ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 17ης Ιανουαρίου 2008 *

Στην υπόθεση C-105/07,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Βέλγιο) με απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Φεβρουαρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Lammers & Van Cleeff NV

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Lammers & Van Cleeff NV, εκπροσωπούμενη από τον D. Merckx, advocaat,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Weimar,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 43 ΕΚ, 46 ΕΚ, 48 ΕΚ, 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Lammers & Van Cleeff NV, με καταστατική έδρα το Βέλγιο (στο εξής: βελγική θυγατρική), και του Belgische Staat (Βελγικού Δημοσίου) αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εταιριών για τα φορολογικά έτη 1996 και 1997.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 18, εδάφιο 1, σημείο 3, του βελγικού κώδικα φόρου εισοδήματος του έτους 1992, που κωδικοποιήθηκε με βασιλικό διάταγμα της 10ης Απριλίου 1992 (*Moniteur belge* της 30ής Ιουλίου 1992, σ. 17120), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: CIR 1992), όριζε:

«Τα μερίσματα περιλαμβάνουν:

[...]

3° τους τόκους επί προκαταβολών σε περίπτωση υπερβάσεως των ακολούθων ορίων και αναλόγως του ύψους της υπερβάσεως αυτής:

— είτε του προβλεπόμενου στο άρθρο 55 ορίου,

— είτε όταν το συνολικό ποσό των προκαταβολών επί των οποίων επιβάλλονται τόκοι υπερβαίνει, κατά την έναρξη του φορολογικού έτους, το αποδεσμευόμενο κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα στον φόρο αποθεματικά.»

4 Το άρθρο 18, δεύτερο εδάφιο, του CIR 1992 όριζε:

«Ως προκαταβολή λογίζεται κάθε απαίτηση, ενσωματωμένη ή όχι σε τίτλους, ενός διευθύνοντος συμβούλου κεφαλαιουχικής εταιρίας έναντι αυτής της εταιρίας ή ενός εταίρου προσωπικής εταιρίας, καθώς και κάθε απαίτηση του συζύγου ή των τέκνων τους έναντι αυτών των εταιριών, όταν ο διευθύνων σύμβουλος, ο εταίρος ή ο σύζυγός τους έχουν κατά νόμο την κάρπωση των εισοδημάτων αυτών των τέκνων, με εξαίρεση:

1° αποταμιευτικά ομόλογα·

2° απαιτήσεις έναντι συνεταιρισμών, αναγνωρισμένων από το Εθνικό Συμβούλιο Συνεταιριστικών Οργανώσεων·

3° αιτήσεις διευθυνόντων συμβούλων και εταίρων που έχουν την ιδιότητα των κατά το άρθρο 179 εταιριών.»

5 Το άρθρο 179 του CIR 1992 όριζε:

«Υπόκεινται σε φόρο εταιριών οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες και, από 1ης Ιανουαρίου 1995, τα ταμιευτήρια των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως, στα οποία αναφέρεται το άρθρο 124 του νέου νόμου περί οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως.»

6 Το άρθρο 55 του CIR 1992 ορίζει, ειδικότερα, ότι οι τόκοι επί ομολόγων, δανείων, απαιτήσεων, παρακαταθηκών και λοιπών τίτλων συστατικών δανείου λαμβάνονται υπόψη ως επαγγελματικά έξοδα μόνον εφόσον δεν υπερβαίνουν ορισμένο ποσό αντίστοιχο του προκύπτοντος βάσει του ισχύοντος στην αγορά επιτοκίου, λαμβανομένων υπόψη ειδικών στοιχείων πρόσφορων για την εκτίμηση του κινδύνου που συνεπάγεται η αντίστοιχη πράξη και, ιδίως, της οικονομικής καταστάσεως του οφειλέτη και της διάρκειας του δανείου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Η βελγική θυγατρική ιδρύθηκε στις 25 Ιουλίου 1991. Κατά την ημερομηνία αυτή και σύμφωνα με την ισχύουσα νομολογία διορίστηκαν τρεις διευθύνοντες σύμβουλοι, ειδικότερα οι δύο μέτοχοι της βελγικής θυγατρικής και η μητρική εταιρία Lammers & Van Cleeff BV, με έδρα τις Κάτω Χώρες.

