ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 10ης Σεπτεμβρίου 2009 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στις περιπτώσεις στις οποίες μια εταιρία παρέχει σε άλλη εταιρία, προς την οποία τελεί σε σχέση αλληλεξάρτησης, υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη, ενδέχεται να επηρεάζεται η βάση μέτρησης του φόρου (στο εξής: φορολογική βάση) των αλληλεξαρτώμενων εταιριών. Η εταιρία που παρέχει το όφελος πραγματοποιεί πιθανώς μικρότερα έσοδα ή μπορεί να προβεί σε ανάλογη έκπτωση, χαρακτηρίζοντας το όφελος ως λειτουργική δαπάνη, οπότε μειώνεται η φορολογική της επιβάρυνση. Αντίθετα, η παροχή του οφέλους αυξάνει κανονικά τη φορολογική βάση της αποδέκτριας εταιρίας.

2. Επομένως, αν οι μετέχουσες στη συναλλαγή εταιρίες εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη, η παροχή του υπερβολικού ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλους έχει ως αποτέλεσμα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τη μετάθεση φορολογητέας ύλης από ένα κράτος σε άλλο.

3. Στην αποτροπή του αποτελέσματος αυτού αποσκοπεί η βελγική νομοθεσία που εφαρμόστηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης. Η νομοθεσία αυτή, στηριζόμενη στη λεγόμενη «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» (arm's length principle), διορθώνει, από φορολογική άποψη, την παροχή τέτοιων οφελών μεταξύ αλληλεξαρτώμενων εταιριών, αλλά συνήθως μόνο στην περίπτωση που η ωφελούμενη εταιρία εδρεύει στην αλλοδαπή. Για τον λόγο αυτόν, το Tribunal de première instance de Mons θέτει το ερώτημα αν η ρύθμιση αυτή συμβιβάζεται με την ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

4. Πρέπει δηλαδή να διασαφηνιστεί κατά πόσον ο ενδεχόμενος περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών είναι δικαιολογημένος. Συναφώς, τα κράτη μέλη που μετέχουν στη διαδικασία και η Επιτροπή εφιστούν την προσοχή του Δικαστηρίου αφενός επί της διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και αφετέρου επί της καταπολέμησης των καταχρήσεων. Η υπό κρίση υπόθεση δίδει επομένως την ευκαιρία να εξεταστεί λεπτομερέστερα η σχέση μεταξύ των δικαιολογητικών αυτών λόγων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Το πρότυπο φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ*

5. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού διατυπώνεται ως εξής στο άρθρο 9 της πρότυπης σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στο πεδίο των φόρων εισοδήματος:

«1. Όταν

α) μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλομένου κράτους ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους

και, σε καθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επικρατούν ή επιβάλλονται, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία των επιχειρήσεων αυτών, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των ανωτέρω όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.

2. Όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος συμπεριλαμβάνει στα κέρδη μιας επιχείρησης του κράτους αυτού –και φορολογεί συνεπώς– τα κέρδη επί των οποίων η επιχείρηση του άλλου συμβαλλομένου κράτους φορολογήθηκε σ' αυτό το άλλο κράτος και τα ούτως συμπεριληφθέντα κέρδη είναι τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση του πρώτου κράτους, αν οι συμφωνηθέντες μεταξύ των επιχειρήσεων όροι ήταν αυτοί που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, το άλλο κράτος προβαίνει σε κατάλληλη προσαρμογή του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος αυτό επί των κερδών. Για να καθοριστεί η προσαρμογή αυτή, λαμβάνονται υπόψη οι άλλες διατάξεις της παρούσας συμβάσεως και, αν χρειάζεται, γίνεται διαβούλευση των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων κρατών.»

Β — *Η σύμβαση διαιτησίας μεταξύ των κρατών μελών*

6. Τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας έλαβαν τη ρύθμιση του άρθρου 9 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ ως πρότυπο για την κατάρτιση της σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων 90/436/ΕΟΚ, της 23ης Ιουλίου 1990 [2] (στο εξής: σύμβαση διαιτησίας). Στη σύμβαση αυτή, η οποία στηρίζεται στο άρθρο 220 της Συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο κατέστη στη συνέχεια το άρθρο 220 ΕΚ και αποτελεί το νυν άρθρο 293 ΕΚ), συμβαλλόμενα μέρη είναι όλα τα κράτη μέλη, είτε από τη σύναψή της είτε κατόπιν προσχώρησής τους [3].

7. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της σύμβασης διαιτησίας επαναλαμβάνει κατά γράμμα το άρθρο 9, παράγραφος 1, της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ. Αν, κατόπιν διόρθωσης των κερδών κατά το άρθρο 4 της σύμβασης διαιτησίας, υπάρξει διπλή φορολόγηση, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση μπορεί να ζητήσει τη διεξαγωγή διαδικασίας φιλικού διακανονισμού ή ενδεχομένως διαδικασίας διαιτησίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των εμπλεκόμενων κρατών μελών (άρθρα 6 και 7 της σύμβασης διαιτησίας).

2 — ΕΕ L 225, σ. 10.

3 — Η τελευταία προσχώρηση ήταν της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας: βλ. άρθρο 3 της Πράξης περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2005, L 157, σ. 203), σε συνδυασμό με την απόφαση 2008/492/ΕΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουνίου 2008, σχετικά με την προσχώρηση της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας στη σύμβαση της 23ης Ιουλίου 1990 για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ L 174, σ. 1), και την απόφαση 2008/493/ΕΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουνίου 2008, για την τροποποίηση του παραρτήματος Ι της πράξης προσχώρησης της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας (ΕΕ L 174, σ. 6).

Γ — *Η βελγική νομοθεσία*

8. Το άρθρο 26 του Code des impôts sur les revenus 1992 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του 1992, στο εξής: CIR 92) ορίζει τα εξής:

«Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 54, οσάκις εγκατεστημένη στο Βέλγιο επιχείρηση χορηγεί υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη, τα οφέλη αυτά προστίθενται στα κέρδη της, εκτός αν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων των αποδεκτών. Παρά τον περιορισμό του πρώτου εδαφίου, προστίθενται στα κέρδη τα υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη που χορηγεί η επιχείρηση αυτή:

1) σε φορολογούμενο του άρθρου 227, με τον οποίο η εγκατεστημένη στο Βέλγιο επιχείρηση διατηρεί, άμεσα ή έμμεσα, δεσμούς αλληλεξάρτησης,

2) σε φορολογούμενο του άρθρου 227 ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που, βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας του κράτους της εγκατάστασής του, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος αυτό ή απολαύει ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος στο κράτος αυτό σε σχέση με το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπόκειται η εγκατεστημένη στο Βέλγιο επιχείρηση,

3) σε φορολογούμενο του άρθρου 227 που έχει κοινά συμφέροντα με φορολογούμενο ή νομικό πρόσωπο που αναφέρεται παραπάνω στα σημεία 1 ή 2.»

9. Σύμφωνα με τη νομολογία των βελγικών δικαστηρίων, ως υπερβολικό όφελος νοείται το όφελος που παρέχεται παρά τη συνήθη τάξη πραγμάτων ή παρά τα συνήθη συναλλακτικά ήθη ή το συνήθως συμβαίνον σε παρόμοιες περιπτώσεις. Εκ χαριστικής αιτίας όφελος είναι το όφελος που παρέχεται χωρίς να αναληφθεί αντίστοιχη υποχρέωση ή να καταβληθεί αντιπαροχή [4].

10. Το άρθρο 227 του CIR 92 προσδιορίζει την έννοια των μη εγκατεστημένων στο Βέλγιο επιχειρήσεων ως εξής:

«2) οι αλλοδαπές εταιρίες […] που δεν έχουν στο Βέλγιο την έδρα τους, το κύριο κατάστημα ή την έδρα της διεύθυνσης ή του διοικητικού συμβουλίου τους.»

