Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 13ης Ιουλίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Άρθρο 56 ΣΛΕΕ — Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών — Περιορισμοί — Φορολογική νομοθεσία — Φορολόγηση των εισπραττόμενων τόκων — Διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των ημεδαπών και των αλλοδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων»

Στην υπόθεση C-18/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιανουαρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

κατά

Fazenda Pública,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τον J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, τους F. Biltgen (εισηγητή), A. Borg Barthet, E. Levits και την M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Ιανουαρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Brisal – Auto Estradas do Litoral SA και KBC Finance Ireland, εκπροσωπούμενες από τους J. Lampreia, R. Seabra Moura και F. Antas, advogados,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και J. Martins da Silva, καθώς και από την M. Rebelo,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Halleux και N. Zimmer, καθώς και από την M. Jacobs,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning και την M. Wolff,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και P. Guerra e Andrade,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Μαρτίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 56 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (στο εξής: Brisal), με έδρα την Πορτογαλία, και της KBC Finance Ireland (στο εξής: KBC), τραπεζικού ιδρύματος με έδρα στην Ιρλανδία, και, αφετέρου, του Fazenda Pública (Δημόσιου Ταμείου, Πορτογαλία), σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος νομικών πρόσωπων (στο εξής: IRC) για τα εισοδήματα από τόκους που πραγματοποίησε η KBC και σχετικά με την παρακράτηση του φόρου αυτού στην πηγή.

Το νομικό πλαίσιο

Το πορτογαλικό δίκαιο

3 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών πρόσωπων), που εγκρίθηκε με το Decreto-Lei n.º 442-B/88 (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 442-B/88), της 30ής Νοεμβρίου 1988 (*Diário da República* I, *σειρά* I-A, αριθ. 277, της 30ής Νοεμβρίου 1988), όπως τροποποιήθηκε με το Decreto-Lei nº 211/2005 (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 211/2005), της 7ης Δεκεμβρίου 2005 (*Diário da República* I, *σειρά* I-A, αριθ. 234, της 7ης Δεκεμβρίου 2005) (στο εξής: CIRC), τα νομικά πρόσωπα και οι λοιπές οντότητες που δεν έχουν καταστατική ή πραγματική έδρα στο πορτογαλικό έδαφος υπόκεινται στον IRC μόνο για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στην Πορτογαλία. Μεταξύ των εισοδημάτων αυτών περιλαμβάνονται, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο c, του CIRC, οι τόκοι που καταβάλλονται από οφειλέτες οι οποίοι έχουν την κατοικία, την καταστατική ή την πραγματική τους έδρα στο πορτογαλικό έδαφος, ή των οποίων η καταβολή βαρύνει μια κείμενη στην Πορτογαλία μόνιμη εγκατάσταση.

4 Σε περίπτωση που δεν υφίσταται σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 80, παράγραφος 2, στοιχείο c, του CIRC, καταρχήν με συντελεστή 20 %, η δε φορολογική βάση αποτελείται από τα πραγματοποιηθέντα στην Πορτογαλία ακαθάριστα εισοδήματα. Κατά το άρθρο 88, παράγραφοι 1, στοιχείο c, 3, στοιχείο b, και 5, του CIRC, ο IRC παρακρατείται οριστικώς στην πηγή.

5 Τα εισοδήματα από τόκους που πραγματοποιούν τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα φορολογούνται, δυνάμει του άρθρου 80, παράγραφος 1, του CIRC, με συντελεστή 25 %. Η φορολογική βάση αποτελείται όμως μόνο από το καθαρό ποσό των εισπραχθέντων τόκων. Εξάλλου, κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRC, ο IRC των χρηματοπιστωτικών αυτών ιδρυμάτων δεν παρακρατείται στην πηγή.

Σύμβαση μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Ιρλανδίας σχετικά με τη διπλή φορολογία

6 Το άρθρο 11 της Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (συμβάσεως μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροαποφυγής στον τομέα του φόρου εισοδήματος), που συνήφθη στο Δουβλίνο την 1η Ιουνίου 1993 (*Diário da República* I, *σειρά* I-A, αριθ. 144, της 24ης Ιουνίου 1994, σ. 3310), προβλέπει τα εξής:

«1 – Οι τόκοι που εισπράττονται σε ένα εκ των συμβαλλομένων κρατών και καταβάλλονται σε πρόσωπο που έχει την κατοικία του σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος μπορούν να φορολογούνται στο τελευταίο αυτό κράτος.

