), όπως ίσχυε το 2007 (Stb. 2006, αριθ. 631, στο εξής: νόμος περί φόρου εταιριών), προβλέπει τα εξής:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους […], δεν εκπίπτουν οι τόκοι –περιλαμβανομένων των δαπανών και των συναλλαγματικών διαφορών– οφειλών που de jure ή de facto είναι καταβλητέες, άμεσα ή έμμεσα, σε συνδεδεμένη οντότητα ή σε συνδεδεμένο φυσικό πρόσωπο εφόσον η οφειλή σχετίζεται άμεσα ή έμμεσα, de jure ή de facto, με κάποια από τις εξής δικαιοπραξίες:

[…]

c) απόκτηση, από τον φορολογούμενο, από οντότητα συνδεδεμένη με αυτόν και υποκείμενη στον φόρο [εταιριών] ή από φυσικό πρόσωπο συνδεδεμένο με τον φορολογούμενο το οποίο κατοικεί στις Κάτω Χώρες, συμμετοχής ή αύξηση της συμμετοχής τους, σε οντότητα η οποία, μετά την απόκτηση ή την αύξηση της συμμετοχής αυτής, καθίσταται οντότητα συνδεδεμένη με τον φορολογούμενο.

[…]

3. Η παράγραφος 1 δεν έχει εφαρμογή αν ο φορολογούμενος επιτυγχάνει να καταδείξει με επαρκή βαθμό πιθανότητας ότι:

a) το δάνειο και η συνδεόμενη με αυτό δικαιοπραξία στηρίζονται, σε καθοριστικό βαθμό, σε οικονομικούς λόγους· ή

b) ότι εν τέλει εκείνος στον οποίο de jure ή de facto και άμεσα ή έμμεσα οφείλονται οι τόκοι φορολογείται για τους τόκους με φόρο επί των κερδών ή του εισοδήματος ο οποίος είναι εύλογος, βάσει των ισχυόντων στις Κάτω Χώρες κριτηρίων, και ότι δεν γίνεται συμψηφισμός ζημιών ή άλλου είδους δικαιωμάτων των ετών που προηγούνται του έτους συνάψεως του δανείου ο οποίος συνεπάγεται ότι εν τέλει δεν οφείλεται φόρος επί των τόκων βάσει των προαναφερθέντων ευλόγων κριτηρίων, εξαιρουμένης της περιπτώσεως κατά την οποία πιθανολογείται ότι το δάνειο συνήφθη προς συμψηφισμό ζημιών που πραγματοποιήθηκαν ή άλλου είδους δικαιωμάτων που γεννήθηκαν κατά το ίδιο έτος ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν ή να γεννηθούν σε σύντομο χρόνο. Ο φόρος επί των κερδών είναι εύλογος βάσει των ισχυόντων στις Κάτω Χώρες κριτηρίων, αν εφαρμόζεται συντελεστής τουλάχιστον 10 % επί του φορολογητέου κέρδους καθοριζόμενου βάσει των ισχυόντων στις Κάτω Χώρες κριτηρίων […].

4. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου […], οντότητα συνδεδεμένη με τον υποκείμενο στον φόρο θεωρείται:

a) επιχείρηση στην οποία ο φορολογούμενος συμμετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 1/3·

b) επιχείρηση που συμμετέχει στον φορολογούμενο με ποσοστό τουλάχιστον 1/3·

c) επιχείρηση στην οποία τρίτος συμμετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 1/3, εφόσον ο τρίτος αυτός συμμετέχει επίσης με ποσοστό τουλάχιστον 1/3 στον φορολογούμενο.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

4 Η X είναι μέλος πολυεθνικού ομίλου εταιριών. Μοναδικός εταίρος της X είναι η A, βελγική εταιρία, της οποίας η B, άλλη βελγική εταιρία, κατείχε ποσοστό 39 % του μετοχικού κεφαλαίου από το 2000 έως τις 22 Δεκεμβρίου 2002 και ποσοστό 44,47 % του μετοχικού κεφαλαίου από την τελευταία αυτή ημερομηνία και μετά. Οι λοιπές μετοχές της A ήταν εισηγμένες στο Bourse de Bruxelles (Χρηματιστήριο Βρυξελλών, Βέλγιο) και, συνεπώς, ανήκαν στο επενδυτικό κοινό.

5 Ο όμιλος που αποτελείται από τη B και την A περιλαμβάνει τη C, εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο. Μεταξύ του 1999 και του 2010 η C είχε, για φορολογικούς σκοπούς, το καθεστώς του «κέντρου συντονισμού», σύμφωνα με τη βελγική φορολογική νομοθεσία. Ως εκ τούτου, η C υπαγόταν σε ειδικό φορολογικό καθεστώς βάσει του οποίου τα φορολογητέα κέρδη της προσδιορίζονταν κατ' αποκοπήν και δεν είχε υποχρέωση παρακράτησης προκαταβολής φόρου επί των καταβαλλόμενων τόκων. Το 2000 η A κατείχε 53,05 % των μετοχών ή μεριδίων της C και η B κατείχε 46,95 % των μετοχών ή μεριδίων της C. Στις 22 Δεκεμβρίου 2002 η συμμετοχή των A και B ανήλθε, αντιστοίχως, σε ποσοστό 64,3 % και 27,8 % των μετοχών ή μεριδίων της C, ενώ τρίτοι κατείχαν το υπόλοιπο 7,9 % του κεφαλαίου.

6 Το 2000 η X απέκτησε από τρίτους το 72 % των μετοχών της F, ολλανδικής εταιρίας, και η A απέκτησε από τους ίδιους τρίτους το υπόλοιπο 28 % των μετοχών της εταιρίας αυτής. Η X χρηματοδότησε την ανωτέρω απόκτηση με δάνεια που χορηγήθηκαν από την C, η οποία χρησιμοποίησε για τον σκοπό αυτόν ίδια κεφάλαια τα οποία είχαν προέλθει από εισφορά κεφαλαίου που πραγματοποίησε η A.

7 Με την πράξη επιβολής φόρου εταιριών που εκδόθηκε εις βάρος της X για το οικονομικό έτος 2007, η φορολογική αρχή αρνήθηκε την έκπτωση των τόκων που κατέβαλε η εταιρία αυτή στην C. Η X προσέβαλε την άρνηση αυτή, κατ' αρχάς, ενώπιον του rechtbank Gelderland (πρωτοδικείου Gelderland, Κάτω Χώρες) και, στη συνέχεια, ενώπιον του Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (εφετείου Arnhem-Leeuwarden, Κάτω Χώρες). Με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2020, το εφετείο έκρινε μεταξύ άλλων ότι τα άρθρα 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθενται στον περιορισμό της έκπτωσης τόκων ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 10a του νόμου περί φόρου εταιριών κατά το οποίο δεν εκπίπτουν οι τόκοι που αφορούν οφειλές έναντι συνδεδεμένης οντότητας, εφόσον οι οφειλές αυτές συνδέονται με την απόκτηση συμμετοχής ή την αύξηση της συμμετοχής σε οντότητα η οποία, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, καθίσταται συνδεδεμένη οντότητα με τον φορολογούμενο, εκτός αν αυτός αποδείξει τη συνδρομή μιας από τις δύο προϋποθέσεις του άρθρου 10a, παράγραφος 3, του νόμου περί φόρου εταιριών.