11. Το άρθρο 49, παράγραφος 1, του CIR 92 έχει ως εξής:

«Ως επαγγελματικές δαπάνες εκπίπτουν τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ή με τα οποία επιβαρύνθηκε ο φορολογούμενος κατά την οικεία φορολογική χρήση προκειμένου να αποκτήσει ή να διατηρήσει τα φορολογητέα εισοδήματα και των οποίων το υποστατό και το ύψος αποδεικνύει με αποδεικτικά έγγραφα ή, εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, με κάθε άλλο αποδεικτικό μέσο που προβλέπει το κοινό δίκαιο, πλην του όρκου.

Ως έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ή με τα οποία επιβαρύνθηκε ο φορολογούμενος κατά την οικεία φορολογική χρήση νοούνται τα έξοδα που καταβλήθηκαν ή επιβάρυναν πράγματι τον φορολογούμενο κατά την ίδια περίοδο ή αποτελούν πλέον βέβαια και απαιτητά χρέη ή βέβαιες ζημίες και έχουν καταχωριστεί ως τέτοια χρέη ή τέτοιες ζημίες.»

12. Το άρθρο 79 του CIR 92 επιβάλλει περιορισμούς ως προς την έκπτωση των ζημιών στην οποία μπορεί να προβαίνει ο αποδέκτης υπερβολικού ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλους:

«Δεν εκπίπτει ως επαγγελματική ζημία κανένα ποσό από το τμήμα των κερδών που προέρχεται από υπερβολικά ή εκ χαριστικής

4 — Βλ. απόφαση του βελγικού Συνταγματικού Δικαστηρίου της 6ης Νοεμβρίου 2008 (αριθ. 151/2008, *Moniteur Belge* της 4ης Δεκεμβρίου 2008, σ. 63824, B.4.2) και απόφαση του βελγικού Ακυρωτικού της 10ης Απριλίου 2000 (Arrêts de la Cour de Cassation/Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240).

αιτίας οφέλη που παρέσχε στον φορολογούμενο, άμεσα ή έμμεσα, υπό οποιαδήποτε μορφή και με οποιονδήποτε τρόπο, επιχείρηση με την οποία ο φορολογούμενος αυτός διατηρεί άμεσα ή έμμεσα δεσμούς αλληλεξάρτησης.»

13. Το άρθρο 207 του CIR 92 αποκλείει επιπλέον άλλες εκπτώσεις από κέρδη προερχόμενα από υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

14. Η SA Société de Gestion Industrielle (SGI) είναι εταιρία χαρτοφυλακίου (holding) βελγικού δικαίου που δραστηριοποιείται στον τομέα της μεταλλουργίας. Κατέχει το 65 % των μετοχών της γαλλικής ανώνυμης εταιρίας Recydem και μετέχει στο διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης αυτής. Η λουξεμβουργιανή ανώνυμη εταιρία SA Cobelpin είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου της SGI και ένας από τους διευθύνοντες συμβούλους της (administrateurs délégués). Επιπλέον, η Cobelpin κατέχει το 34 % των μετοχών της SGI. Ένας άλλος από τους διευθύνοντες συμβούλους της SGI είναι ο Domenico Leone, ο οποίος είναι συγχρόνως μέλος του διοικητικού συμβουλίου της Cobelpin και της Recydem.

15. Οι βελγικές φορολογικές αρχές εξέδωσαν στις 13 Οκτωβρίου 2003, κατόπιν ελέγχου, δύο διορθωτικές πράξεις για τις διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002. Με τις πράξεις αυτές, οι οποίες περιείχαν διάφορες διαπιστώσεις, προστέθηκε στα κέρδη της SGI το ποσό των 1 891 806 βελγικών φράγκων (BEF) (46 897 ευρώ) σύμφωνα με το άρθρο 26 του CIR 92. Το ποσό αυτό αντιπροσώπευε τόκους προς ετήσιο επιτόκιο 5 % επί του ποσού των 37 836 113 BEF, το οποίο η SGI είχε χορηγήσει στη Recydem ως άτοκο δάνειο.

16. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η διοίκηση εφάρμοσε ορθά το άρθρο 26 του CIR 92, όταν συνυπολόγισε τους τόκους. Ειδικότερα, το δικαστήριο αυτό θεωρεί ότι δεν υπάρχει κανείς δικαιολογητικός λόγος οικονομικής φύσης για τη χορήγηση ατόκου δανείου από την SGI στη Recydem. Ενώ η Recydem βρισκόταν κατά την επίμαχη περίοδο σε ανθηρή οικονομική κατάσταση και είχε πραγματοποιήσει κέρδη, η SGI ήταν ιδιαίτερα επιβαρυμένη λόγω του υψηλού δανεισμού της.

17. Επιπλέον, οι φορολογικές αρχές δεν ενέκριναν την έκπτωση της μηνιαίας αμοιβής των 350 000 φράγκων Λουξεμβούργου (LUF) (8 676,00 ευρώ) που καταβαλλόταν στην Cobelpin ως αμοιβή για τη συμμετοχή της στο διοικητικό συμβούλιο της SGI. Οι καταβολές αυτές δεν πληρούσαν, κατά τις φορολογικές αρχές, τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτά την έκπτωση το άρθρο 49 του CIR 92, διότι ήσαν προφανώς υπερβολικές και δυσανάλογες προς την οικονομική χρησιμότητα των παροχών. Ο εκπρόσωπος της Cobelpin στο διοικητικό συμβούλιο είναι ο Philippe Brilot, ο οποίος ούτως ή άλλως μετέχει αυτοτελώς στο διοικητικό συμβούλιο της SGI. Η εν λόγω συναλλαγή ήταν ζημιογόνα συναλλαγή, ο μόνος σκοπός της οποίας ήταν η φοροαποφυγή.

18. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί επίσης ότι η αμοιβή δεν αποτελεί επαγγελματικές δαπάνες που μπορούν να εκπίπτουν κατά το άρθρο 49 του CIR 92. Σύμφωνα με το άρθρο 26 του CIR 92, τα υπερβολικά οφέλη που παρέσχε η SGI στην Cobelpin δεν απαλλάσσονται από τον φόρο και πρέπει να προστεθούν στα κέρδη της SGI.

19. Η SGI, κατόπιν της περάτωσης της διαδικασίας ένστασης, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal der première instance de Mons κατά των πράξεων επιβολής φόρου. Το δικαστήριο αυτό υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 19ης Ιουνίου 2007, αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης επί των εξής ερωτημάτων:

«1) Αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 48 ΕΚ και, ενδεχομένως, 12 ΕΚ, η νομοθεσία κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση εταιρίας εγκατεστημένης στο Βέλγιο για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ, υπό τις ίδιες συνθήκες, η εγκατεστημένη στο Βέλγιο εταιρία δεν μπορεί να φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος, εφόσον το όφελος αυτό παρέχεται σε άλλη εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης;

2) Αντιβαίνει στο άρθρο 56 ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 48 ΕΚ και, ενδεχομένως, 12 ΕΚ, η νομοθεσία κράτους μέλους που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση εταιρίας εγκατεστημένης στο Βέλγιο για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ, υπό τις ίδιες συνθήκες, η εγκατεστημένη στο Βέλγιο εταιρία δεν μπορεί να φορολογείται για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος, εφόσον το όφελος αυτό παρέχεται σε άλλη εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο, προς την οποία η βελγική εταιρία τελεί, άμεσα ή έμμεσα, σε σχέση αλληλεξάρτησης;»

20. Η SGI, η Βελγική, η Γερμανική και η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπέβαλαν γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου.

IV — Νομική εκτίμηση

21. Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν μια διάταξη του εθνικού δικαίου όπως το

άρθρο 26 του CIR 92 συμβιβάζεται με την ελευθερία εγκατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 43 ΕΚ και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 56 ΕΚ –σε συνδυασμό ενδεχομένως με το άρθρο 12 ΕΚ.

