



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 26ης Φεβρουαρίου 2019*ⁱ

Περιεχόμενα

Το νομικό πλαίσιο	4
Το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ	4
Η οδηγία 2003/49	5
Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας	8
Το δανικό δίκαιο	9
Η φορολόγηση των τόκων	9
Η παρακράτηση φόρου στην πηγή	9
Το εφαρμοστέο δίκαιο σε περιπτώσεις καταχρήσεων και απάτης	10
Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα	10
1) Υπόθεση C-115/16, N Luxembourg 1	11
2) Υπόθεση C-118/16, X Denmark A/S	15
3) Υπόθεση C-119/16 C Danmark I	19
4) Υπόθεση C-299/16, Z Denmark	22
Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου	26
Επί των προδικαστικών ερωτημάτων	27
Επί των πρώτων ερωτημάτων, στοιχεία α' έως γ', των δευτέρων ερωτημάτων, στοιχεία α' και β', και των τρίτων ερωτημάτων στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16	27
Επί της έννοιας του «δικαιούχου των τόκων»	27

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

Επί της αναγκαιότητας ειδικής διατάξεως προβλεπόμενης στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνή σύμβαση και θέτουσας σε εφαρμογή το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49	29
Επί των πρώτων ερωτημάτων, στοιχεία δ' έως στ', στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16 και C-119/16, επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχεία δ' και ε', στην υπόθεση C-299/16, επί των τετάρτων ερωτημάτων στις υποθέσεις C-115/16 και C-118/16, επί του πέμπτου ερωτήματος στην υπόθεση C-115/16, επί του έκτου ερωτήματος στην υπόθεση C-118/16 και επί των τετάρτων ερωτημάτων στις υποθέσεις C-119/16 και C-299/16	34
Επί των στοιχείων που συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος και των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων	34
Επί του βάρους αποδείξεως όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος	37
Επί του πέμπτου ερωτήματος, στοιχεία α' έως γ', στην υπόθεση C-118/16	38
Επί του έκτου και του εβδόμου ερωτήματος στην υπόθεση C-115/16, του εβδόμου και του ογδού ερωτήματος στην υπόθεση C-118/16, του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος στην υπόθεση C-119/16, καθώς και του πέμπτου, έκτου και εβδόμου ερωτήματος στην υπόθεση C-299/16	39
Επί των δικαστικών εξόδων	44

«Προδικαστική παραπομπή – Προσέγγιση των νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών – Οδηγία 2003/49/EK – Δικαιούχος των τόκων και των δικαιωμάτων – Άρθρο 5 – Κατάχρηση δικαιώματος – Εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος καταβάλλουσα σε συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος τόκους οι οποίοι μεταφέρονται στη συνέχεια, στο σύνολό τους ή σχεδόν στο σύνολό τους, εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Θυγατρική εταιρία υπέχουσα την υποχρέωση παρακράτησης του φόρου επί των τόκων στην πηγή»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία) (C-115/16, C-118/16 και C-119/16) με αποφάσεις της 19ης Φεβρουαρίου 2016, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 25 Φεβρουαρίου 2016, καθώς και το Vestre Landsret (εφετείο της δυτικής περιφέρειας, Δανία) (C-299/16) με απόφαση της 24ης Μαΐου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο των δικών

N Luxembourg 1 (C-115/16),

X Denmark A/S (C-118/16),

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader και F. Biltgen, προέδρους τμήματος, A. Rosas (εισηγητή), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda και S. Rodin, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Šeres, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Οκτωβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η N Luxembourg 1 και η C Danmark I, εκπροσωπούμενες από τους A. M. Ottosen και S. Andersen, advokater,
- η X Denmark A/S και η Z Denmark ApS, εκπροσωπούμενες από τους L. E. Christensen και H. S. Hansen, advokater,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Thorning και J. Nymann-Lindegren, καθώς και από την M. S. Wolff, επικουρούμενους από τον J. S. Horsbøl Jensen, advokat,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. De Socio, avvocato dello Stato,
- η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την D. Holderer, επικουρούμενη από τους P.-E. Partsch και T. Lesage, avocats,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και C. S. Schillemans,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. Eberhard,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson και N. Otte Widgren, καθώς και από τον F. Bergius,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και R. Lyal, καθώς και από την L. Grønfeldt, επικουρούμενους από τον H. Peytz, avocat,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 1ης Μαρτίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία της οδηγίας 2003/49/EK του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2003, L 157, σ. 49), καθώς και την ερμηνεία των άρθρων 49, 54 και 63 ΣΛΕΕ.

- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ των εταιριών N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I και Z Denmark ApS, αφενός, και του Skatteministeriet (Υπουργείου Οικονομικών, Δανία), αφετέρου, σχετικά με την επιβληθείσα στις εταιρίες αυτές υποχρέωση καταβολής φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή, λόγω της καταβολής, από αυτές, τόκων σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που δεν θεωρούνται από τη φορολογική αρχή δικαιούχοι των τόκων αυτών και δεν δύνανται, συνεπώς, να τύχουν της απαλλαγής φόρου που προβλέπει η οδηγία 2003/49.