8 Η X άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία είναι δυνατόν να συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις σε διασυνοριακές καταστάσεις. Ειδικότερα, μια εγκατεστημένη στην ημεδαπή οντότητα συνδεδεμένη με τον φορολογούμενο πληροί κατά κανόνα την προϋπόθεση του άρθρου 10a, παράγραφος 3, στοιχείο b, του νόμου περί φόρου εταιριών, ενώ μια οντότητα εγκατεστημένη στην αλλοδαπή πληροί εκ των πραγμάτων λιγότερο συχνά την απαίτηση αυτή και η έκπτωση των χρεωστικών τόκων δανείου συνομολογηθέντος με αυτήν είναι δυνατή μόνον εφόσον συντρέχει η προϋπόθεση του άρθρου 10a, παράγραφος 3, στοιχείο a, του νόμου περί φόρου εταιριών.

9 Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται εντούτοις από την ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, δεδομένου ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία έχει ακριβώς ως σκοπό να εμποδίσει συμπεριφορές δύο ή περισσότερων συνδεδεμένων οντοτήτων που συνίστανται σε αμιγώς επίπλαστες μεθοδεύσεις, χωρίς πραγματική οικονομική υπόσταση, με σκοπό τη αποφυγή του φόρου που κανονικά θα οφειλόταν επί των κερδών που προκύπτουν στην ημεδαπή, μέσω τεχνητώς παραγόμενων χρεωστικών τόκων, ήτοι οφειλόμενων στο πλαίσιο δανείου συνομολογηθέντος κατά τρόπο αυθαίρετο και χωρίς τη συνδρομή οικονομικών λόγων.

10 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι οι δανειακές οφειλές συνομολογούνται κατά τρόπο αυθαίρετο και χωρίς τη συνδρομή οικονομικών λόγων ιδίως όταν, στο πλαίσιο ομίλου συνδεδεμένων οντοτήτων, ο τρόπος χρηματοδότησης μιας συναλλαγής η οποία είναι οικονομικά βάσιμη υπαγορεύεται από φορολογικούς λόγους σε τέτοιο βαθμό ώστε να αποτελούν μέρος της συναλλαγής δικαιοπραξίες οι οποίες δεν είναι αναγκαίες για την επίτευξη των οικονομικά βάσιμων σκοπών και δεν θα είχαν πραγματοποιηθεί αν δεν συνέτρεχαν οι φορολογικοί λόγοι, τούτο δε ακόμη και στην περίπτωση που οι χρεωστικοί τόκοι επί των δανειακών αυτών οφειλών είναι ίδιοι με εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία αφορά διάβρωση της φορολογικής βάσης όχι λόγω υπερβολικών χρεωστικών τόκων, αλλά λόγω τεχνητά παραγόμενων χρεωστικών τόκων.

11 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο πλήρης αποκλεισμός της έκπτωσης των χρεωστικών τόκων που παράγονται κατ' αυτόν τον τρόπο τεχνητά είναι ανάλογος προς τον σκοπό της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, δεδομένου ότι, αφενός, αφορά αποκλειστικά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες το δάνειο εντός ομίλου συνδεδεμένων εταιριών υπαγορεύεται από φορολογικούς λόγους σε τέτοιο βαθμό ώστε να μην είναι αναγκαίο για την επίτευξη οικονομικά βάσιμων σκοπών και δεν θα είχε συναφθεί μεταξύ οντοτήτων χωρίς καμία ειδική σχέση μεταξύ τους, και, αφετέρου, οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται όσον αφορά την απόδειξη και όσον αφορά την έκπτωση των χρεωστικών τόκων δεν είναι τόσο αυστηρές ώστε η έκπτωση αυτή να μην έχει κανένα πραγματικό περιεχόμενο.

12 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το σκεπτικό του εξακολουθεί να είναι εντούτοις ορθό υπό το πρίσμα ιδίως της απόφασης της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψεις 51 και 56). Αφενός, διερωτάται αν από την απόφαση αυτή μπορεί να συναχθεί ότι οι πράξεις που συνομολογούνται υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού δεν αποτελούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις εξ αυτού και μόνον του λόγου. Ειδικότερα, στη σκέψη 56 της εν λόγω απόφασης, το Δικαστήριο έκρινε, εν συνόψει, ότι στο πεδίο εφαρμογής της επίμαχης νομοθεσίας στην υπόθεση εκείνη μπορούσαν να εμπίπτουν και συναλλαγές που πραγματοποιούνται υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και οι οποίες, κατά συνέπεια, δεν συνιστούν αμιγώς τεχνητές ή εικονικές μεθοδεύσεις με τις οποίες επιδιώκεται η αποφυγή του οφειλόμενου κανονικά φόρου για τα κέρδη από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν έχει σημασία το γεγονός ότι, σε αντίθεση με την επίμαχη νομοθεσία στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία αφορά όχι μόνον την ενδοομιλική μεταβίβαση συμμετοχών, αλλά και την απόκτηση τρίτης οντότητας, η οποία, κατόπιν της πράξης αυτής, καθίσταται οντότητα συνδεδεμένη με τον όμιλο.

13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 49, 56 και/ή 63 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αποκλείουν εθνική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, κατά τον προσδιορισμό των κερδών του φορολογουμένου, δεν εκπίπτουν οι τόκοι που αφορούν δανειακή οφειλή έναντι συνδεδεμένης με αυτόν οντότητας, η οποία αναλήφθηκε με σκοπό την απόκτηση ή την αύξηση συμμετοχής σε επιχείρηση η οποία, μετά την απόκτηση ή την αύξηση της συμμετοχής, καθίσταται συνδεδεμένη οντότητα, για τον λόγο ότι η οφειλή πρέπει να θεωρηθεί ως αμιγώς τεχνητή μεθόδευση (ή ως στοιχείο αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης), ανεξαρτήτως του αν η οφειλή έχει, αυτή καθεαυτήν, αναληφθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχουν τα άρθρα 49, 56 και/ή 63 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αποκλείουν εθνική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους του φορολογουμένου, απαγορεύεται πλήρως η έκπτωση τόκων σε σχέση με δανειακή οφειλή έναντι οντότητας συνδεδεμένης με τον φορολογούμενο, η οποία θεωρείται ως αμιγώς τεχνητή μεθόδευση (ή ως στοιχείο αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης) και αναλήφθηκε με σκοπό την απόκτηση ή την αύξηση συμμετοχής σε επιχείρηση η οποία, μετά την απόκτηση ή την αύξηση της συμμετοχής, καθίσταται συνδεδεμένη οντότητα, ακόμη και όταν οι τόκοι δεν υπερβαίνουν, αυτοί καθεαυτούς, το ποσό που θα είχε συμφωνηθεί από ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις;