22. Πριν όμως προχωρήσω στην ανάλυση των ερωτημάτων αυτών, θα ήθελα να διατυπώσω μια σύντομη παρατήρηση σχετικά με τις εφαρμοστέες στην κύρια δίκη διατάξεις του εθνικού δικαίου.

23. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το άρθρο 26 του CIR 92 συνιστά τη νομική βάση για τον συνυπολογισμό των μη απαιτηθέντων τόκων από το δάνειο ως εσόδων της SGI και για την «επανένταξη» στα έσοδά της αυτά των υπερβολικά υψηλών αμοιβών που καταβλήθηκαν για τη συμμετοχή στο διοικητικό συμβούλιο. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει όμως ότι οι φορολογικές αρχές δεν εφάρμοσαν προφανώς το άρθρο 26 του CIR 92 στις αμοιβές που κατέβαλε η SGI στην Cobelpin, αλλά στήριξαν τη μη έγκριση της έκπτωσης των καταβολών αυτών ως λειτουργικών δαπανών στο άρθρο 49 του CIR 92.

24. Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, για τη σχέση των δύο αυτών διατάξεων υποστηρίζονται στο Βέλγιο αντικρουόμενες απόψεις, τόσο στη νομολογία όσο και στη θεωρία. Η κυβέρνηση αυτή, απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, παραπέμπει πάντως σε μια πρόσφατη απόφαση του Συνταγματικού Δικαστηρίου, κατά την οποία οι δύο αυτές διατάξεις πρέπει να εφαρμόζονται ανεξάρτητα η μία από την άλλη [5].

25. Μολονότι το Tribunal de première instance de Mons δέχεται και αυτό ότι οι αμοιβές είναι υπερβολικά υψηλές και ότι επομένως δεν μπορούν να εκπέσουν κατά το άρθρο 49 του CIR 92 ως λειτουργικές δαπάνες, ζητεί την ερμηνεία των θεμελιωδών ελευθεριών μόνο από την άποψη του άρθρου 26 του CIR 92. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται να εξεταστεί επιπλέον ποια σημασία θα μπορούσε να έχει το άρθρο 49 του CIR 92 για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης [6].

A — *Εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών*

26. Καταρχάς πρέπει να διασαφηνιστεί αν εν προκειμένω έχουν εφαρμογή τόσο η ελευθερία εγκατάστασης όσο και η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων ή αν πρέπει να εξεταστεί κατά προτεραιότητα μία μόνο από τις δύο αυτές ελευθερίες.

5 — Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2008 (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4), Β.10.3 και Β.10.4. Αυτή η απόφαση αφορά όμως το νέο κείμενο του άρθρου 26 του CIR 92, όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2008. Στο κείμενο αυτό προβλέπεται πλέον ρητά ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται «ανεξαρτήτως της εφαρμογής του άρθρου 49».

6 — Θα ήθελα παρεμπιπτόντως να αναφέρω ότι το άρθρο 49 του CIR 92, αντίθετα απ' ό,τι το άρθρο 26 του CIR 92, δεν περιέχει διαφορετικές ρυθμίσεις ανάλογα με το αν οι δαπάνες πραγματοποιούνται εντός του ίδιου κράτους ή έχουν διασυνοριακό χαρακτήρα.

27. Δεδομένου ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ συνιστούν αμφότερα ειδική έκφραση της γενικής απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, είναι σαφές ότι δεν τίθεται επιπλέον θέμα εφαρμογής του άρθρου 12 ΕΚ [7].

28. Κατά πάγια νομολογία, κατά την εξέταση του ζητήματος σε ποια κοινοτική ελευθερία εμπίπτει μια διάταξη του εθνικού δικαίου πρέπει να λαμβάνεται πρωτίστως υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω διάταξης [8].

29. Αν οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου αφορούν συμμετοχές σε εταιρίες που παρέχουν στον κάτοχό τους τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της, έχει εφαρμογή κατά προτεραιότητα η ελευθερία εγκατάστασης [9]. Το Δικαστήριο πάντως δεν έχει καθορίσει κανένα γενικής ισχύος ελάχιστο όριο συμμετοχής λόγω του οποίου να τεκμαίρεται ότι ασκείται αποφασιστική επιρροή [10].

30. Παράλληλα, το Δικαστήριο υπάγει στο πεδίο εφαρμογής «κυρίως» της ελευθερίας εγκατάστασης τις διατάξεις επίσης που αφορούν μόνο τις σχέσεις εντός ομίλου επιχειρήσεων [11]. Ούτε όμως στο πλαίσιο αυτό προσδιόρισε τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να γίνεται δεκτό ότι ορισμένες επιχειρήσεις συναποτελούν όμιλο.

31. Το άρθρο 26, παράγραφος 2, σημείο 1, του CIR 92 ισχύει για τα οφέλη που παρέχει μια εταιρία σε άλλη, με την οποία τελεί άμεσα ή έμμεσα σε σχέση αλληλεξάρτησης. Όπως διευκρίνισε η Βελγική Κυβέρνηση απαντώντας σε σχετική ερώτηση του Δικαστηρίου, η αλληλεξάρτηση, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, μπορεί να σημαίνει ορισμένου ύψους συμμετοχή στο κεφάλαιο, χωρίς όμως αυτό να αποτελεί απαρέγκλιτη προϋπόθεση. Αλληλεξάρτηση μπορεί να υπάρχει όμως και λόγω π.χ. οικονομικών σχέσεων ή της εξάρτησης από ορισμένες πρώτες ύλες ή τεχνολογίες.

7 — Βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψεις 38 και 39), της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, Hollmann (Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψεις 28 και 29), και της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-105/07, Lammers & Van Cleeff (Συλλογή 2008, σ. I-173, σκέψη 14).

8 — Βλ. απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck (Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 22), η οποία ανακεφαλαιώνει τη νομολογία και παραπέμπει στις αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 31 έως 33), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψεις 37 και 38), και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 36), καθώς και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψεις 26 έως 34).

9 — Βλ. αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 21), της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA (Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 20), της 2ας Οκτωβρίου 2008, C-360/06, Heinrich Bauer Verlag (Συλλογή 2008, σ. I-7333, σκέψη 27), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-282/07, Truck Center (Συλλογή 2008, σ. I-10767, σκέψη 25).

10 — Η οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (ΕΕ 2004, L 7, σ. 41), έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2009 σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η συμμετοχή φθάνει τουλάχιστον το 10 %.

11 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (υποσημείωση 8, σκέψη 32), Oy AA (υποσημείωση 9, σκέψη 23) και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (υποσημείωση 8, σκέψη 33).

32. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι περιπτώσεις που καλύπτει η επίμαχη διάταξη του εθνικού δικαίου είναι χαρακτηριστικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης. Μια επιχείρηση δηλαδή παρέχει σε άλλη επιχείρηση υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη κυρίως στην περίπτωση που από τη συναλλαγή αυτή ωφελούνται η ίδια ή οι μέτοχοί της λόγω π.χ. του ότι έτσι μειώνεται η συνολική φορολογική επιβάρυνση του οικείου ομίλου επιχειρήσεων.

33. Δεν μπορεί πάντως να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να αφορά η επίμαχη διάταξη και άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες. Για παράδειγμα, θα μπορούσε να τεθεί θέμα εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων ή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, εφόσον το όφελος παρέχεται λόγω του ιδιαίτερου συμφέροντος για ορισμένες παραδόσεις αγαθών, οικονομικές συναλλαγές ή άλλες παροχές, χωρίς να αποτελεί την αντιπαροχή Στο πλαίσιο συγκεκριμένης δικαιοπραξίας.