2 – Επομένως, οι τόκοι αυτοί μπορούν να φορολογούνται και στο συμβαλλόμενο κράτος από το οποίο προέρχονται, τηρουμένης της νομοθεσίας του κράτους αυτού, αλλά αν το πρόσωπο το οποίο εισπράττει τους τόκους αυτούς είναι ο πραγματικός δικαιούχος τους, ο κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενος φόρος δεν θα υπερβαίνει το 15 % του ακαθάριστου ποσού των τόκων αυτών.

Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών θα καθορίσουν, διά κοινής συμφωνίας, τον τρόπο με τον οποίο θα επιβληθεί το όριο αυτό.

[…]»

Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Στις 30 Σεπτεμβρίου 2004, η Brisal συνήψε σύμβαση εξωτερικής χρηματοδοτήσεως, καλούμενη *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, ύψους 262 726 055 ευρώ, έχουσα ως αντικείμενο την παροχή εγγυήσεως πλήρους εκτελέσεως μιας συμβάσεως παραχωρήσεως την οποία είχε συνάψει προηγουμένως με το Πορτογαλικό Δημόσιο. Η σύμβαση αυτή εξωτερικής χρηματοδοτήσεως συνήφθη με κοινοπραξία τραπεζών εκ των οποίων ορισμένες μόνο έδρευαν στο πορτογαλικό έδαφος.

8 Στις 29 Μαρτίου 2005, στην κοινοπραξία αυτή προστέθηκαν, μέσω εκχωρήσεως, και άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, μεταξύ των οποίων και η KBC.

9 Για το μέρος της συμβάσεως που αντιστοιχούσε στην KBC, η Brisal παρακράτησε στην πηγή και κατέβαλε στο Πορτογαλικό Δημόσιο IRC ύψους 59 386 ευρώ. Το ποσό αυτό υπολογίστηκε με βάση τους ληξιπρόθεσμους τόκους που οφείλονταν στην KBC μεταξύ Σεπτεμβρίου 2005 και Σεπτεμβρίου 2007, οι οποίοι ανέρχονταν στο ποσό των 350 806,07 ευρώ.

10 Κατά του ως άνω επιβληθέντος φόρου, η Brisal και η KBC υπέβαλαν, στις 28 Σεπτεμβρίου 2007, αίτηση θεραπείας ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, με το επιχείρημα ότι η εν λόγω φορολόγηση αντέβαινε στο άρθρο 56 ΣΛΕΕ.

11 Κατόπιν απορρίψεως της ως άνω αιτήσεως θεραπείας, η Brisal και η KBC άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Διοικητικού και Φορολογικού Δικαστηρίου της Σίντρα, Πορτογαλία), η οποία επίσης απορρίφθηκε. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι από την απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), προέκυπτε ότι αυτό καθεαυτό το γεγονός ότι η εθνική νομοθεσία προβλέπει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των ημεδαπών και των αλλοδαπών εταιριών όσον αφορά την υποχρέωση παρακρατήσεως του φόρου εισοδήματος στην πηγή δεν στοιχειοθετεί παραβίαση της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες εταιριών δεν τελούν σε αντικειμενικώς παρόμοια κατάσταση. Εξάλλου, το εν λόγω δικαστήριο πρόσθεσε ότι το Δικαστήριο είχε ήδη απορρίψει προσφυγή λόγω παραβάσεως ασκηθείσα

από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, η οποία βασιζόταν στους ίδιους λόγους με εκείνους τους οποίους επικαλούνται η Brisal και η KBC στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

12 Προς στήριξη της εφέσεώς τους ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία), η Brisal και η KBC προβάλλουν ότι οι τόκοι που γεννώνται στην Πορτογαλία υπέρ των αλλοδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων υπόκεινται σε απαλλακτική παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 20 %, ή με χαμηλότερο συντελεστή σε περίπτωση εφαρμογής συμβάσεως αποφυγής της διπλής φορολογίας, ο δε συντελεστής επιβάλλεται στα ακαθάριστα εισοδήματα, ενώ οι εισπραχθέντες από τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τόκοι, οι οποίοι δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, φορολογούνται με συντελεστή 25 % επί της καθαρής αξίας τους. Τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υπόκεινται συνεπώς σε επαχθέστερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, γεγονός που αντιβαίνει στην κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και στην κατά το άρθρο 63 ΣΛΕΕ ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