3) Διαφοροποιείται η απάντηση στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα βάσει του αν η απόκτηση ή η αύξηση της συμμετοχής αφορά α) οντότητα η οποία συνδέονταν με τον φορολογούμενο πριν από την απόκτηση ή την αύξηση της συμμετοχής, ή β) οντότητα η οποία θα συνδεθεί με τον φορολογούμενο μόνο μετά την απόκτηση ή την αύξηση της συμμετοχής;»

Επί του αιτήματος επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας

14 Μετά την ανάπτυξη των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, η Χ ζήτησε, με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 10 Απριλίου 2024, να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

15 Προς στήριξη του αιτήματός της, η Χ υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι ο γενικός εισαγγελέας, καλώντας το Δικαστήριο να επανεξετάσει τα κριθέντα με την απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), στηρίζεται, στη σκέψη 71 των προτάσεών του, σε επιχείρημα το οποίο δεν συζητήθηκε μεταξύ των μετεχόντων στη διαδικασία. Ως εκ τούτου, η Χ επιθυμεί να προβάλει επιχειρήματα σχετικά με την τήρηση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, υποστηρίζοντας ότι θα ήταν αναγκαία μια μεταβατική περίοδος εάν το Δικαστήριο δεχθεί την προσέγγιση που προτείνει ο γενικός εισαγγελέας και ότι η προσέγγιση αυτή θα έχει ενδεχομένως ως συνέπεια δυσμενείς διακρίσεις εις βάρος της λόγω του ότι είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες και όχι στη Σουηδία. Η Χ επιθυμεί επίσης να θίξει το ζήτημα των συνεπειών της προσέγγισης αυτής στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ).

16 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, δυνάμει του άρθρου 252, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ο γενικός εισαγγελέας διατυπώνει δημοσίως, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων στις οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτείται η έκφραση της γνώμης του. Το Δικαστήριο δεν δεσμεύεται ούτε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα ούτε από την αιτιολογία βάσει της οποίας αυτός καταλήγει στις προτάσεις του (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, Chief Appeals Officer κ.λπ., C-488/21, EU:C:2023:1013, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

17 Επιπλέον, η διαφωνία οποιουδήποτε κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερομένου με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, όποια και αν είναι τα ζητήματα που εξετάζει ο γενικός εισαγγελέας με τις προτάσεις του, δεν μπορεί να συνιστά, αυτή καθεαυτήν, λόγο που δικαιολογεί την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, Chief Appeals Officer κ.λπ., C-488/21, EU:C:2023:1013, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

18 Ασφαλώς, το Δικαστήριο μπορεί οποτεδήποτε, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή όταν ένας διάδικος, μετά τη λήξη της προφορικής διαδικασίας, επικαλείται νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της απόφασης του Δικαστηρίου, ή ακόμη όταν, προς επίλυση της διαφοράς, το Δικαστήριο χρειάζεται να στηριχθεί σε επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερομένων (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, Chief Appeals Officer κ.λπ., C-488/21, EU:C:2023:1013, σκέψη 36).

19 Εντούτοις, δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση εν προκειμένω. Πράγματι, αφενός, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ζήτημα του περιεχομένου της απόφασης της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), συζητήθηκε τόσο κατά την έγγραφη όσο και κατά την προφορική διαδικασία. Επιπλέον, στην αίτηση επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας δεν αναφέρεται κανένα νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της απόφασης που καλείται να εκδώσει το Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, κρίνει ότι έχει διαφωτιστεί επαρκώς από τα διάφορα επιχειρήματα που συζητήθηκαν ενώπιόν του και ότι, κατά συνέπεια, δεν συντρέχει λόγος να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

21 Με τα τρία προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ενός φορολογουμένου, η έκπτωση των καταβληθέντων τόκων δανείου συνομολογηθέντος με συνδεδεμένη οντότητα για την απόκτηση ή την αύξηση συμμετοχής σε άλλη οντότητα η οποία, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, κατέστη οντότητα συνδεδεμένη με τον συγκεκριμένο φορολογούμενο αποκλείεται πλήρως, αν η δανειακή οφειλή θεωρηθεί ως αμιγώς τεχνητή μεθόδευση ή ως στοιχείο αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης, τούτο δε ακόμη και στην περίπτωση που συνομολογήθηκε υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και το ποσό των τόκων δεν υπερβαίνει εκείνο που θα είχαν συμφωνήσει ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις.

22 Επισημαίνεται ευθύς εξαρχής ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά πράξη επιβολής φόρου για το οικονομικό έτος 2007 και ότι, επομένως, εφαρμοστέα ratione temporis στη διαφορά αυτή είναι η Συνθήκη ΕΚ. Τούτου λεχθέντος, δεδομένου ότι η ερμηνεία των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων ισχύει, σε κάθε περίπτωση, και για τις αντίστοιχες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, θα γίνει αναφορά στα άρθρα 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ, στα οποία αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο.

Επί της εφαρμοστέας θεμελιώδους ελευθερίας

23 Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να κριθεί αν εθνική νομοθεσία εμπίπτει σε κάποια από τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της οικείας νομοθεσίας (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Ειδικότερα, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ εμπίπτει εθνική νομοθεσία η οποία έχει εφαρμογή αποκλειστικά σε περιπτώσεις εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα άσκησης αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Επιπλέον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στον βαθμό που μια εθνική νομοθεσία αφορά μόνον τις εντός ομίλου εταιριών σχέσεις, επηρεάζει πρωτίστως την ελευθερία εγκατάστασης (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ποσών που κατέβαλε ο φορολογούμενος ως τόκους οφειλών από δάνειο συνομολογηθέν με οντότητα ή φυσικό πρόσωπο συνδεδεμένο με αυτόν, κατά το μέτρο που οι δανειακές αυτές οφειλές σχετίζονται με την απόκτηση ή την αύξηση συμμετοχής σε άλλη οντότητα η οποία καθίσταται, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, οντότητα επίσης συνδεδεμένη με τον συγκεκριμένο φορολογούμενο.

27 Δυνάμει του άρθρου 10a, παράγραφος 4, του νόμου περί φόρου εταιριών, οι οντότητες θεωρούνται συνδεδεμένες όταν η μία κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό συμμετοχής 33,3 % στην άλλη, ή ακόμη όταν μια τρίτη οντότητα κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό συμμετοχής 33,3 % στις άλλες δύο οντότητες.

28 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το ανωτέρω ποσοστό είναι ικανό να παρέχει στη συμμετέχουσα εταιρία αναμφισβήτητη επιρροή επί των αποφάσεων της συνδεδεμένης με αυτήν εταιρίας (πρβλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, σκέψη 29).

29 Κατά συνέπεια, η επίμαχη νομοθεσία στην κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης, δεδομένου ότι αφορά τη φορολογική μεταχείριση των τόκων που καταβάλλονται για οφειλές εντός ομίλου εταιριών, μεταξύ οντοτήτων που μπορούν να ασκούν άμεσα ή έμμεσα αναμφισβήτητη επιρροή η μία επί της άλλης.