34. Αφού επομένως είναι πιθανό ότι το άρθρο 26 του CIR 92 δεν ρυθμίζει μόνο περιπτώσεις στις οποίες ο υπόχρεος προς καταβολή φόρου κάνει χρήση της ελευθερίας εγκατάστασης, πρέπει στη συνέχεια να εξεταστεί πώς πρέπει να χαρακτηριστούν τα συγκεκριμένα περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης.

35. Στο σημείο αυτό επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ύψος της συμμετοχής τόσο της Cobelpin στην SGI όσο και της SGI στη Recydem επιτρέπει στους μετόχους την άσκηση καθοριστικής επιρροής επί καθεμιάς από τις εταιρίες αυτές. Επιπλέον, η Cobelpin είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου της SGI, οπότε ασκεί επίσης κρίσιμη επιρροή επί της διοίκησης της εταιρίας αυτής. Αφού δε αμφότερες οι συνδεδεμένες με την SGI επιχειρήσεις είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη –η Recydem στη Γαλλία και η Cobelpin στο Λουξεμβούργο–, τα περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης πρέπει να εξεταστούν πρωτίστως με γνώμονα το άρθρο 43 ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ.

36. Σε τελική ανάλυση, δεν χρειάζεται εδώ να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη έχουν εφαρμογή όχι μόνο η ελευθερία εγκατάστασης, αλλά και η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων ή ενδεχομένως κάποιες άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες [12].

37. Η διασαφήνιση της ανταγωνιστικής σχέσης μεταξύ των θεμελιωδών ελευθεριών θα ασκούσε πάντως επιρροή επί της επίλυσης

12 — Το Δικαστήριο έχει δεχτεί με διάφορες αποφάσεις ότι οι εθνικές διατάξεις δεν χρειάζεται να εξετάζονται από την άποψη του άρθρου 56 ΕΚ, πέρα από την ελευθερία εγκατάστασης, αν ο περιορισμός της κυκλοφορίας των κεφαλαίων αποτελεί την αναπόφευκτη συνέπεια ενός περιορισμού της ελευθερίας εγκατάστασης (βλ. απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πρόσφατα το Δικαστήριο εφάρμοσε κατ' αναλογία τη λύση αυτή και στην περίπτωση στην οποία η διάταξη του εθνικού δικαίου έχει εφαρμογή ανεξάρτητα από το ύψος της συμμετοχής, αλλά αντικείμενο της συγκεκριμένης διαφοράς είναι μόνο συμμετοχές που παρέχουν τη δυνατότητα άσκησης επιρροής επί της διοίκησης της εταιρίας (αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda, Συλλογή 2008, σ. I-4571, σκέψεις 71 έως 74, και της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 33). Είναι αμφίβολο κατά πόσον το σκεπτικό του Δικαστηρίου έχει την έννοια ότι δεν τίθεται ποτέ ζήτημα εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, όταν τα περιστατικά της συγκεκριμένης υπόθεσης αφορούν μετοχικές ή εταιρικές σχέσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης (βλ., επίσης, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Υ. Bot της 9ης Ιουλίου 2009 στην υπόθεση C-182/08, Glaxo Wellcome, η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, σημεία 86 επ.).

της υπόθεσης, μόνο αν η υπόθεση είχε σχέση με τρίτα κράτη, οπότε θα είχε σημασία η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων λόγω του ευρύτερου πεδίου εφαρμογής της. Όταν η υπόθεση έχει καθαρά ενδοκοινοτικό χαρακτήρα, δεν χρειάζεται τελικά να επιλυθεί το ζήτημα της σχέσης μεταξύ της ελευθερίας εγκατάστασης και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, διότι τα κριτήρια ελέγχου των θεμελιωδών αυτών ελευθεριών ταυτίζονται σε μεγάλο βαθμό.

38. Εν προκειμένω δεν υφίσταται καμία σχέση με τρίτο κράτος. Επειδή επομένως η εξέταση από την άποψη των διατάξεων για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν θα οδηγούσε σε διαφορετικό αποτέλεσμα απ' ό,τι η εξέταση με γνώμονα την ελευθερία εγκατάστασης, θα εξετάσω στη συνέχεια την υπό κρίση υπόθεση, για λόγους οικονομίας της δίκης, με γνώμονα μόνο τη θεμελιώδη ελευθερία εγκατάστασης.

Β — *Περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης*

39. Η ελευθερία εγκατάστασης περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το δικαίωμα των εταιριών αυτών να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου [13].

40. Οι διατάξεις της Συνθήκης για την ελευθερία εγκατάστασης, έστω και αν, σύμφωνα με το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση με τους ημεδαπούς, απαγορεύουν εξίσου στο κράτος μέλος προέλευσης να εμποδίζει ή να καθιστά λιγότερο ελκυστική την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από τους υπηκόους του ή εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του [14].

41. Κατά το άρθρο 26, παράγραφος 1, του CIR 92, το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος προστίθεται στα κέρδη της εταιρίας που παρέσχε το όφελος αυτό, εκτός αν το όφελος ελήφθη υπόψη για τη βεβαίωση των φορολογητέων εισοδημάτων του αποδέκτη. Τούτο ισχύει όμως μόνο αν το όφελος παρέχεται σε ημεδαπή εταιρία. Αντίθετα, αν η ωφελούμενη εταιρία έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος και τελεί σε σχέση αλληλεξάρτησης με την παρέχουσα το όφελος εταιρία, το άρθρο 26, παράγραφος 2, σημείο 1, του CIR 92 δεν επιτρέπει να μην προστεθεί το όφελος στα κέρδη της εταιρίας που παρέσχε το όφελος.

13 — Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 30), και Aberdeen Property Fininvest Alpha (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 37).

14 — Βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21), Marks & Spencer (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 31), Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 42), και της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, Papillon (Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 16).

42. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνει συνεπώς διαφορετικές ρυθμίσεις, ανάλογα με το αν η εταιρία στην οποία παρέχεται υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος από ημεδαπή εταιρία, η οποία τελεί προς την πρώτη σε σχέση αλληλεξάρτησης, εδρεύει στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος.

43. Η Βελγική και η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζονται πάντως ότι η επίμαχη ρύθμιση, αν ληφθεί υπόψη το όλο πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται, δεν οδηγεί στη δυσμενέστερη αντιμετώπιση των περιπτώσεων με διασυνοριακό χαρακτήρα. Στις περιπτώσεις που ανακύπτουν εντός ενός μόνο κράτους μέλους, το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος δεν προστίθεται στα κέρδη της εταιρίας που το παρέσχε, εφόσον έχει ληφθεί υπόψη κατά τη βεβαίωση των φορολογητέων εισοδημάτων του αποδέκτη. Κατά τα άρθρα 79 και 207 του CIR 92 όμως, ο αποδέκτης αυτός δεν μπορεί να συμψηφίσει αυτό το έσοδο με τις ζημίες του. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω κέρδη φορολογούνται, ακόμη και στις περιπτώσεις χωρίς διασυνοριακό χαρακτήρα, κατά το ίδιο οικονομικό έτος, με τη διαφορά ότι δεν φορολογείται γι' αυτά η εταιρία που παρέσχε το όφελος, αλλά η εταιρία που το έλαβε.

44. Το επιχείρημα αυτό της Βελγικής και της Γερμανικής Κυβέρνησης δεν ανασκευάζει πλήρως την άποψη ότι η επίμαχη ρύθμιση αντιμετωπίζει δυσμενέστερα την παροχή υπερβολικού ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλους σε εταιρία που δεν είναι εγκατεστημένη εντός της εθνικής επικράτειας απ' ό,τι τις αντίστοιχες συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών εταιριών.