13 Το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι η διαφορά της κύριας δίκης ανάγεται στο πεδίο της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και ότι τα περιοριστικά αποτελέσματα επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και της ελευθερίας των πληρωμών δεν είναι παρά η άμεση και φυσιολογική συνέπεια των τυχόν περιορισμών της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Πρέπει κατά συνέπεια να εξεταστεί μόνον αν το άρθρο 80, παράγραφος 2, στοιχείο c, του CIRC συμβιβάζεται με το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο μεταξύ άλλων στις αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), της 3ης Οκτωβρίου 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Κατά τη γνώμη του ως άνω δικαστηρίου, βάση αναφοράς για την επίλυση της υπό κρίση υποθέσεως δεν πρέπει να είναι η απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), αλλά μάλλον η απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Πάντως, μολονότι η συλλογιστική που διέπει τη δεύτερη αυτή απόφαση μπορεί να θεωρηθεί ότι εμφανίζει ομοιότητες με τη συλλογιστική της υποθέσεως της κύριας δίκης, το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε ρητώς επί της φορολογήσεως των διασυνοριακών πληρωμών τόκων στις οποίες ενέχονται χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

15 Παραμένει κατά συνέπεια ανοιχτό το ζήτημα αν τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τελούν σε παρόμοια κατάσταση και αν κατά την εν λόγω φορολόγηση πρέπει να συνυπολογισθεί, τόσο για τα μεν όσο και για τα δε, το χρηματοδοτικό κόστος των χορηγούμενων δανείων ή οι δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την ασκούμενη οικονομική δραστηριότητα καθώς και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πόσο μεγάλη πρέπει να είναι η απόκλιση ώστε να θεωρηθεί ότι τα αλλοδαπά ιδρύματα τελούν de facto σε δυσμενέστερη θέση έναντι των ημεδαπών. Στην προβληματική αυτή δεν έδωσε λύση ούτε η απόφαση της 17ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στο άρθρο 56 ΣΛΕΕ εθνική φορολογική νομοθεσία η οποία προβλέπει ότι τα μη εδρεύοντα επί πορτογαλικού εδάφους χρηματοπιστωτικά ιδρύματα φορολογούνται για τα έσοδα από τόκους τα οποία αποκτούν στην Πορτογαλία μέσω παρακρατήσεως στην πηγή με οριστικό συντελεστή 20 % (ή με χαμηλότερο συντελεστή, εάν υφίσταται σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας) ο οποίος εφαρμόζεται στο ακαθάριστο εισόδημα, χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως των λειτουργικών δαπανών που συνδέονται άμεσα με την ασκούμενη χρηματοπιστωτική δραστηριότητα, ενώ οι τόκοι τους οποίους εισπράττουν τα εδρεύοντα επί

πορτογαλικού εδάφους χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ενσωματώνονται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα, με έκπτωση των εξόδων που συνδέονται με την ασκούμενη δραστηριότητα κατά τον καθορισμό του κέρδους για τους σκοπούς της επιβολής του [IRC], με αποτέλεσμα ο γενικός συντελεστής 25 % να εφαρμόζεται στα καθαρά έσοδα από τόκους;

2) Υφίσταται παράβαση του άρθρου 56 ΣΛΕΕ ακόμη και όταν διαπιστώνεται ότι στη βάση επιβολής του φόρου στα εδρεύοντα επί πορτογαλικού εδάφους χρηματοπιστωτικά ιδρύματα επιβάλλεται ή ενδέχεται να επιβάλλεται, κατόπιν εκπτώσεως των εξόδων χρηματοδοτήσεως που συνδέονται με τα έσοδα από τόκους ή των εξόδων που εμφανίζουν άμεση οικονομική σχέση με τα εν λόγω έσοδα, φόρος υψηλότερος από εκείνον ο οποίος παρακρατείται στην πηγή και επιβάλλεται επί των ακαθαρίστων εσόδων των μη εδρευόντων επί πορτογαλικού εδάφους ιδρυμάτων;

3) Συναφώς, μπορούν να επαληθευτούν τα έξοδα χρηματοδοτήσεως που συνδέονται με τα χορηγηθέντα δάνεια ή τα έξοδα που εμφανίζουν άμεση οικονομική σχέση με τα πραγματοποιούμενα έσοδα από τόκους βάσει των στοιχείων του EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) και του LIBOR (London Interbank Offered Rate), τα οποία απεικονίζουν τα μέσα επιτόκια που εφαρμόζονται στη διατραπεζική χρηματοδότηση την οποία χρησιμοποιούν οι τράπεζες για την άσκηση της δραστηριότητάς τους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Καταρχάς, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης έλαβαν χώρα πριν την 1η Δεκεμβρίου 2009, ήτοι προ της ενάρξεως ισχύος της Συνθήκης ΛΕΕ, διαπιστώνεται ότι η ερμηνεία την οποία ζητεί το αιτούν δικαστήριο πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά το άρθρο 49 ΕΚ και όχι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ.