30 Ακόμα και αν υποτεθεί ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενός ενδεχομένου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως και δεν δικαιολογούν χωριστή εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων υπό το πρίσμα των άρθρων 56 και 63 ΣΛΕΕ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 17ης Μαρτίου 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Συνεπώς, η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

32 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Η εν λόγω ελευθερία περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική έδρα τους, την κεντρική διοίκησή τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους εντός άλλων κρατών μελών μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Η απορρέουσα από τη νομοθεσία κράτους μέλους διαφορετική μεταχείριση εις βάρος των εταιριών που ασκούν το δικαίωμά τους στην ελευθερία εγκαταστάσεως επιτρέπεται μόνον αν αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό αυτόν, όπερ προϋποθέτει ότι είναι κατάλληλη να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και ότι δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του [πρβλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2022, Cilevičs κ.λπ., C-391/20,

EU:C:2022:638, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 22ας Σεπτεμβρίου 2022, W (Δυνατότητα εκπτώσεως των οριστικών ζημιών μόνιμης εγκαταστάσεως κείμενης στην αλλοδαπή), C-538/20, EU:C:2022:717, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

Επί της υπάρξεως διαφορετικής μεταχείρισης

34 Επισημαίνεται ότι, στο μέτρο που μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος ασκεί τη δραστηριότητά της σε άλλο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής, κάθε περιορισμός που πλήττει τη θυγατρική είναι δυνατόν να θίγει και την ελευθερία εγκατάστασης της μητρικής εταιρίας (πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 41).

35 Επιπλέον, σε περίπτωση ομίλου εταιριών όπου η φορολογική διοίκηση κράτους μέλους αρνήθηκε να επιτρέψει σε εταιρία εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος της οποίας η μητρική εταιρία ήταν εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος να εκπέσει ορισμένες δαπάνες για τόκους που κατέβαλε σε άλλη εταιρία του ομίλου, εγκατεστημένη στο άλλο αυτό κράτος μέλος, μολονότι τέτοια έκπτωση θα ήταν δυνατή αν η δικαιούχος των τόκων ήταν εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση επιδρούσε αρνητικά στην ελευθερία εγκατάστασης (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψεις 40 και 41).

36 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση η οποία επιδρά αρνητικά στην ελευθερία εγκατάστασης.

37 Συναφώς, απαγορεύονται όχι μόνον οι εμφανείς διακρίσεις βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Ειδικότερα, ένα φορολογικό καθεστώς που προβλέπει κριτήριο διαφοροποιήσεως το οποίο είναι εκ πρώτης όψεως αντικειμενικό, αλλά, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών του, περιάγει, στις περισσότερες περιπτώσεις, σε δυσμενέστερη θέση τις εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος και βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με τις εταιρίες που εδρεύουν στο κράτος μέλος φορολογήσεως, εισάγει έμμεση διάκριση με βάση τον τόπο της έδρας των εταιριών, η οποία απαγορεύεται από τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι το άρθρο 10a, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί φόρου εταιριών κατά το οποίο αποκλείεται η έκπτωση των τόκων που καταβλήθηκαν για οφειλές από δάνειο συνομολογηθέν με συνδεδεμένη οντότητα, υπό τους όρους που προβλέπει η διάταξη αυτή, δεν διακρίνει αναλόγως του αν ο όμιλος έχει διασυνοριακό χαρακτήρα ή όχι (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, X και X, C-398/16 και C-399/16, EU:C:2018:110, σκέψη 35).

40 Το άρθρο 10a, παράγραφος 3, στοιχεία a και b, του νόμου περί φόρου εταιριών, το οποίο προβλέπει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι εντούτοις δυνατή η ως άνω έκπτωση, εφαρμόζεται επίσης αδιακρίτως τόσο σε εσωτερικές όσο και σε διασυνοριακές καταστάσεις.

41 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά όμως, όπως εκτίθεται στη σκέψη 8 της παρούσας απόφασης, ότι το άρθρο 10a, παράγραφος 3, στοιχείο b, του νόμου περί φόρου εταιριών κατά το οποίο πρέπει να αποδεικνύεται, πρώτον, ότι επί των επίμαχων τόκων εισπράττεται εν τέλει φόρος και, δεύτερον, ότι ο φόρος αυτός είναι εύλογος σύμφωνα με τα κριτήρια του ολλανδικού δικαίου, ήτοι συνεπάγεται φορολόγηση του προσδιοριζόμενου βάσει των κριτηρίων αυτών φορολογητέου κέρδους με συντελεστή τουλάχιστον 10 %, έχει εντούτοις ως αποτέλεσμα δυσμενέστερη μεταχείριση των διασυνοριακών καταστάσεων.

42 Στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και να ερμηνεύσει την επίμαχη εθνική νομοθεσία, εναπόκειται να ελέγξει αν η φορολόγηση του προσδιοριζόμενου βάσει των ανωτέρω κριτηρίων φορολογητέου κέρδους με συντελεστή κατώτερο του 10 % μπορεί να εφαρμοστεί στις εδρεύουσες στις Κάτω Χώρες συνδεδεμένες οντότητες που εισπράττουν τόκους.

43 Αν δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα ή αν η φορολόγηση αυτή, μολονότι είναι θεωρητικώς δυνατή, δεν εφαρμόζεται στην πράξη, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 10a, παράγραφος 3, στοιχείο b, του νόμου περί φόρου εταιριών, προβλέποντας μια φαινομενικά αντικειμενική προϋπόθεση, καθιερώνει μια προϋπόθεση η οποία στην πράξη θα πληρούται στην περίπτωση εταιρίας εγκατεστημένης στις Κάτω Χώρες που καταβάλλει τόκους σε συνδεδεμένη οντότητα εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος. Επομένως, μόνον οι εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες εταιρίες που καταβάλλουν τόκους σε συνδεδεμένη οντότητα εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος θα μπορούσαν να βρεθούν σε κατάσταση στην οποία η προϋπόθεση αυτή δεν συντρέχει, όταν το άλλο αυτό κράτος μέλος, όπως εν προκειμένω το Βασίλειο του Βελγίου, επιβάλλει χαμηλότερο φόρο στη συνδεδεμένη οντότητα.

44 Κατά συνέπεια, αν, στο πλαίσιο του ολλανδικού φορολογικού συστήματος, δεν εφαρμόζεται φορολόγηση με συντελεστή κατώτερο του 10 %, αναπόφευκτη και μη τυχαία συνέπεια (βλ., εξ αντιδιαστολής, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 72) μιας προϋπόθεσης όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 10a, παράγραφος 3, στοιχείο b, του νόμου περί φόρου εταιριών είναι ότι επηρεάζει μόνον διασυνοριακές καταστάσεις.