45. Στο σημείο αυτό θα ήθελα να παρατηρήσω ότι οι εν λόγω κυβερνήσεις εξετάζουν τον όμιλο επιχειρήσεων ως σύνολο και φρονούν ότι δεν έχει καμία σημασία ποια από τις επιχειρήσεις του ομίλου θα θεωρηθεί ότι έχει πραγματοποιήσει ορισμένα εισοδήματα, εφόσον βέβαια η μετάθεση των εισοδημάτων δεν οδηγεί σε καλύτερη αξιοποίηση των ζημιών εντός του ομίλου. Η αντίληψη όμως αυτή δεν είναι οπωσδήποτε ορθή, όταν το ποσοστό άμεσης ή έμμεσης αμοιβαίας συμμετοχής των εμπλεκόμενων εταιριών δεν φθάνει το 100 %. Από την άποψη της Χ εταιρίας και των μετόχων της μπορεί να έχει μεγάλη σημασία το αν ένα υπερβολικό όφελος που παρέσχε η Χ σε άλλη εταιρία θα συνυπολογιστεί στα κέρδη της ή στα κέρδη της αποδέκτριας εταιρίας. Αν π.χ. στην τελευταία αυτή εταιρία υπάρχουν και άλλοι μέτοχοι, εκτός από την Χ, τότε τη φορολογική επιβάρυνση θα υποστούν και αυτοί οι άλλοι μέτοχοι.

46. Ακόμη όμως και αν γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω ο όμιλος επιχειρήσεων ενδείκνυται να αντιμετωπιστεί ως σύνολο, προκειμένου να εκτιμηθεί η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, στις περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα επέρχονται οπωσδήποτε αρνητικές συνέπειες. Συγκεκριμένα, όπως τονίζει η SGI και ομολογεί άλλωστε η Βελγική Κυβέρνηση, η διόρθωση των κερδών στο κράτος της έδρας της εταιρίας που παρέσχε το υπερβολικό όφελος μπορεί π.χ. να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση των ίδιων εισοδημάτων.

47. Για παράδειγμα, οι καταβολές αμοιβών από την SGI στην Cobelpin για τη συμμετοχή της στο διοικητικό συμβούλιο προστέθηκαν στα κέρδη της SGI (ή δεν εξέπεσαν από τα

έσοδά της). Οι αμοιβές αυτές περιελήφθησαν ταυτόχρονα στη φορολογική βάση της Cobelpin και υπέκειντο σε φόρο στο Λουξεμβούργο [15]. Ακόμη και για τους πλασματικούς τόκους του δανείου προς τη Recydem υπάρχει ο κίνδυνος να ληφθούν πολλαπλώς υπόψη για τη φορολόγηση. Οι τόκοι προστέθηκαν στα κέρδη της SGI. Επειδή όμως η Recydem δεν κατέβαλε στην πραγματικότητα τους τόκους, δεν είναι βέβαιο ότι οι γαλλικές φορολογικές αρχές θα τους αναγνωρίσουν ως λειτουργικές δαπάνες.

48. Τα κράτη μέλη τονίζουν ορθά βέβαια ότι η διπλή φορολόγηση μπορεί να αποφευχθεί κατ' εφαρμογή της σύμβασης διαιτησίας. Για παράδειγμα, η Cobelpin και η Recydem θα μπορούσαν, στηριζόμενες στη σύμβαση αυτή, να αξιώσουν τη διόρθωση της βεβαίωσης των εισοδημάτων τους, ώστε να ληφθεί υπόψη η φορολογική μεταχείριση στο Βέλγιο των οφελών που παρέσχε η SGI. Η διαδικασία αμοιβαίας ενημέρωσης των εμπλεκόμενων φορολογικών αρχών, η οποία είναι ενδεχομένως αναγκαία προς τούτο, κινείται πάντως μόνο μετά από αίτηση του υποχρέου, ο οποίος επιβαρύνεται συνεπώς με πρόσθετες διοικητικές διατυπώσεις. Επιπλέον, ο υπόχρεος είναι αναγκασμένος να καλύψει οικονομικά κατά τη διάρκεια της διαδικασίας τον φόρο που καταβάλλει δύο φορές. Η δε διαδικασία ενημέρωσης και η διαδικασία διαιτησίας, η οποία ενδεχομένως ακολουθεί την πρώτη, είναι πιθανό να διαρκέσουν πολλά χρόνια, αν εξαντληθούν οι διαδικαστικές προθεσμίες που προβλέπει η σύμβαση.

49. Αντίθετα, στην περίπτωση των αντίστοιχων συναλλαγών που διενεργούνται στην ημεδαπή, ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης σχεδόν αποκλείεται, αφού το όφελος δεν προστίθεται στα κέρδη της παρέχουσας το όφελος εταιρίας, αν λαμβάνεται υπόψη για τη φορολόγηση του αποδέκτη [16].

50. Το ενδεχόμενο διπλής φορολόγησης των ίδιων εσόδων εν προκειμένω δεν αποτελεί μόνο τη συνέπεια της παράλληλης άσκησης φορολογικής δικαιοδοσίας από δύο κράτη μέλη, πράγμα που, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντιβαίνει, κατά το παρόν στάδιο της εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, στις θεμελιώδεις ελευθερίες [17]. Το ενδεχόμενο αυτό προκύπτει, αντίθετα, από τον διαφορετικό τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζει φορολογικά ένα και το αυτό κράτος μέλος ορισμένες συγκρίσιμες πράξεις.

51. Το κράτος μέλος αυτό θα είχε καταρχήν τη δυνατότητα να αποκλείσει τον κίνδυνο της διπλής φορολόγησης, προβλέποντας ότι, ακόμη και στην περίπτωση της χορήγησης οφέλους από ημεδαπή εταιρία σε αλλοδαπή, δεν θα πραγματοποιείται διόρθωση των κερδών, αν για το όφελος φορολογείται η

15 — Σύμφωνα με τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο, η Cobelpin συμψήφισε τα έσοδα αυτά με ζημίες της. Αυτό όμως δεν αναιρεί το ότι τα έσοδα αυτά υπέκειντο σε φορολόγηση στο Λουξεμβούργο και ότι απλώς μείωσαν το ποσό των ζημιών που θα μεταφερόταν στο επόμενο οικονομικό έτος.

16 — Το άρθρο 26 του CIR 92 επιτρέπει πλέον, κατόπιν της προαναφερθείσας τροποποίησής του (βλ. ανωτέρω υποσημείωση 5), την παράλληλη εφαρμογή του άρθρου 49 του CIR 92, οπότε ενδέχεται να υπάρξει πολλαπλή φορολόγηση των ίδιων εσόδων ακόμη και στις περιπτώσεις χωρίς διασυνοριακό χαρακτήρα, πράγμα όμως που είναι θεμιτό, κατά το βελγικό Συνταγματικό Δικαστήριο (βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2008). Το νέο κείμενο του άρθρου 26 δεν έχει πάντως εφαρμογή εν προκειμένω ratione temporis.

17 — Βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres (Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 20), της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services (Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψεις 43 και 51), της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block (Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψεις 28 και 31), και της 16ης Ιουλίου 2009, C-128/08, Damseaux (Συλλογή 2009, σ. I-6823, σκέψη 35).

αποδέκτρια εταιρία. Στην περίπτωση αυτή βέβαια το εν λόγω κράτος μέλος θα έπρεπε να αποδεχθεί τη μεταφορά της φορολογητέας ύλης στο κράτος της έδρας της αποδέκτριας εταιρίας. Το αν απαιτείται κάτι τέτοιο από το κοινοτικό δίκαιο θα εξεταστεί αμέσως παρακάτω στο πλαίσιο της εξέτασης των δικαιολογητικών λόγων.

52. Το συμπέρασμα στο σημείο αυτό της ανάλυσής μου είναι ότι μια εθνική διάταξη όπως το άρθρο 26 του CIR 92 είναι ικανή, λόγω της διαφορετικής μεταχείρισης αφενός των αμιγώς ημεδαπών και αφετέρου των διασυνοριακών πράξεων, να εμποδίζει ή να καθιστά λιγότερο ελκυστική τη δημιουργία εγκαταστάσεων σε άλλο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, η διάταξη αυτή περιορίζει την άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 43 ΕΚ.