18 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί, αφενός, αν το άρθρο 49 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία φορολογεί τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, μέσω παρακρατήσεως στην πηγή, για τα εισοδήματα από τόκους τα οποία έχουν πραγματοποιήσει στην ημεδαπή χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως των λειτουργικών δαπανών, ενώ τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν υπόκεινται σε τέτοια παρακράτηση στην πηγή και δύνανται να εκπέσουν τις λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την ασκούμενη χρηματοπιστωτική δραστηριότητα και, αφετέρου, πώς πρέπει να γίνει ο καθορισμός των δαπανών αυτών.

19 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, πρέπει, καταρχάς, να εξεταστεί αν το άρθρο 49 ΕΚ αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας εφαρμόζεται παρακράτηση του φόρου στην πηγή επί της αμοιβής των αλλοδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ενώ η καταβαλλόμενη στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αμοιβή δεν υπόκειται σε τέτοια παρακράτηση. Εν συνεχεία, πρέπει να κριθεί αν το γεγονός ότι τα αλλοδαπά –σε αντίθεση με τα ημεδαπά– χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν δύνανται να εκπέσουν τις λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την επίμαχη χρηματοπιστωτική δραστηριότητα στοιχειοθετεί περιορισμό κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογείται. Πρέπει, τέλος, να διευκρινιστεί αν μέσα επιτόκια, όπως αυτά στα οποία αναφέρεται η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν λειτουργικές δαπάνες άμεσα συνδεόμενες με την επίμαχη χρηματοπιστωτική δραστηριότητα.

20 Σε ό,τι αφορά την πρώτη από τις παραμέτρους αυτές, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη διαφορετική μεταχείριση δεν οφείλεται τόσο στην εφαρμογή δύο διαφορετικών φορολογικών τεχνικών όσο στη μη παροχή, στα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, της ευχέρειας προς έκπτωση των λειτουργικών δαπανών ενώ

τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα διαθέτουν την ευχέρεια αυτή. Άλλωστε, η υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία δεν περιέχει άλλα στοιχεία σχετικά με την πρώτη αυτή παράμετρο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

21 Υπ' αυτές τις συνθήκες, αρκεί, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 22 των προτάσεών της, η υπόμνηση ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι η εφαρμογή, στους μη εγκατεστημένους στην ημεδαπή παρόχους υπηρεσιών, της φορολογικής τεχνικής της παρακρατήσεως στην πηγή, ενώ οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή πάροχοι υπηρεσιών δεν υπόκεινται σε τέτοια παρακράτηση στην πηγή, συνιστά μεν περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, πλην όμως μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, όπως, παραδείγματος χάριν, την ανάγκη να διασφαλίζεται η αποτελεσματική είσπραξη του φόρου (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, σκέψη 35, και της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 39).

22 Συνεπώς, το άρθρο 49 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας στην αμοιβή των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που δεν εδρεύουν στο κράτος μέλος εντός του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες εφαρμόζεται διαδικασία παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ενώ η αμοιβή που καταβάλλεται στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν στο ως άνω κράτος μέλος δεν υπόκειται σε τέτοια παρακράτηση στην πηγή, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή της παρακρατήσεως στην πηγή στα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρου.

23 Σε ό,τι αφορά τη δεύτερη πτυχή της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, για τη συνεκτίμηση των λειτουργικών δαπανών που συνδέονται άμεσα με την ασκούμενη δραστηριότητα, ότι τόσο οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή όσο και οι μη εγκατεστημένοι στην ημεδαπή πάροχοι υπηρεσιών τελούν σε παρόμοια κατάσταση (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, σκέψη 27· της 6ης Ιουλίου 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, σκέψη 20, και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, σκέψη 23).

24 Το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού ότι το άρθρο 49 ΕΚ αντιτίθεται σε εθνική φορολογική νομοθεσία η οποία, κατά γενικό κανόνα, λαμβάνει υπόψη, κατά τη φορολόγηση των μη κατοίκων ημεδαπής, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς έκπτωση των λειτουργικών δαπανών, ενώ οι κάτοικοι ημεδαπής φορολογούνται επί των καθαρών εισοδημάτων τους, κατόπιν εκπτώσεως των δαπανών αυτών (αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, σκέψεις 29 και 55· της 3ης Οκτωβρίου 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, σκέψη 42, και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, σκέψη 23).