45 Κατ' αυτόν τον τρόπο, η δυσμενής μεταχείριση θυγατρικής εταιρίας της οποίας η μητρική είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, με κριτήριο την έδρα της συνδεδεμένης οντότητας στην οποία καταβάλλει τους τόκους η συγκεκριμένη θυγατρική, μπορεί να αποθαρρύνει τη μητρική εταιρία από την άσκηση δραστηριότητας στις Κάτω Χώρες μέσω της θυγατρικής αυτής, διατηρώντας ταυτόχρονα τη συνδεδεμένη οντότητα στο άλλο κράτος μέλος στο οποίο υπόκειται σε ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών του, μια τέτοια δυσμενής μεταχείριση μπορεί επίσης να αποθαρρύνει μια εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες μητρική εταιρία από το να ασκήσει την ελευθερία εγκατάστασης συνιστώντας συνδεδεμένη οντότητα εντός άλλου κράτους μέλους στο οποίο θα υπόκειται σε ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

46 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, διαπιστώνεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, μολονότι εφαρμόζεται αδιακρίτως, συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση ικανή να επηρεάσει την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης.

47 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί, σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 33 της παρούσας απόφασης, αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες.

Επί της συγκρισιμότητας των καταστάσεων

48 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, αφενός, ότι η δυνατότητα συγκρίσεως ή μη μιας διασυνοριακής κατάστασης με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται από τις διατάξεις της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας καθώς και του αντικειμένου και του περιεχομένου τους και, αφετέρου, ότι μόνον τα ουσιώδη κριτήρια διακρίσεως που προβλέπονται από την επίμαχη εθνική νομοθεσία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί αν η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από αυτήν αποτελεί συνέπεια μιας αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων (απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Όπως επισημαίνεται στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης, αντικείμενο της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας είναι η φορολογική μεταχείριση των τόκων που καταβάλλονται για οφειλές εντός ομίλου εταιριών, μεταξύ οντοτήτων που μπορούν να ασκούν άμεσα ή έμμεσα αναμφισβήτητη επιρροή η μία επί της άλλης. Σκοπός της νομοθεσίας αυτής είναι η παροχή της δυνατότητας έκπτωσης, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του κέρδους, των τόκων των οφειλών προς συνδεδεμένη οντότητα μόνον στην περίπτωση που οι χρεωστικοί αυτοί τόκοι δεν παράγονται τεχνητά.

50 Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά φορολογικό πλεονέκτημα όπως η δυνατότητα έκπτωσης, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του κέρδους, των τόκων των οφειλών προς συνδεδεμένη οντότητα, ο φορολογούμενος δεν βρίσκεται σε διαφορετική κατάσταση αναλόγως του αν η οντότητα προς την οποία οφείλονται οι τόκοι είναι εγκατεστημένη ή μη στο ίδιο κράτος μέλος ή αναλόγως του αν αυτή υπόκειται, σε άλλο κράτος μέλος, σε περισσότερο ή λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 31). Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, το δάνειο για το οποίο καταβάλλονται οι εν λόγω τόκοι καθώς και η δικαιοπραξία που συνδέεται με αυτό μπορούν να στηρίζονται σε οικονομικούς λόγους.

51 Υπό τις συνθήκες αυτές και με την επιφύλαξη της εξέτασης του κατά πόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια εταιρία δεν βρίσκεται σε διαφορετική κατάσταση απλώς και μόνον επειδή η συνδεδεμένη οντότητα προς την οποία οφείλονται οι επίμαχοι τόκοι είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος στο οποίο αυτοί φορολογούνται με συντελεστή που δεν υπερβαίνει το 10 % επί του προσδιοριζόμενου βάσει των κριτηρίων του ολλανδικού δικαίου φορολογητέου κέρδους.

52 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η περίπτωση κατά την οποία εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος καταβάλλει τόκους επί δανείου συναφθέντος με εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και ανήκουσα στον ίδιο όμιλο δεν διαφέρει, ως προς την καταβολή των τόκων, από την περίπτωση κατά την οποία ο λήπτης των τόκων είναι εταιρία του ομίλου εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος (απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψη 44).

Επί του δικαιολογητικού λόγου

53 Πρέπει να εξεταστεί, υπό το πρίσμα της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 32 της παρούσας απόφασης, αν η επίμαχη στην κύρια δίκη διαφορετική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και αν τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό αυτό.

Επί της ύπαρξης επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος

54 Το αιτούν δικαστήριο, οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκτιμούν ότι ο περιορισμός που απορρέει από την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δικαιολογείται από την ανάγκη αποτροπής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, όπως εκτίθεται στη σκέψη 9 της παρούσας απόφασης, ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία έχει σκοπό να αποτρέψει τη διάβρωση της φορολογικής βάσης στις Κάτω Χώρες μέσω τεχνητά παραγόμενων χρεωστικών τόκων, ήτοι τόκων δανειακής οφειλής συνομολογηθείσας κατά τρόπο αυθαίρετο και χωρίς τη συνδρομή οικονομικών λόγων, ιδίως όταν, εντός ομίλου συνδεδεμένων οντοτήτων, ο τρόπος χρηματοδότησης μιας οικονομικά βάσιμης συναλλαγής υπαγορεύεται από φορολογικούς λόγους σε τέτοιο βαθμό ώστε να αποτελούν μέρος της συναλλαγής δικαιοπραξίες οι οποίες δεν είναι αναγκαίες για την επίτευξη των οικονομικά βάσιμων σκοπών και δεν θα είχαν πραγματοποιηθεί αν δεν συνέτρεχαν οι φορολογικοί λόγοι.

55 Ως προς το ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό της άσκησης των ελευθεριών κυκλοφορίας που διασφαλίζει η Συνθήκη ΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 36, και της 7 Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 63).

56 Εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί επίσης να δικαιολογηθεί σε περίπτωση που αφορά αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους (απόφαση της 1ης Απριλίου 2014, Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ., C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 31).

57 Κατά πάγια νομολογία, για να μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 55 και 56 της παρούσας απόφασης, ένας περιορισμός της προβλεπόμενης στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ελευθερίας εγκαταστάσεως πρέπει να επιδιώκει ειδικά την παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων χωρίς πραγματική οικονομική υπόσταση με τις οποίες επιδιώκεται η αποφυγή του φόρου που κανονικά θα οφειλόταν για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή [βλ., ιδίως, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψεις 51 και 55, της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψεις 72 και 74, της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες), C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 73, και της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψη 49).