8 Βάσει απαιτήσεως της μητρικής εταιρίας Lammers & Van Cleeff BV έναντι της βελγικής θυγατρικής, η δεύτερη της κατέβαλε τόκους. Σύμφωνα με το άρθρο 18, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, δεύτερη περίπτωση, του CIR 1992, η αρμόδια βελγική φορολογική αρχή εξέλαβε εν μέρει τους τόκους αυτούς ως μερίσματα, επιβάλλοντας τον αντίστοιχο φόρο.

9 Κατόπιν αυτού, η βελγική θυγατρική υπέβαλε διοικητικές ενστάσεις κατά των εν λόγω πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον του διευθυντή αμέσων φόρων της Antwerpen II. Με απόφασή του, της 17ης Ιουνίου 2002, ο εν λόγω διευθυντής απέρριψε το αίτημα τροποποιήσεως των επιμάχων πράξεων επιβολής φόρου. Στις 16 Σεπτεμβρίου 2002, η βελγική θυγατρική άσκησε προσφυγή ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως αυτής.

10 Με την αίτησή του το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι από το άρθρο 18, δεύτερο εδάφιο, σημείο 3, του CIR 1992 προκύπτει ότι οι τόκοι δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και, συνεπώς, δεν φορολογούνται, όταν καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι βελγική εταιρία, ενώ οι εν λόγω τόκοι αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και κατά συνέπεια φορολογούνται, όταν καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι αλλοδαπή εταιρία.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αποκλείουν τα άρθρα 12 [ΕΚ], 43 [ΕΚ], 46 [ΕΚ], 48 [ΕΚ], 56 [ΕΚ] και 58 ΕΚ την εφαρμογή της βελγικής εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως, που προέβλεπαν τα προηγουμένως ισχύοντα άρθρα 18, πρώτη παράγραφος, σημείο 3, και 18, δεύτερη παράγραφος, σημείο 3, του WIB92 [κώδικα φόρου εισοδήματος 92], κατά την οποία οι τόκοι δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και, επομένως, δεν φορολογούνται, όταν οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται σε μέλος διοικητικού συμβουλίου, το οποίο είναι βελγική εταιρία, πλην όμως, υπό τις ίδιες περιστάσεις, οι εν λόγω τόκοι αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και, επομένως, φορολογούνται, όταν καταβάλλονται σε μέλος διοικητικού συμβουλίου ο οποίος είναι αλλοδαπή εταιρία;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

12 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, να απέχουν από κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις

της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 37· της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 26, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 25).

13 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται με το προδικαστικό του ερώτημα στα άρθρα 12 ΕΚ, 43 ΕΚ, 46 ΕΚ, 48 ΕΚ, 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.

14 Από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 12 ΕΚ, το οποίο θέτει τη γενική αρχή της απαγορεύσεως κάθε διακρίσεως λόγω ιθαγένειας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων. Η Συνθήκη, όμως, προβλέπει, ιδίως στα άρθρα 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, τέτοιους ειδικούς κανόνες στους τομείς της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Metallgesellschaft κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψεις 38 και 39, καθώς και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-443/06, Hollmann, Συλλογή 2007, σ. I-8491, σκέψεις 28 και 29).

15 Όσον αφορά το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου το σχετικό με την ερμηνεία του άρθρου 43 ΕΚ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και του άρθρου 56 ΕΚ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να εξεταστεί αν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία φορολογούνται, ως μερίσματα, οι τόκοι μιας εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας μόνον εφόσον καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο ή σε εταίρο που έχει την ιδιότητα της μη εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας εμπίπτει στο πεδίο αυτών αυτών ελευθεριών.

16 Ειδικότερα, από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι καταβληθέντες από τη βελγική θυγατρική τόκοι αναχαρακτηρίσθηκαν ως μερίσματα επειδή αφορούν δάνειο χορηγηθέν από μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή μητρική εταιρία έχουσα την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου της θυγατρικής αυτής.

17 Επομένως, η επίμαχη νομοθεσία πρέπει να εξετασθεί, πρώτον, υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως.

18 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία το άρθρο 43 ΕΚ αναγνωρίζει στους κοινοτικούς υπηκόους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ, όσον αφορά τις εταιρείες 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 Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35· της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 41, καθώς και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 36).