Γ — *Δικαιολογητικοί λόγοι για τον περιορισμό*

53. Ο περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Στην περίπτωση αυτή όμως, θα πρέπει, επιπλέον, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επίτευξης του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [18].

18 — Αποφάσεις Marks & Spencer (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 35), Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 47), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 64) και Aberdeen Property Fininvest Alpha (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 57).

54. Οι κυβερνήσεις που μετέχουν στη διαδικασία και η Επιτροπή συμφωνούν ότι μια ρύθμιση όπως το άρθρο 26 του CIR 92 αποσκοπεί στη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών. Ταυτόχρονα αναφέρουν, ως δικαιολογητικό λόγο, την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και την αποτροπή των καταχρήσεων.

55. Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει κυρίως τον πρώτο δικαιολογητικό λόγο και υποστηρίζει ότι ο λόγος αυτός έχει οπωσδήποτε εφαρμογή, ακόμη και ανεξάρτητα από τον δικαιολογητικό λόγο που στηρίζεται στην ανάγκη καταπολέμησης των καταχρήσεων. Εν πάση περιπτώσει, η έκταση ισχύος του δικαιολογητικού λόγου που αφορά τη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών δεν επιτρέπεται να περιορίζεται βάσει ενός υπερβολικά αυστηρού κριτηρίου αναλογικότητας, όπως είναι το εφαρμοζόμενο από το Δικαστήριο σχετικά με την καταπολέμηση των καταχρήσεων.

1. Επί της σχέσης μεταξύ των δικαιολογητικών λόγων που στηρίζονται αφενός στη διασφάλιση της κατανομής των φορολογικών εξουσιών και αφετέρου στην καταπολέμηση των καταχρήσεων

56. Όπως είναι γνωστό, το Δικαστήριο, με την απόφαση Marks & Spencer, αναγνώρισε την κατανομή των φορολογικών εξουσιών

μεταξύ των κρατών μελών ως επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογεί τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών. Συναφώς το Δικαστήριο ανέφερε αρχικά, ως στοιχεία συνδεόμενα με τον λόγο αυτό, την αποφυγή του ενδεχομένου να λαμβάνονται υπόψη δύο φορές οι ζημίες και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής [19]. Στη συνέχεια το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών αποτελεί δικαιολογητικό λόγο ακόμη και στην περίπτωση που δεν συντρέχουν αμφότερα τα πρόσθετα στοιχεία αυτά [20].

57. Με την αναγνώριση αυτού του δικαιολογητικού λόγου το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι η άμεση φορολογία εμπίπτει βασικά στην αρμοδιότητα των κρατών μελών [21]. Εφόσον το κοινοτικό δίκαιο δεν έχει επιφέρει την εναρμόνιση, στα κράτη μέλη εναπόκειται επίσης να καθορίζουν τα κριτήρια κατανομής των φορολογικών εξουσιών τους συνάπτοντας συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή θεσπίζοντας μονομερώς μέτρα [22]. Όπως έχει επίσης αποφανθεί το Δικαστήριο, δεν είναι παράλογο συναφώς να λαμβάνουν τα κράτη μέλη υπόψη τη διεθνή πρακτική και ιδίως τα υποδείγματα συμβάσεων που έχει καταρτίσει ο ΟΟΣΑ [23].

58. Σε άλλες περιπτώσεις το Δικαστήριο τόνισε περισσότερο τον δικαιολογητικό λόγο της αποτροπής της φοροαποφυγής. Κατά το Δικαστήριο, οι περιορισμοί των θεμελιωδών ελευθεριών είναι δικαιολογημένοι προς αποτροπή των καταχρήσεων, εφόσον οι ρυθμίσεις αποβλέπουν ειδικά στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, με σκοπό την αποφυγή της εφαρμογής της νομοθεσίας του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους [24].

59. Αυτές οι τεχνητές μεθοδεύσεις συνεπώς αποτελούν μία απλώς μορφή παρέμβασης στην κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών. Εφόσον επιλέγονται τέτοιες μεθοδεύσεις με σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης ορισμένων εισοδημάτων σε ένα κράτος μέλος και τη φορολόγησή τους σε άλλο κράτος μέλος, πρόκειται οπωσδήποτε για προσβολή της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών [25]. Επομένως, η καταπολέμηση των καταχρήσεων αυτών δεν αποτελεί συνήθως αυτοσκοπό, αλλά εξυπηρετεί τον γενικότερο

19 — Στο γαλλικό κείμενο των σχετικών αποφάσεων, δηλαδή στο κείμενο που προκύπτει από τη διάσκεψη για την έκδοση της απόφασης, χρησιμοποιείται ενιαία ο όρος «évasion fiscale», οπότε οι χρησιμοποιούμενοι στο γερμανικό κείμενο δύο όροι «Steuerflucht» («φοροδιαφυγή») και «Steuerumgehung» («φοροαποφυγή») εμφανίζονται απλώς ως δύο ισοδύναμες μεταφράσεις του ίδιου γαλλικού όρου. Στη συνέχεια των προτάσεών μου θα χρησιμοποιώ συνεπώς μόνο τον όρο «φοροαποφυγή».

20 — Αποφάσεις Oy AA (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 60) και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium (Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 40).

21 — Βλ. αποφάσεις Urteile Marks & Spencer (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 29), Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 40), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 25) και Aberdeen Property Fininvest Alpha (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 24).

22 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30), της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, Van Hilten-Van der Heijden (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 47), καθώς και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 49) και Oy AA (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 52).

23 — Αποφάσεις Gilly (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 22, σκέψη 31), van Hilten-van der Heijden (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 22, σκέψη 48) και Lidl Belgium (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 22).

24 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 51) και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 72).

25 — Βλ. απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 56).

σκοπό της διασφάλισης της εξουσίας του κράτους μέλους να ασκεί τις φορολογικές αρμοδιότητές του επί των συναλλαγών που πραγματοποιούνται εντός των ορίων της δικαιοδοσίας του.

60. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι ο δικαιολογητικός λόγος της διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών δεν ισχύει παρά μόνο όταν συντρέχουν συγχρόνως οι προϋποθέσεις για τον δικαιολογητικό λόγο της καταπολέμησης των καταχρήσεων. Ανάλογα με τη μορφή και τον σκοπό της υπό εξέταση διάταξης του εσωτερικού δικαίου, η διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μπορεί να είναι κρίσιμη είτε αυτοτελώς είτε από κοινού με άλλα δικαιολογητικά στοιχεία.

61. Η εφαρμογή του κριτηρίου της τεχνητής μεθόδευσης είναι πάντοτε αναγκαία στις περιπτώσεις στις οποίες οι διασυνοριακές συναλλαγές εμφανίζουν τα εξωτερικά χαρακτηριστικά μιας συνηθισμένης οικονομικής συναλλαγής. Στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει καταρχήν το τεκμήριο ότι η συναλλαγή διενεργήθηκε κατά νόμιμη άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης [26]. Μόνο όταν προσκομίζεται η απόδειξη ότι η συναλλαγή, υπό τη συγκεκριμένη μορφή της, δεν έχει, παρά τα εξωτερικά αυτά χαρακτηριστικά, κανένα πραγματικό οικονομικό υπόβαθρο, θίγεται η ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών.

26 — Βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 73 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και Lammers & Van Cleeff (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 27).