25 Εν προκειμένω και λαμβανομένου υπόψη του επιχειρήματος, που προβάλλει ιδίως η Πορτογαλική Δημοκρατία, ότι, υπό το πρίσμα της προβλεπόμενης στο άρθρο 49 ΕΚ αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, οι παρεχόμενες από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υπηρεσίες πρέπει καταρχήν να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε άλλους τομείς δραστηριότητας, διότι είναι αδύνατη η διαπίστωση οποιουδήποτε χαρακτηριστικού συνδέσμου μεταξύ του ανακύψαντος κόστους και των πραγματοποιηθέντων εισοδημάτων από τόκους, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η παρατιθέμενη στην προηγούμενη σκέψη νομολογία δύναται να τύχει εφαρμογής στην υπόθεση της κύριας δίκης.

26 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι το Δικαστήριο δεν προέβη σε διάκριση μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών παροχών υπηρεσιών. Το δε άρθρο 49 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 50 ΕΚ, αφορά αδιακρίτως όλες τις απαριθμούμενες στη δεύτερη αυτή διάταξη κατηγορίες παροχών υπηρεσιών. Μόνο το άρθρο 51, παράγραφος 2, ΕΚ ορίζει ότι η ελευθέρωση των τραπεζικών υπηρεσιών που συνδέονται με κινήσεις κεφαλαίων πρέπει να πραγματοποιηθεί σε αρμονία με την ελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Οι διατάξεις, όμως, της Συνθήκης ΕΚ σχετικά με την ελεύθερη

κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν περιέχουν στοιχεία που να συνηγορούν υπέρ της θέσεως ότι οι τραπεζικές υπηρεσίες πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τις λοιπές παροχές υπηρεσιών για τον λόγο ότι είναι αδύνατη η διαπίστωση οποιουδήποτε χαρακτηριστικού συνδέσμου μεταξύ του ανακύψαντος κόστους και των πραγματοποιηθέντων εισοδημάτων από τόκους.

27 Επομένως, βάσει της προβλεπόμενης στο άρθρο 49 ΕΚ αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, οι παρεχόμενες από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υπηρεσίες δεν μπορούν καταρχήν να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε άλλους τομείς δραστηριότητας.

28 Συνεπώς, εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, βάσει της οποίας τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα φορολογούνται για τα εισοδήματα από τόκους τα οποία πραγματοποίησαν εντός του οικείου κράτους μέλους χωρίς να μπορούν να εκπέσουν τις λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την επίμαχη δραστηριότητα, ενώ τέτοια δυνατότητα αναγνωρίζεται στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται δυνάμει του άρθρου 49 ΕΚ.

29 Όπως προκύπτει όμως από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένας περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών μπορεί να είναι επιτρεπτός αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Σε μια τέτοια περίπτωση απαιτείται όμως ακόμη η εφαρμογή του περιορισμού αυτού να είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 36).

30 Πρέπει κατά συνέπεια να εξακριβωθεί αν περιορισμός όπως ο επίμαχος στη διαφορά της κύριας δίκης δύναται να δικαιολογηθεί από τους προβληθέντες εν προκειμένω λόγους.

31 Συναφώς, αφενός, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι δικαιολογητικοί λόγοι που προβλήθηκαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αντλούνται από την εφαρμογή στα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ευνοϊκότερου φορολογικού συντελεστή σε σχέση με εκείνον που εφαρμόζεται στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

32 Το Δικαστήριο έχει κρίνει όμως επανειλημμένως ότι η αντιβαίνουσα σε θεμελιώδη ελευθερία δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με το δίκαιο της Ένωσης λόγω της πιθανής υπάρξεως άλλων πλεονεκτημάτων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2010, Dijkman και Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψη 41, καθώς και της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 31).

33 Συνεπώς, περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών όπως ο επίμαχος στη διαφορά της κύριας δίκης δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υπόκεινται σε χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή απ' ό,τι τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

34 Αφετέρου, στο πλαίσιο της ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης νομοθεσία δικαιολογείται τόσο από την ανάγκη να διαφυλαχθεί η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών όσο και από τη βούληση να αποτραπεί η διπλή έκπτωση των επίμαχων λειτουργικών δαπανών και από την ανάγκη να διασφαλιστεί η αποτελεσματική είσπραξη του φόρου.