19 Η έδρα των εταιρειών, κατά την έννοια του άρθρου 48 ΕΚ, χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια των φυσικών προσώπων, για τον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους. Αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μπορεί ελεύθερα να εφαρμόσει διαφορετική μεταχείριση για τον μοναδικό λόγο ότι η έδρα μιας εταιρείας βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, το άρθρο 43 ΕΚ δεν θα είχε πλέον κανένα νόημα (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 13· και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 42, και Marks & Spencer, σκέψη 37). Σκοπός, επομένως, της ελευθερίας εγκαταστάσεως είναι η διασφάλιση του ευεργετήματος της ιδίας με τους ημεδαπούς μεταχειρίσεως στο κράτος μέλος υποδοχής, απαγορεύοντας κάθε δυσμενή διάκριση βάσει του τόπου της έδρας των εταιρειών (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προαναφερθείσες αποφάσεις Saint-Gobain ZN, σκέψη 35, και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, point 37).

20 Εν προκειμένω, πρέπει να τονισθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθετική ρύθμιση συνεπάγεται, όσον αφορά την επιβολή τόκων καταβαλλομένων από εγκατεστημένη

στην ημεδαπή εταιρία, δυνάμει απαιτήσεως διευθύνοντος συμβούλου που είναι εταιρία, διαφορετική μεταχείριση αναλόγως του αν η εταιρία αυτή έχει ή δεν έχει την έδρα της στο Βέλγιο.

21 Πράγματι, από τη νομοθετική αυτή ρύθμιση προκύπτει ότι οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρία σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και δεν φορολογούνται αντιστοίχως, έστω και αν υπερβαίνουν ένα από τα δύο όρια που προβλέπει το άρθρο 18, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του CIR 1992. Αντιθέτως, σε περίπτωση που υπερβαίνουν ένα από τα όρια αυτά, οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρία σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και φορολογούνται αντιστοίχως. Επομένως, οι εταιρίες που διοικούνται από διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή υπόκεινται σε φορολογική μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη της οποίας απολαύουν οι εταιρίες οι διοικούμενες από διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη στην ημεδαπή.

22 Ομοίως, σε σχέση με ομίλους εταιριών στο πλαίσιο των οποίων η μητρική ασκεί καθήκοντα διαχειρίσεως μιας των θυγατρικών της, μία τέτοια νομοθετική ρύθμιση εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγκατεστημένων στην ημεδαπή θυγατρικών, αναλόγως του αν η μητρική εταιρία έχει ή δεν έχει την έδρα της στο Βέλγιο, καθόσον υποβάλλει τις θυγατρικές μιας μη εγκατεστημένης στην ημεδαπή μητρικής εταιρίας σε μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή εκείνης που απολαύουν οι θυγατρικές μιας εγκατεστημένης στην ημεδαπή μητρικής εταιρίας.

23 Πρέπει, όμως, να τονισθεί ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών θυγατρικών εταιριών αναλόγως του τόπου της έδρας της μητρικής εταιρίας συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθόσον καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής εκ μέρους εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη, οι οποίες, ως εκ τούτου, ενδέχεται να μην αποκτήσουν, να μη συστήσουν ή να μη διατηρήσουν θυγατρική εταιρία στο κράτος μέλος που θεσπίζει αυτό το νομοθετικό μέτρο, ή ακόμα να παραιτηθούν από την απόκτηση, σύσταση ή διατήρηση θυγατρικής στο εν λόγω κράτος μέλος (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Lankhorst-Hohorst, προαναφερθείσα, σκέψη 32· Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 61, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 39).

24 Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση της οποίας τυγχάνουν, στο πλαίσιο εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, οι εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες, αναλόγως του τόπου εγκαταστάσεως του διευθύνοντος συμβούλου τους, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

25 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 35, καθώς και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προαναφερθείσα, σκέψη 47).