62. Η ρύθμιση του άρθρου 26 του CIR 92 απαιτεί την αξιολόγηση συγκεκριμένων συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων που τελούν σε σχέση αλληλεξάρτησης. Πρέπει να εξετάζεται, με γνώμονα την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, κατά πόσον έχουν συμφωνηθεί συνήθεις όροι ή όροι που δεν μπορούν να θεωρηθούν εύλογοι βάσει οικονομικών κριτηρίων. Επομένως, η εξέταση των δικαιολογητικών λόγων πρέπει να αρχίσει με την εξέταση του αν η επίμαχη διάταξη αποσκοπεί στην καταπολέμηση των τεχνητών μεθοδεύσεων που επιλέγονται για λόγους φοροαποφυγής. Η διασφάλιση της κατανομής των φορολογικών εξουσιών πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη σε δεύτερη φάση ως αυτοτελής λόγος.

63. Επειδή η καταπολέμηση των καταχρήσεων που έχουν τη μορφή τεχνητών μεθοδεύσεων προς τον σκοπό φοροαποφυγής συνιστά, όπως καταδείχθηκε, υποπερίπτωση του δικαιολογητικού λόγου της διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, δεν πρέπει άλλωστε, κατά την εξέταση της αναλογικότητας των διαφόρων δικαιολογητικών λόγων, να εφαρμοστούν διαφορετικά κριτήρια. Οι περιορισμοί του εθνικού δικαίου που πλήττουν όχι μόνο τις καταχρηστικές μεθοδεύσεις, αλλά και τις θεμιτές συναλλαγές, είναι δυσανάλογοι, διότι βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Αν οι συναλλαγές που συνάπτονται από εταιρίες που εδρεύουν σε διάφορα κράτη μέλη διέπονται από τους συνήθεις οικονομικού όρους, δεν θίγεται η κατανομή των φορολογικών εξουσιών. Αν μια διάταξη του εθνικού δικαίου εμπόδιζε εντούτοις την πραγματοποίηση τέτοιων συναλλαγών, θα ήταν επίσης δυσανάλογη.

2. Εξέταση του δικαιολογητικού λόγου

64. Θα πρέπει καταρχάς να εξεταστεί κατά πόσον το άρθρο 26 του CIR 92 είναι πρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

65. Το άρθρο 26 του CIR 92, προκειμένου να οριοθετήσει τις τεχνητές μεθοδεύσεις, οι οποίες υπονομεύουν την κατανομή των φορολογικών εξουσιών, έναντι των συνήθων συναλλαγών, χρησιμοποιεί ως κριτήρια αφενός την ύπαρξη αλληλεξάρτησης μεταξύ των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και αφετέρου τη φύση του παρεχόμενου οφέλους, δηλαδή αν πρόκειται για υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος. Αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, το όφελος συνυπολογίζεται στη φορολογική βάση της εταιρίας που το χορήγησε.

66. Η εφαρμογή της εν λόγω διάταξης είχε ως αποτέλεσμα, στη διαφορά της κύριας δίκης, ότι οι τόκοι προς 5 %, τους οποίους μπορούσε να έχει εισπράξει, σύμφωνα με την εκτίμηση των φορολογικών αρχών, η SGI για το δάνειο που είχε χορηγήσει στην Recydem, προστέθηκαν στα έσοδα της SGI. Οι αμοιβές που είχαν καταβληθεί στην Cobelpin για τη συμμετοχή της στο διοικητικό συμβούλιο περιελήφθησαν επίσης στη φορολογική βάση της SGI, διότι η Cobelpin δεν είχε καταβάλει στην πραγματικότητα καμία αντιπαροχή.

67. Η διάταξη του εθνικού δικαίου έχει ως πρότυπο το άρθρο 9 της πρότυπης φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και το άρθρο 4 της σύμβασης διαιτησίας, τα οποία προβλέπουν ανάλογες διορθώσεις των κερδών, όταν οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν ανταποκρίνονται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

68. Με την απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation το Δικαστήριο δέχτηκε καταρχήν ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού συνιστά πρόσφορο κριτήριο για την οριοθέτηση των τεχνητών μεθοδεύσεων έναντι των πραγματικών οικονομικών συναλλαγών. Σχετικά με τις επίμαχες στην υπόθεση εκείνη ρυθμίσεις για την υποκεφαλαιοποίηση, το Δικαστήριο εξέθεσε κατά λέξη τα εξής:

«Συγκεκριμένα, το ότι σε μια ημεδαπή εταιρία χορηγήθηκε δάνειο από αλλοδαπή εταιρία υπό όρους που δεν αντιστοιχούν σε αυτούς που οι εμπλεκόμενες εταιρίες θα συμφωνούσαν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού συνιστά για το κράτος μέλος εγκατάστάσεως της δανειολήπτριας εταιρίας ένα αντικειμενικό και ελέγξιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα, κύριος σκοπός του οποίου είναι η μη υπαγωγή στη φορολογική νομοθεσία του συγκεκριμένου κράτους μέλους. Συναφώς, τίθεται το ερώτημα αν, ελλείψει ειδικών σχέσεων μεταξύ των εμπλεκομένων εταιριών, το δάνειο θα χορηγούνταν καν ή αν θα χορηγούνταν διαφορετικό ποσό με διαφορετικό επιτόκιο.» [27]

27 — Απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 81)· βλ. επίσης απόφαση Lammers & Van Cleeff (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 30).

69. Το άρθρο 26 του CIR 92 διαφέρει βέβαια εν μέρει από το άρθρο 9 της πρότυπης φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη χρήσιμες ενδείξεις για την κατανομή των φορολογικών εξουσιών. Για παράδειγμα, η εν λόγω εθνική διάταξη δεν θέτει ως απαραίτητη προϋπόθεση της απόδειξης της αλληλεξάρτησης των επιχειρήσεων τη συμμετοχή στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο. Επιπλέον, το άρθρο 26 CIR 92 δεν επιβάλλει ρητά τη σύγκριση με τους όρους υπό τους οποίους θα είχε συμφωνηθεί μια αντίστοιχη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Από την ερμηνεία όμως της έννοιας «υπερβολικό όφελος» από τα εθνικά δικαστήρια καθίσταται σαφές ότι δεν υπάρχει επ' αυτού καμία ουσιαστική διαφορά [28].

70. Η έννοια «άμεση ή έμμεση αλληλεξάρτηση» οριοθετεί τη σχέση των επιχειρήσεων που ενδέχεται να έχουν συμφέρον να συμφωνήσουν ασυνήθεις συναλλακτικούς όρους για τις μεταξύ τους συναλλαγές, με σκοπό τη φοροαποφυγή. Η έννοια αυτή είναι βέβαια ευρύτατη. Μολονότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, σε σχέση με το κοινοτικό δίκαιο, ότι ο υπόχρεος σε καταβολή φόρου πρέπει να γνωρίζει, ιδιαίτερα στην περίπτωση των διατάξεων που επιβάλλουν οικονομικά βάρη, ποιες υποχρεώσεις έχει [29], η επίμαχη διάταξη δεν αντιβαίνει πάντως στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Οι διατάξεις για την αντιμετώπιση των καταχρήσεων περιέχουν κατ' ανάγκη αόριστες νομικές έννοιες, ώστε να καλύπτουν όσο το δυνατόν περισσότερα από τα νομικά μορφώματα που θα ήταν δυνατόν να δημιουργηθούν με σκοπό τη φοροαποφυγή. Εξάλλου, η αλληλεξάρτηση δεν είναι το μόνο κρίσιμο στοιχείο. Το κυριότερο στοιχείο είναι αν μεταξύ των αλληλεξαρτώμενων επιχειρήσεων παρασχέθηκαν υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη.

71. Παρά τις παρεκκλίσεις αυτές από το άρθρο 9 της πρότυπης φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και το άρθρο 4 της σύμβασης διαιτησίας, το άρθρο 26 του CIR 92 είναι πρόσφορο για την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής της δημιουργίας τεχνητών μορφωμάτων για λόγους φοροαποφυγής.