35 Πρώτον, όσον αφορά την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει μεν δεχθεί ότι η διαφύλαξη της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό και ότι, εφόσον η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν έχει θεσπίσει μέτρα ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να

καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής εξουσίας τους, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 42).

36 Πλην όμως από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, στις περιπτώσεις που τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ελευθερίας αυτής και καθορίζουν, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας, τα στοιχεία συνδέσεως για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και τις κατοχυρούμενες από το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης ελευθερίες κυκλοφορίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, σκέψη 37).

37 Όπως επισήμανε όμως η γενική εισαγγελέας στα σημεία 59 έως 62 των προτάσεών της, εν προκειμένω δεν υφίστανται στοιχεία ικανά να εξηγήσουν για ποιο λόγο χρειάζεται, για την κατανομή της φορολογικής εξουσίας, να υφίστανται τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δυσμενέστερη μεταχείριση απ' ό,τι τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα όσον αφορά την έκπτωση των λειτουργικών δαπανών οι οποίες συνδέονται άμεσα με τα φορολογητέα εισοδήματά τους στο ως άνω κράτος μέλος.

38 Όσον αφορά, δεύτερον, τη βούληση αποτροπής της διπλής εκπτώσεως των λειτουργικών δαπανών, η οποία δύναται να συσχετιστεί με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, επισημαίνεται ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, αναφερόμενη απλώς, χωρίς να παρέχει άλλες διευκρινίσεις, στην πιθανή ύπαρξη του κινδύνου οι εν λόγω δαπάνες να εκπέσουν για δεύτερη φορά στο κράτος της έδρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζει τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή των διατάξεων της, ισχύουσας κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλίστρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως είχε τροποποιηθεί από την οδηγία 2001/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 359, σ. 30), δεν θα είχε επιτρέψει να αποσοβηθεί ο κίνδυνος αυτός, δεν παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει τη βαρύτητα του επιχειρήματος αυτού (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 52).

39 Σε ό,τι αφορά, τρίτον, την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει μεν ότι ένας τέτοιος σκοπός συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμούς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, σκέψεις 35 και 36, καθώς και της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 39), πλην όμως απαιτείται περαιτέρω η εφαρμογή του περιορισμού αυτού να είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 36).

40 Διαπιστώνεται όμως ότι περιορισμός όπως ο επίμαχος στη διαφορά της κύριας δίκης δεν είναι απαραίτητος για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική είσπραξη του IRC.

41 Ειδικότερα, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 70 έως 72 των προτάσεών της, πρέπει καταρχάς να υπογραμμιστεί ότι το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι η παροχή στους μερικώς υποκειμένους στον φόρο της ευχέρειας να εκπέσουν τις λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με τις παρασχεθείσες στο έδαφος του ως άνω κράτους μέλους υπηρεσίες συνεπάγεται διοικητικό φόρτο για τις εθνικές φορολογικές αρχές ισχύει κατ' αναλογίαν για τους πλήρως υποκειμένους στον φόρο.

42 Περαιτέρω, ο πρόσθετος διοικητικός φόρτος, ο οποίος ενδεχομένως βαρύνει τον αποδέκτη της υπηρεσίας στην περίπτωση που πρέπει να συνυπολογίσει τις λειτουργικές δαπάνες των οποίων την έκπτωση ζητεί ο πάροχος υπηρεσιών, υφίσταται μόνον στο πλαίσιο ενός συστήματος που προβλέπει ότι η έκπτωση αυτή πρέπει να γίνει πριν από την εφαρμογή της παρακρατήσεως στην πηγή, οπότε ο εν λόγω φόρτος μπορεί να αποφευχθεί σε περίπτωση που επιτραπεί στον πάροχο υπηρεσιών να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση απευθείας ενώπιον της διοικητικής αρχής μετά την παρακράτηση του IRC. Σε μια τέτοια περίπτωση, το δικαίωμα εκπτώσεως θα υλοποιηθεί διά της επιστροφής ενός μέρους του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου.

43 Τέλος, στον πάροχο υπηρεσιών εναπόκειται να κρίνει αν θεωρεί σκόπιμο να επενδύσει πόρους για την κατάρτιση και τη μετάφραση εγγράφων που θα αποδεικνύουν ότι οι λειτουργικές δαπάνες των οποίων ζητεί την έκπτωση όντως πραγματοποιήθηκαν, καθώς και το πραγματικό ύψος των δαπανών αυτών.