26 Υπενθυμίζεται, σχετικώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, ένα εθνικό μέτρο που περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν πρόκειται σαφώς για σχήματα αμιγώς τεχνητά, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους (απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 72 καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Το γεγονός και μόνον ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγείται δάνειο από συνδεδεμένη εταιρεία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίξει γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει μέτρο που θίγει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη (απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 73 καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Για να μπορεί να δικαιολογηθεί περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως για λόγους καταστολής των καταχρήσεων, ο περιορισμός πρέπει να σκοπεί ειδικά την

παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή (απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σκέψη 74 καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Με τη σκέψη 80 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δύναται να δικαιολογηθεί για λόγους σχετικούς με την καταστολή καταχρήσεων, εφόσον ορίζει ότι η καταβολή τόκων από ημεδαπή θυγατρική σε αλλοδαπή μητρική εταιρεία χαρακτηρίζεται ως διανομή κερδών μόνον εάν και κατά το μέτρο που οι τόκοι υπερβαίνουν το ποσό που οι εταιρείες αυτές θα αποδέχονταν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή υπό εμπορικούς όρους επί των οποίων οι εταιρείες αυτές θα συμφωνούσαν αν δεν ανήκαν στον ίδιο όμιλο εταιρειών.

30 Πράγματι, η χορήγηση σε ημεδαπή εταιρεία δανείου εκ μέρους αλλοδαπής εταιρείας υπό όρους που δεν αντιστοιχούν σε αυτούς που οι εν λόγω εταιρείες θα συμφωνούσαν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού συνιστά για το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δανειολήπτριας εταιρείας αντικειμενικό και ελέγξιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη πράξη αποτελεί εν όλω ή εν μέρει 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 εταιρειών, θα είχε χορηγηθεί το δάνειο ή αν θα είχε χορηγηθεί διαφορετικό ποσό με διαφορετικό επιτόκιο (απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προαναφερθείσα, σκέψη 81).

31 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι τόκοι που κατέβαλε η βελγική θυγατρική επί του δανείου που της χορήγησε μη εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία έχουσα την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου

αναχαρακτηρίστηκαν ως μερίσματα, διότι υπήρξε υπέρβαση του ορίου που προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 18, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του CIR 1992, καθόσον κατά την έναρξη του φορολογικού έτους το συνολικό ύψος των προκαταβολών επί των οποίων επιβλήθηκαν τόκοι υπερέβαινε το αποδεσμευθέν κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα στον φόρο αποθεματικά.

32 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολονότι η επιβολή ενός τέτοιου ορίου αποσκοπεί στην καταστολή καταχρήσεων, εντούτοις, βαίνει, εν πάση περιπτώσει, πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη αυτού του σκοπού μέτρου.

33 Πράγματι, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με τις παρατηρήσεις της, το όριο που προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 18, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του CIR 1992 επηρεάζει, επίσης, καταστάσεις στις οποίες η οικεία πράξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμιγώς τεχνητό σχήμα. Εφόσον οι τόκοι που καταβάλλονται σε μη εγκατεστημένες στην ημεδαπή εταιρίες αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα όταν υπερβαίνουν το όριο αυτό, δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο ο αναχαρακτηρισμός αυτός να αφορά επίσης τόκους καταβαλλόμενους για δάνεια χορηγηθέντα υπό προϋποθέσεις πλήρους ανταγωνισμού.

34 Συνεπώς, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και φορολογούνται αντιστοίχως, όταν, κατά την έναρξη του φορολογικού έτους, το συνολικό ύψος των προκαταβολών επί των οποίων οφείλονται τόκοι υπερβαίνει το αποδεσμευθέν κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα σε φόρο αποθεματικά, ενώ, υπό τις αυτές προϋποθέσεις, όταν οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός του ιδίου κράτους μέλους, δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και δεν φορολογούνται αντιστοίχως.

35 Εφόσον οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως αποκλείουν εθνική νομοθεσία όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, παρέλκει η εξέτασή του αν μια τέτοια νομοθετική ρύθμιση απαγορεύεται, επίσης, από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας οι τόκοι που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη εντός κράτους μέλους σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και φορολογούνται αντιστοίχως, όταν, κατά την έναρξη του φορολογικού έτους, το συνολικό ύψος των προκαταβολών επί των οποίων οφείλονται τόκοι υπερβαίνει το αποδεσμευθέν κεφάλαιο αυξημένο κατά τα υποκείμενα σε φόρο αποθεματικά, ενώ, υπό τις αυτές προϋποθέσεις, όταν οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται σε διευθύνοντα σύμβουλο που είναι εταιρία εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους μέλους, δεν αναχαρακτηρίζονται ως μερίσματα και δεν φορολογούνται αντιστοίχως.

(υπογραφές)