58 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει επίσης ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών εφαρμόζεται, σε φορολογικά ζητήματα, όταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό των επίμαχων πράξεων (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ., C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 107 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Πράγματι, μολονότι η αναζήτηση, από έναν φορολογούμενο, του ευνοϊκότερου για αυτόν φορολογικού καθεστώτος δεν μπορεί, αυτή καθεαυτήν, να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο απάτης ή καταχρήσεως, γεγονός παραμένει ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα ή πλεονέκτημα που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης οσάκις η επίμαχη πράξη είναι αμιγώς επίπλαστη σε οικονομικό επίπεδο και αποσκοπεί στην αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία

του οικείου κράτους μέλους (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ., C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 109 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

60 Επισημαίνεται, ως προς το ζήτημα αυτό, ότι, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, X και X (C-398/16 και C-399/16, EU:C:2018:110, σκέψεις 46 και 48), και στις οποίες επίμαχο ήταν το άρθρο 10a, παράγραφος 2, στοιχείο b, του νόμου περί φόρου εταιριών, όπως ίσχυε το 2004, το οποίο αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στο άρθρο 10a, παράγραφος 3, στοιχείο b, του νόμου περί φόρου εταιριών, όπως επιβεβαίωσε το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η επίμαχη αυτή διάταξη επιδιώκει αναμφίβολα τον σκοπό της καταπολέμησης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής και αποσκοπεί στην αποτροπή του ενδεχομένου ίδια κεφάλαια ενός ομίλου να εμφανίζονται εικονικώς ως κεφάλαια τα οποία έχουν εξασφαλισθεί με δανεισμό από ολλανδικό φορέα μέλος του ομίλου και οι τόκοι του δανείου αυτού να μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο στις Κάτω Χώρες αποτέλεσμα.

61 Η εκτίμηση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η επίμαχη νομοθεσία στην κύρια δίκη αφορά όχι μόνον τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος συνομολογεί δανειακή οφειλή με συνδεδεμένη οντότητα ενόψει της χρηματοδότησης της απόκτησης συμμετοχής ή της αύξησης της συμμετοχής του σε οντότητα ήδη συνδεδεμένη με αυτόν, όπως στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, X και X (C-398/16 και C-399/16, EU:C:2018:110), αλλά επίσης και τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η οντότητα καθίσταται συνδεδεμένη με τον φορολογούμενο μόνον κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, όπως εν προκειμένω. Πράγματι, σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 58 των προτάσεών του, σκοπός της νομοθεσίας αυτής είναι η αποτροπή του ενδεχομένου οι σχετικές πράξεις να έχουν τεχνητό χαρακτήρα οφειλόμενο στην ανακατεύθυνση ίδιων πόρων και στη μετατροπή τους σε κεφάλαιο δανείου.

Επί του αναλογικού χαρακτήρα

62 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 33 της παρούσας απόφασης, πρέπει επίσης να εξεταστεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία είναι κατάλληλη να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

63 Ως προς το ζήτημα αυτό, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας, ο φορολογούμενος μπορεί να εκπέσει από το φορολογητέο κέρδος του τους καταβληθέντες τόκους για δάνειο συνομολογηθέν με συνδεδεμένες οντότητες το οποίο αφορά την απόκτηση συμμετοχής ή την αύξηση της συμμετοχής του σε οντότητα η οποία, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, καθίσταται συνδεδεμένη οντότητα με τον συγκεκριμένο φορολογούμενο, μόνον εφόσον αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 10a, παράγραφος 3, στοιχείο a ή b, του νόμου περί φόρου εταιριών.

64 Συνεπώς, η νομοθεσία αυτή είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, τούτο δε κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, δεδομένου ότι, αποκλείοντας την έκπτωση των τεχνητά παραγόμενων χρεωστικών τόκων ή, τουλάχιστον, διασφαλίζοντας ότι οι τόκοι αυτοί θα φορολογούνται με εύλογο συντελεστή στο κράτος μέλος του δανειστή και ότι δεν θα αποφεύγεται πλήρως η καταβολή φόρου επί των κερδών, καθιστά δυνατή την εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων των συμπεριφορών δύο ή περισσότερων συνδεδεμένων οντοτήτων που

συνίστανται σε αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, χωρίς πραγματική οικονομική υπόσταση, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα οφειλόταν για τα κέρδη που προκύπτουν από τις ασκούμενες στην ημεδαπή δραστηριότητες.

65 Πρέπει ακόμη να εξεταστεί αν η εν λόγω νομοθεσία υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

66 Ως προς το ζήτημα αυτό, για τη διαπίστωση της υπάρξεως μιας τέτοιας αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης απαιτείται να προκύπτει από αντικειμενικά στοιχεία, επιπλέον ενός υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, ότι, παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το δίκαιο της Ένωσης προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως (πρβλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και, κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ., C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 124 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

67 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την πρόληψη των καταχρηστικών πρακτικών μια εθνική νομοθεσία η οποία στηρίζεται στην εξέταση αντικειμενικών και επαληθεύσιμων στοιχείων για να κριθεί αν μια συναλλαγή έχει τον χαρακτήρα αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και η οποία, σε κάθε περίπτωση στην οποία η ύπαρξη τέτοιας μεθόδευσης δεν μπορεί να αποκλειστεί, παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα, χωρίς να του επιβάλλει υπέρμετρες διοικητικής φύσεως υποχρεώσεις, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους ενδεχόμενους εμπορικούς λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκε η επίμαχη συναλλαγή [πρβλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες), C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 87 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

68 Για να εξακριβώσουν κατά πόσον μια ενέργεια αποβλέπει σε απάτη και σε καταχρήσεις, οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν είναι δυνατόν να περιορίζονται στη εφαρμογή προκαθορισμένων γενικών κριτηρίων, αλλά οφείλουν να προβαίνουν σε ατομική εξέταση συνολικώς της οικείας πράξεως. Η καθιέρωση φορολογικού μέτρου γενικής ισχύος που αποκλείει αυτομάτως ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων από το φορολογικό πλεονέκτημα, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να προσκομίσει έστω και αρχή αποδείξεως ή ενδείξεως απάτης ή καταχρήσεων, θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτροπή απάτης ή καταχρήσεων (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

69 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία καθιερώνει τεκμήριο κατά το οποίο οι τόκοι που καταβάλλονται για οφειλές δανείου που εμπίπτει στα κριτήρια του άρθρου 10a, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί φόρου εταιριών συνιστούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις ή αποτελούν στοιχείο τέτοιων τεχνητών μεθοδεύσεων.

70 Τα κριτήρια αυτά, και ιδίως το γεγονός ότι το δάνειο οφείλεται σε συνδεδεμένη οντότητα και σχετίζεται με την απόκτηση συμμετοχής ή την αύξηση της συμμετοχής σε οντότητα η οποία, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, κατέστη συνδεδεμένη οντότητα, αποτελούν ενδείξεις, κατά την έννοια της νομολογίας που υπενθυμίζεται στη σκέψη 68 της παρούσας απόφασης, της ύπαρξης αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης.

71 Η ύπαρξη δυνατότητας του φορολογουμένου να ανατρέψει το ως άνω τεκμήριο, αποδεικνύοντας ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 10a, παράγραφος 3, στοιχεία a και b, του νόμου περί φόρου εταιριών, περιορίζει τις περιπτώσεις αποκλεισμού της έκπτωσης των τόκων δανείου μόνον σε εκείνες κατά τις οποίες το δάνειο εντός ομίλου συνδεδεμένων εταιριών υπαγορεύεται από φορολογικούς λόγους σε τέτοιο βαθμό ώστε να μην είναι αναγκαίο για την επίτευξη οικονομικά βάσιμων σκοπών και δεν θα είχε σε καμία περίπτωση συναφθεί μεταξύ οντοτήτων χωρίς ειδική σχέση μεταξύ τους.