44 Ως προς την τρίτη παράμετρο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να γίνεται ο καθορισμός των λειτουργικών δαπανών οι οποίες συνδέονται άμεσα με τα εισοδήματα από τόκους που προέκυψαν από σύμβαση δανειακής χρηματοδοτήσεως όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κράτος μέλος το οποίο παρέχει στους κατοίκους την ευχέρεια να εκπίπτουν τις εν λόγω δαπάνες δεν μπορεί, καταρχήν, να αποκλείσει τον συνυπολογισμό τους για τους μη κατοίκους (απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, σκέψη 23).

45 Συνεπώς, σε ό,τι αφορά τον συνυπολογισμό των εν λόγω δαπανών, οι μη κάτοικοι πρέπει, καταρχήν, να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο με τους κατοίκους και να μπορούν να εκπίπτουν τις δαπάνες της ίδιας φύσεως με εκείνες τις οποίες έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν οι κάτοικοι.

46 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι ως λειτουργικές δαπάνες άμεσα συνδεόμενες με τα έσοδα που αποκομίζονται στο κράτος μέλος στο οποίο ασκείται η δραστηριότητα πρέπει να νοούνται τα έξοδα τα οποία προκαλούνται από τη δραστηριότητα αυτή και είναι, συνεπώς, απαραίτητα για την άσκησή της (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

47 Όσον αφορά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης παροχή υπηρεσιών, δηλαδή τη χορήγηση δανειακής χρηματοδοτήσεως, διαπιστώνεται ότι η εκπλήρωση μιας τέτοιας παροχής προκαλεί οπωσδήποτε λειτουργικές δαπάνες όπως, παραδείγματος χάριν, έξοδα ταξιδιού, έξοδα διαμονής καθώς και παροχής νομικών ή φορολογικών συμβουλών, ως προς τις οποίες είναι σχετικά εύκολο να αποδειχθεί τόσο ο άμεσος σύνδεσμός τους με το οικείο δάνειο όσο και το πραγματικό ύψος τους. Εφόσον οι μερικώς υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως με εκείνους που υπόκεινται πλήρως στον φόρο, πρέπει να τους παρέχονται, σε ό,τι αφορά τις δαπάνες αυτές, οι ίδιες δυνατότητες εκπτώσεως και να υπόκεινται παράλληλα στις ίδιες απαιτήσεις σε ό,τι αφορά, ιδίως, το βάρος αποδείξεως.

48 Πρέπει να προστεθεί ότι η άσκηση της δραστηριότητας αυτής συνεπάγεται ακόμη δαπάνες χρηματοδοτήσεως οι οποίες πρέπει καταρχήν να θεωρηθούν αναγκαίες για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας, πλην όμως η απόδειξη του άμεσου συνδέσμου τους με ορισμένη δανειακή χρηματοδότηση ή του πραγματικού ύψους τους μπορεί να είναι δυσχερέστερη. Η ίδια παρατήρηση ισχύει, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 39 των προτάσεών της, για το μέρος των γενικών εξόδων του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος που μπορεί να θεωρηθεί αναγκαίο για τη χορήγηση συγκεκριμένης δανειακής χρηματοδοτήσεως.

49 Πάντως, απλώς και μόνο η ύπαρξη μεγαλύτερης δυσχέρειας όσον αφορά την απόδειξη αυτή δεν μπορεί να επιτρέπει στο κράτος μέλος να αρνείται χωρίς καμία εξαίρεση στους μη κατοίκους, μερικώς υποκειμένους στον φόρο, έκπτωση την οποία χορηγεί στους κατοίκους, οι οποίοι υπόκεινται πλήρως στον φόρο, εφόσον δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων το ενδεχόμενο ο μη κάτοικος να είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα βάσει των οποίων οι

φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογήσεως θα έχουν τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο, το υποστατό και τη φύση των λειτουργικών δαπανών των οποίων ζητείται η έκπτωση (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 53, καθώς και της 26ης Μαΐου 2016, Kohll και Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 55).

50 Ειδικότερα, τίποτε δεν εμποδίζει τις οικείες φορολογικές αρχές να απαιτήσουν από τον μη κάτοικο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες προκειμένου να εκτιμήσουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της σχετικής νομοθεσίας για τη δυνατότητα εκπτώσεως δαπανών και επομένως αν πρέπει να χορηγήσουν τη ζητηθείσα έκπτωση (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 54, καθώς και της 26ης Μαΐου 2016, Kohll και Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 56).