72. Το άρθρο 26 του CIR 92, αποκλείοντας τη δυνατότητα των αλληλεξαρτώμενων εταιριών να χορηγούν μεταξύ τους υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη και να μεταφέρουν έτσι κέρδη από τη φορολογική βάση μιας ημεδαπής εταιρίας στη φορολογική βάση μιας αλλοδαπής εταιρίας, εγγυάται παράλληλα τη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών.

73. Στην πραγματικότητα, τα εν λόγω οφέλη αποτελούν συγκαλυμμένες μεταφορές κερδών μεταξύ αλληλεξαρτώμενων επιχειρήσεων. Με την απόφαση Oy AA το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι καταβολές μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών υπονομεύουν την κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών. Αν δηλαδή οι χρηματοοικονομικές αυτές μεταφορές επιτρέπονταν από

28 — Βλ. ανωτέρω σημείο 9 των προτάσεών μου.

29 — Βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 72).

φορολογική άποψη, οι επιχειρήσεις ενός ομίλου θα μπορούσαν να επιλέγουν ελεύθερα σε ποιο κράτος μέλος θα φορολογούνται τα κέρδη τους, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποίο πραγματοποιούνται τα κέρδη αυτά [30].

74. Θα πρέπει πάντως να εξεταστεί επίσης μήπως η νομοθεσία αυτή βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

75. Συναφώς, από την απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation προκύπτει, πρώτον, ότι οι διατάξεις που, για να εμποδίσουν τις τεχνητές μεθοδεύσεις, εφαρμόζουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, δεν επιτρέπεται να μην αναγνωρίζουν φορολογικά τα μορφώματα αυτά παρά μόνο καθόσον παρεκκλίνουν από αυτά που θα είχαν συμφωνηθεί υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων [31]. Συνεπώς, η εξαιρετικά χαμηλή ή υψηλή τιμή που συμφωνείται για μια παροχή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν μπορεί να έχει π.χ. ως αποτέλεσμα να μη ληφθεί φορολογικά καθόλου υπόψη η όλη συναλλαγή. Οι τιμές αυτές, αντίθετα, θα πρέπει, όσον αφορά τη φορολογία, να αυξηθούν ή να μειωθούν για να φθάσουν στο κανονικό επίπεδο [32].

76. Από το γράμμα του άρθρου 26 του CIR 92 δεν συνάγεται με βεβαιότητα ότι η διόρθωση των κερδών περιορίζεται πράγματι στη μείωση των υπερβολικών οφελών μέχρι το κανονικό επίπεδο. Είναι όμως προφανές ότι τόσο οι φορολογικές αρχές όσο και τα δικαστήρια ερμηνεύουν και εφαρμόζουν την εν λόγω διάταξη με τον τρόπο αυτό. Για παράδειγμα, το ύψος των τόκων που συνυπολογίστηκαν στα έσοδα της SGI καθορίστηκε με βάση τα συνήθη επιτόκια της αγοράς. Επομένως, με την επιφύλαξη των τελικών διαπιστώσεων του αιτούντος δικαστηρίου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω διάταξη ανταποκρίνεται, αν ληφθεί υπόψη ο τρόπος εφαρμογής της, στην αρχή της αναλογικότητας.

77. Δεύτερον, οι διατάξεις για την καταπολέμηση των καταχρήσεων πρέπει να παρέχουν πάντοτε στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να προσκομίζει, εφόσον υπάρχει η υποψία τεχνητής μεθόδευσης, αποδεικτικά στοιχεία για τους οικονομικούς λόγους που τον οδήγησαν στην πραγματοποίηση της σχετικής συναλλαγής [33].

78. Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 26 του CIR 92 είναι να έχει χορηγηθεί υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος. Η εν λόγω διάταξη δεν αποκλείει τη δυνατότητα του φορολογουμένου να αντικρούσει τη σχετική εκτίμηση μιας πράξης από τη φορολογική αρχή. Ο φορολογούμενος θα πρέπει να αποδείξει προς τούτο ότι η αμφισβητού-

30 — Βλ., επ' αυτού, απόφαση Oy AA (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψεις 55 και 56), καθώς και, κατ' αναλογία, όσον αφορά τη μεταφορά των ζημιών, τις αποφάσεις Marks & Spencer (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψεις 45 και 46) και Lidl Belgium (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 32).

31 — Αποφάσεις Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 80) και Lammers & Van Cleeff (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 29).

32 — Βλ., επ' αυτού, απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 83).

33 — Βλ., επ' αυτού, απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 82) και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 84).

μενη συναλλαγή έχει πραγματικό οικονομικό υπόβαθρο και θα είχε πραγματοποιηθεί με τους ίδιους όρους, ακόμη και υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, από ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

79. Στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής ότι για τη χορήγηση ατόκου δανείου από την SGI στη Recydem δεν υπήρχε κανείς δικαιολογητικός λόγος οικονομικής φύσης, διότι η ίδια η SGI ήταν υπερχρεωμένη, ενώ η Recydem βρισκόταν σε ανθηρή οικονομική κατάσταση. Ούτε για τις καταβολές προς την Cobelpin μπόρεσε η SGI να αποδείξει, σύμφωνα με όσα εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, ότι επρόκειτο για εύλογη αμοιβή για τη συμμετοχή της στις δραστηριότητες του διοικητικού συμβουλίου.

80. Τέλος, θα ήθελα να παρατηρήσω ότι οι αρνητικές συνέπειες της διόρθωσης των κερδών κατά το άρθρο 26 του CIR 92 αναιρούνται σε μεγάλο βαθμό από το γεγονός ότι η αποδέκτρια επιχείρηση μπορεί, στηριζόμενη στη σύμβαση διαιτησίας, να ζητήσει να ληφθεί αναλόγως υπόψη η διόρθωση αυτή κατά τη φορολόγησή της. Οι πρόσθετες επιβαρύνσεις που υφίσταται στην περίπτωση αυτή [34] είναι θεμιτές, διότι δεν φαίνεται να υπάρχει κανένα άλλο λιγότερο επαχθές μέτρο για τη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών [35].

81. Κατά συνέπεια, μια ρύθμιση όπως το άρθρο 26 του CIR 92 δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για τη διατήρηση μιας ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και για την αποτροπή της φοροαποφυγής.

82. Επομένως, μια ρύθμιση όπως το άρθρο 26 του CIR 92 συνεπάγεται βέβαια περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ. Η ρύθμιση όμως αυτή είναι δικαιολογημένη για λόγους αναγόμενους στη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και στην αποτροπή της φοροαποφυγής.

34 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 48.

35 — Με τις ρυθμίσεις της σύμβασης διαιτησίας τα κράτη μέλη έχουν προχωρήσει περισσότερο απ' ό,τι τους επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα, κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας τους, να λαμβάνουν υπόψη τις ενδεχομένως αρνητικές συνέπειες που έχει η ρύθμιση ενός άλλου κράτους που εφαρμόζεται στη μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ημεδαπής εταιρίας στο άλλο αυτό κράτος (βλ. απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

V — Πρόταση

83. Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο προδικαστικό ερώτημα:

Δεν αντιβαίνει στο άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, η νομοθεσία κράτους μέλους όπως το άρθρο 26 του βελγικού Code des impôts sur les revenus του 1992, η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση της ημεδαπής εταιρίας για το υπερβολικό ή εκ χαριστικής αιτίας όφελος που έχει παράσχει σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, προς την οποία η ημεδαπή εταιρία τελεί σε άμεση ή έμμεση σχέση αλληλεξάρτησης, ενώ, υπό τις ίδιες συνθήκες, μια ημεδαπή εταιρία δεν φορολογείται για το όφελος αυτό, εφόσον το έχει παράσχει σε άλλη ημεδαπή εταιρία, προς την οποία τελεί σε σχέση αλληλεξάρτησης.