72 Από τις εξηγήσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει συναφώς ότι η προϋπόθεση του άρθρου 10a, παράγραφος 3, στοιχείο a, του νόμου περί φόρου εταιριών αφορά τόσο την αιτία του δανείου και της συναφούς με αυτό δικαιοπραξίας όσο και αντικειμενικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν το δάνειο και τη δικαιοπραξία, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι το δάνειο και η δικαιοπραξία δικαιολογούνται από οικονομικούς λόγους και ότι θα είχαν συναφθεί μεταξύ των συγκεκριμένων οντοτήτων αν δεν υπήρχαν οι ειδικές σχέσεις μεταξύ τους. Ως εκ τούτου, κατά το αιτούν δικαστήριο και όπως εκτίθεται στη σκέψη 10 της παρούσας απόφασης, οι δανειακές οφειλές που συνομολογούνται κατά τρόπο αυθαίρετο και χωρίς τη συνδρομή οικονομικών λόγων αποτελούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, ακόμη και στην περίπτωση που οι χρεωστικοί τόκοι επί των δανειακών αυτών οφειλών είναι ίδιοι με εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

73 Πλην όμως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 12 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν από την απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), και ιδίως από τη σκέψη της 56, μπορεί να συναχθεί ότι οι πράξεις που συνίστανται στη συνομολόγηση οφειλών με συνδεδεμένη προς τον φορολογούμενο οντότητα δεν αποτελούν, εξ ορισμού, αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, αν έχουν πραγματοποιηθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

74 Ως προς το ζήτημα αυτό, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η χορήγηση δανείου σε μια εταιρεία από άλλη εταιρεία υπό όρους που δεν αντιστοιχούν σε αυτούς τους οποίους οι εμπλεκόμενες εταιρίες θα συμφωνούσαν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού συνιστά για το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δανειολήπτριας εταιρίας ένα αντικειμενικό και επαληθεύσιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει αμιγώς τεχνητή μεθόδευση, κύριος σκοπός της οποίας είναι η μη υπαγωγή στη φορολογική νομοθεσία του συγκεκριμένου κράτους μέλους. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να διαπιστωθεί αν, ελλείψει ειδικών σχέσεων μεταξύ των εμπλεκομένων εταιριών, το επίμαχο δάνειο δεν θα χορηγούνταν ή αν θα χορηγούνταν διαφορετικό ποσό με διαφορετικό επιτόκιο (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 81).

75 Από την ανωτέρω νομολογία προκύπτει ότι η εξέταση της τήρησης των προϋποθέσεων του πλήρους ανταγωνισμού δεν αφορά μόνον τους όρους της σύμβασης δανείου σχετικά ιδίως με το ποσό του δανείου ή το επιτόκιο, αλλά και την οικονομική λογική του επίμαχου δανείου και των δικαιοπραξιών που συνδέονται με αυτό. Ειδικότερα, η εξέταση αυτή προϋποθέτει τον έλεγχο του οικονομικά εύλογου χαρακτήρα του δανείου και των σχετικών με αυτό δικαιοπραξιών, μέσω της διαπίστωσης του αν οι δικαιοπραξίες αυτές θα είχαν συναφθεί μεταξύ των συγκεκριμένων εταιριών αν αυτές δεν είχαν ειδικές σχέσεις μεταξύ τους.

76 Μια εξέταση με σκοπό να διαπιστωθεί ότι όχι μόνον οι όροι του επίμαχου δανείου, αλλά επίσης και η συνομολόγησή του και οι σχετικές με αυτό δικαιοπραξίες, αντιστοιχούν σε ό,τι θα είχαν συμφωνήσει οι εταιρίες υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού ισοδυναμεί με τη διαπίστωση του ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση της οποίας η απουσία συνιστά, όπως

προκύπτει από τη νομολογία που υπενθυμίζεται στις σκέψεις 57, 59 και 67 της παρούσας απόφασης, ένα από τα καθοριστικά στοιχεία για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης.

77 Δεύτερον, όπως υπενθύμισε το Δικαστήριο στην απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, BMW Bank κ.λπ. (C-38/21, C-47/21 και C-232/21, EU:C:2023:1014, σκέψεις 281 και 283), η οποία είναι μεταγενέστερη της απόφασης της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), από τη γενική αρχή του δικαίου σύμφωνα με την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος οφείλει να αρνείται το ευεργέτημα των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου που να προβλέπουν τέτοια άρνηση, όταν αυτές δεν προβάλλονται προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί των εν λόγω διατάξεων, αλλά προκειμένου να αντληθεί όφελος από το δίκαιο της Ένωσης, ενώ δεν πληρούνται παρά μόνον τυπικώς οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης για την παροχή του οφέλους αυτού.

78 Επομένως, η εξέταση μόνον των τυπικών προϋποθέσεων των συναλλαγών δεν αρκεί για να εκτιμηθεί αν μια συγκεκριμένη πράξη έχει πραγματική οικονομική υπόσταση.

79 Τρίτον, το Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 29 της απόφασης της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), ότι, παρά την ύπαρξη θεωρητικής εγγύτητας, η επίμαχη σουηδική νομοθεσία στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή και οι ολλανδικοί κανόνες περί των φορολογικών οντοτήτων διαφέρουν αισθητά ως προς τις πρακτικές συνέπειές τους.

80 Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο ειδικός σκοπός της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας στην εν λόγω υπόθεση δεν ήταν η καταπολέμηση αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, ότι εντασσόταν στο πλαίσιο της καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού ο οποίος επιχειρείται υπό τη μορφή έκπτωσης των δαπανών για τόκους και ότι η εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής δεν περιοριζόταν μόνο στις αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, δεδομένου ότι μπορούσε επίσης να έχει εφαρμογή και επί των συναλλαγών που πραγματοποιούνται υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, ήτοι υπό όρους ανάλογους με εκείνους που απαντούν μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών. Πράγματι, η πρόθεση της οικείας εταιρίας να συστήσει ενοχή για φορολογικούς κυρίως λόγους αρκούσε για την άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης σε διασυνοριακή κατάσταση (απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψεις 52 έως 54).

81 Το Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι η επίμαχη νομοθεσία στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψη 53), μπορούσε να έχει εφαρμογή όσον αφορά ενοχές από δικαιοπραξίες αστικού δικαίου, ήτοι επί συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, χωρίς ωστόσο να αφορούν εικονικές μεθοδεύσεις.