51 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται ότι η Πορτογαλική Κυβέρνηση δεν παρέσχε κανένα στοιχείο σχετικά με τους λόγους για τους οποίους δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από τις εθνικές φορολογικές αρχές τα προσκομιζόμενα από τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αποδεικτικά στοιχεία.

52 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς της κύριας δίκης και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να κρίνει, στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής, αφενός, ποιες από τις δηλωθείσες από την KBC δαπάνες δύνανται να θεωρηθούν ως λειτουργικές δαπάνες άμεσα συνδεόμενες με την επίμαχη χρηματοπιστωτική δραστηριότητα, κατά την έννοια της εθνικής νομοθεσίας, και, αφετέρου, ποιο μέρος των γενικών εξόδων μπορεί να θεωρηθεί ως άμεσα συνδεόμενο με την ως άνω δραστηριότητα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, σκέψη 26).

53 Συναφώς, πρέπει να προστεθεί ότι, με εξαίρεση την περίπτωση που η εθνική νομοθεσία επιτρέπει στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα να χρησιμοποιήσουν, για τον υπολογισμό των δαπανών χρηματοδοτήσεως στις οποίες υποβλήθηκαν, επιτόκια όπως αυτά στα οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος, το ως άνω δικαστήριο δεν δύναται, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, να λάβει υπόψη τα επιτόκια αυτά.

54 Ειδικότερα, τα ανωτέρω επιτόκια συνιστούν απλώς μέσα επιτόκια τα οποία εφαρμόζονται στο πλαίσιο της διατραπεζικής χρηματοδοτήσεως και δεν αντιστοιχούν στο πράγματι ανακύψαν χρηματοδοτικό κόστος. Επιπλέον, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία, το επίμαχο στην κύρια δίκη δάνειο δεν χρηματοδοτήθηκε αποκλειστικώς από κεφάλαια δανεισθέντα από τη μητρική εταιρία της KBC και άλλες τράπεζες, αλλά και από καταθέσεις των πελατών της KBC.

55 Συνεπώς, βάσει όλων των ανωτέρων σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

— το άρθρο 49 ΕΚ δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία κατά την οποία στην αμοιβή των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που δεν είναι εγκατεστημένα στο κράτος μέλος εντός του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες εφαρμόζεται διαδικασία παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ενώ η αμοιβή που καταβάλλεται στα εγκατεστημένα στο ως άνω κράτος μέλος χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν υπόκειται σε τέτοια παρακράτηση, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή της παρακρατήσεως στην πηγή στα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρου·

— το άρθρο 49 ΕΚ αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία, κατά γενικό κανόνα, φορολογεί τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για τα εισοδήματα από τόκους τα οποία πραγματοποίησαν εντός του οικείου κράτους μέλους χωρίς να

τους παρέχει τη δυνατότητα να εκπέσουν τις λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την επίμαχη δραστηριότητα, ενώ τέτοια δυνατότητα αναγνωρίζεται στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα·

— στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει, βάσει του εθνικού του δικαίου, ποιες λειτουργικές δαπάνες μπορούν να θεωρηθούν ως άμεσα συνδεόμενες με την επίμαχη δραστηριότητα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 49 ΕΚ δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία κατά την οποία στην αμοιβή των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που δεν είναι εγκατεστημένα στο κράτος μέλος εντός του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες εφαρμόζεται διαδικασία παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ενώ η αμοιβή που καταβάλλεται στα εγκατεστημένα στο ως άνω κράτος μέλος χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν υπόκειται σε τέτοια παρακράτηση, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή της παρακρατήσεως στην πηγή στα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρου.

Το άρθρο 49 ΕΚ αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία, κατά γενικό κανόνα, φορολογεί τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για τα εισοδήματα από τόκους τα οποία πραγματοποίησαν εντός του οικείου κράτους μέλους χωρίς να τους παρέχει τη δυνατότητα να εκπέσουν τις λειτουργικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την επίμαχη δραστηριότητα, ενώ τέτοια δυνατότητα αναγνωρίζεται στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει, βάσει του εθνικού του δικαίου, ποιες λειτουργικές δαπάνες μπορούν να θεωρηθούν ως άμεσα συνδεόμενες με την επίμαχη δραστηριότητα.

(υπογραφές)