82 Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν έλαβε θέση στην απόφαση εκείνη επί της περίπτωσης την οποία ρυθμίζει η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία με ειδικό σκοπό την καταπολέμηση των αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 60 και 61 της παρούσας απόφασης, ήτοι όταν η οφειλή συνομολογείται χωρίς τη συνδρομή οικονομικών λόγων, μολονότι οι όροι του δανείου αντιστοιχούν σε εκείνους οι οποίοι θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

83 Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), στην υπόθεση εκείνη ο οικονομικά εύλογος χαρακτήρας του επίμαχου δανείου και των συνδεόμενων με αυτό πράξεων δεν αμφισβητήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου, ούτε εξετάστηκε από αυτό.

84 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να συναχθεί από τη σκέψη 56 της απόφασης της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), ότι, στην περίπτωση που ένα δάνειο και οι συνδεόμενες με αυτό πράξεις δεν δικαιολογούνται από οικονομικούς λόγους, το γεγονός και μόνον ότι οι όροι του δανείου αυτού αντιστοιχούν σε εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων συνεπάγεται ότι τόσο το δάνειο όσο και οι πράξεις αυτές δεν συνιστούν, εξ ορισμού, αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις.

85 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ανάγκη να αποδειχθεί ότι ένα δάνειο και η συνδεόμενη με αυτό δικαιοπραξία στηρίζονται, σε καθοριστικό βαθμό, σε οικονομικούς λόγους δεν υπερβαίνει, κατά τα φαινόμενα, το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

86 Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν ο ολοσχερής αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, δεδομένου ότι, στη σκέψη 51 της απόφασης της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), το Δικαστήριο υπενθύμισε τη νομολογία του κατά την οποία, σε περίπτωση που οι φορολογικές αρχές διαπιστώσουν, κατόπιν εξετάσεως των στοιχείων που αφορούν τους τυχόν εμπορικούς λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκε ορισμένη συναλλαγή, ότι δάνειο συνομολογηθέν από συνδεδεμένη οντότητα συνιστά αμιγώς τεχνητή μεθόδευση η οποία δεν δικαιολογείται από πραγματικούς εμπορικούς λόγους, η αρχή της αναλογικότητας απαιτεί να περιορίζεται η άρνηση αναγνωρίσεως δικαιώματος προς έκπτωση στο τμήμα των τόκων που υπερβαίνει αυτό που θα είχε συμφωνηθεί αν δεν υπήρχαν ειδικές σχέσεις μεταξύ των συμβαλλομένων μερών.

87 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 103 έως 105 των προτάσεών του, όταν ο τεχνητός χαρακτήρας μιας συγκεκριμένης πράξης προκύπτει από το ιδιαίτερα υψηλό επιτόκιο ενδοομιλικού δανείου το οποίο αντικατοπτρίζει κατά τα λοιπά την οικονομική πραγματικότητα, η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει την αφαίρεση του τμήματος των τόκων του εν λόγω δανείου που καταβλήθηκαν καθ' υπέρβαση του συνήθους επιτοκίου της αγοράς. Η άρνηση κάθε έκπτωσης όσον αφορά τους τόκους αυτούς θα έβαινε πέραν του σκοπού της αποτροπής των αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων.

88 Αντιθέτως, όταν το ίδιο το επίμαχο δάνειο δεν δικαιολογείται οικονομικά και δεν θα είχε ποτέ συνομολογηθεί αν δεν υπήρχαν η ειδική σχέση μεταξύ των συμβαλλόμενων εταιριών και το επιδιωκόμενο φορολογικό πλεονέκτημα, συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας ο αποκλεισμός της έκπτωσης ολόκληρου του ποσού των τόκων αυτών, δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές δεν πρέπει να λαμβάνουν υπόψη μια τέτοια αμιγώς τεχνητή μεθόδευση κατά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου εταιριών. Η άρνηση αναγνώρισης έκπτωσης όσον αφορά μέρος μόνο των καταβληθέντων τόκων του εν λόγω δανείου θα καθιστούσε δυνατό για τον φορολογούμενο να επωφεληθεί από μέρος ή ακόμη και από το σύνολο του φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο επεδίωξε με καταχρηστικά μέσα, πράγμα που θα έθετε υπό αμφισβήτηση τη συνοχή του συγκεκριμένου καθεστώτος.

89 Μια τέτοια νομοθεσία δεν παρίσταται αντίθετη προς τις απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή της ασφάλειας δικαίου οι οποίες πρέπει να τηρούνται προκειμένου να γίνει δεκτό ότι μια νομοθεσία δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 59).

90 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ιδίως όταν οι κανόνες αυτοί ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

91 Επισημαίνεται ότι, όπως παρατήρησε και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 87 και 88 των προτάσεών του, είναι αναπόφευκτο να χρησιμοποιούνται σε διάταξη που αποσκοπεί στην απαγόρευση καταχρηστικών πρακτικών αόριστες έννοιες οι οποίες καθιστούν δυνατή την κάλυψη του μεγαλύτερου αριθμού των καταστάσεων που μεθοδεύονται με σκοπό τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή.

92 Εντούτοις, η χρήση αόριστων εννοιών δεν συνεπάγεται ότι η εφαρμογή της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας επαφίεται στην απεριόριστη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με αποτέλεσμα να καθίστανται απρόβλεπτα τα αποτελέσματά της, δεδομένου ότι, όπως υπενθυμίζεται στις σκέψεις 70 και 71 της παρούσας απόφασης, η εν λόγω εφαρμογή υπόκειται σε σαφώς καθορισμένα από τη νομοθεσία αυτή κριτήρια, τα οποία παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να διαπιστώσει εκ των προτέρων με ακρίβεια το πεδίο εφαρμογής της, χωρίς να αφήνει αβεβαιότητες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 57).

93 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ενός φορολογουμένου, η έκπτωση των καταβληθέντων τόκων δανείου συνομολογηθέντος με συνδεδεμένη οντότητα για την απόκτηση ή την αύξηση συμμετοχής σε άλλη οντότητα η οποία, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, κατέστη οντότητα συνδεδεμένη με τον συγκεκριμένο φορολογούμενο αποκλείεται πλήρως αν η δανειακή οφειλή θεωρηθεί ως αμιγώς τεχνητή μεθόδευση ή ως στοιχείο αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης, τούτο δε ακόμη και στην περίπτωση που συνομολογήθηκε υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και το ποσό των τόκων δεν υπερβαίνει εκείνο που θα είχαν συμφωνήσει ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ενός φορολογουμένου, η έκπτωση των καταβληθέντων τόκων δανείου συνομολογηθέντος με συνδεδεμένη οντότητα για την απόκτηση ή την αύξηση συμμετοχής σε άλλη οντότητα η οποία, κατόπιν της απόκτησης ή της αύξησης της συμμετοχής, κατέστη οντότητα συνδεδεμένη με τον συγκεκριμένο φορολογούμενο αποκλείεται πλήρως αν η δανειακή οφειλή θεωρηθεί ως αμιγώς τεχνητή μεθόδευση ή ως στοιχείο αμιγώς τεχνητής μεθόδευσης, τούτο δε ακόμη και στην περίπτωση που συνομολογήθηκε υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και το ποσό των τόκων δεν υπερβαίνει εκείνο που θα είχαν συμφωνήσει ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις.

(υπογραφές)