Το νομικό πλαίσιο

Το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ

- 3 Το Συμβούλιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) εξέδωσε, στις 30 Ιουλίου 1963, σύσταση σχετικά με την κατάργηση της διπλής φορολογίας και κάλεσε τις κυβερνήσεις των κρατών μελών να συμμορφώνονται, κατά τη σύναψη ή την αναθεώρηση διμερών συμβάσεων, προς «υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου», που εκπονήθηκε από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ και προσαρτάται στην εν λόγω σύσταση (στο εξής: υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ). Το εν λόγω υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως επανεξετάζεται και τροποποιείται σε τακτική βάση. Επί του υποδείγματος αυτού διατυπώνονται σχόλια που εγκρίνονται από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ.
- 4 Τα σημεία 7 έως 10 των σχολίων επί του άρθρου 1 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ, όπως ισχύει κατόπιν της τροποποίησής που επήλθε το 1977 (στο εξής: υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977), σύμφωνα με το οποίο η σύμβαση αυτή εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο ένα ή στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, εφιστούν την προσοχή στο γεγονός ότι ενδέχεται να γίνει μη ενδεδειγμένη χρήση της συμβάσεως αυτής, με σκοπό τη φοροαποφυγή, μέσω νομικών μεθοδεύσεων. Το κείμενο των εν λόγω σημείων των σχολίων υπογραμμίζει τη σημασία της έννοιας του «δικαιούχου», την οποία εισάγει ιδίως το άρθρο 10 (φορολόγηση των μερισμάτων) και το άρθρο 11 (φορολόγηση των τόκων) του ως άνω υποδείγματος συμβάσεως, καθώς και την ανάγκη καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής.
- 5 Το άρθρο 11, παράγραφοι 1 και 2, του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977 έχει ως εξής:
- «1. Οι τόκοι που προκύπτουν στο ένα συμβαλλόμενο κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται στο αντισυμβαλλόμενο αυτό κράτος.
2. Ωστόσο, οι τόκοι αυτοί μπορούν επίσης να φορολογούνται και στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, αλλά, αν το πρόσωπο που εισπράττει τους τόκους είναι ο δικαιούχος τους, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 10 % του ακαθάριστου ποσού των τόκων. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών καθορίζουν, διά κοινής συμφωνίας, τον τρόπο εφαρμογής του ορίου αυτού.»
- 6 Κατά την αναθεώρηση των σχολίων που πραγματοποιήθηκε το 2003, τα σχόλια αυτά συμπληρώθηκαν με παρατηρήσεις σχετικά με τις «εταιρίες-οχήματα», δηλαδή εταιρίες που, μολοντί είναι τύποις κύριες του εισοδήματος, στην πράξη έχουν πολύ περιορισμένες εξουσίες οι οποίες τις καθιστούν μόνον καταπιστευτικούς ή απλούς διαχειριστές που ενεργούν για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών, με αποτέλεσμα να μην πρέπει να θεωρούνται δικαιούχοι του εισοδήματος αυτού. Το σημείο 8 των σχολίων επί του άρθρου 11, όπως αυτά διαμορφώθηκαν κατόπιν της αναθεώρησής του 2003, προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι «[ο] όρος “δικαιούχος” δεν χρησιμοποιείται υπό τη στενή και τεχνική του έννοια, αλλά πρέπει να ερμηνεύεται εντός του πλαισίου του και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και

του σκοπού της Συμβάσεως, ιδίως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και για την πρόληψη της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής». Το δε σημείο 8.1 της ίδιας αναθεωρημένης εκδόσεως των σχολίων αναφέρει ότι «θα αντέβαινε στο αντικείμενο και στον σκοπό της Συμβάσεως η χορήγηση, από το κράτος της πηγής του εισοδήματος, μείωσης ή απαλλαγής φόρου σε κάτοικο συμβαλλομένου κράτους ο οποίος ενεργεί, εκτός των περιπτώσεων πρακτορείας ή άλλου τύπου εντολής, ως απλός ενδιάμεσος για λογαριασμό άλλου προσώπου το οποίο είναι ο πραγματικός δικαιούχος του επίμαχου εισοδήματος» και ότι «μια εταιρία-όχημα δεν μπορεί, κατά κανόνα, να θεωρηθεί δικαιούχος, μολονότι τυπικά φέρεται να είναι ο κύριος του εισοδήματος αυτού, εάν διαθέτει στην πράξη πολύ περιορισμένες εξουσίες οι οποίες την καθιστούν μόνον καταπιστευτικό ή απλό διαχειριστή που ενεργεί για λογαριασμό των ενδιαφερόμενων μερών».

- 7 Στο πλαίσιο νέας αναθεωρήσεως των σχολίων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια του 2014, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις έννοιες «δικαιούχος» και «εταιρία-όχημα». Το σημείο 10.3 της εκδόσεως αυτής των σχολίων αναφέρει επίσης ότι «υπάρχουν πολλά μέσα για να αντιμετωπιστεί το ζήτημα των εταιριών-οχημάτων και, γενικότερα, ο κίνδυνος αναζήτησης της ευνοϊκότερης φορολογικής νομοθεσίας, ήτοι, μεταξύ άλλων, ειδικές διατάξεις κατά των καταχρήσεων στις συμβάσεις, οι γενικοί κανόνες κατά των καταχρήσεων, οι κανόνες περί υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου και οι κανόνες περί “οικονομικής υποστάσεως”».

Η οδηγία 2003/49

- 8 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 6 της οδηγίας 2003/49 έχουν ως εξής:

- «(1) Σε μια ενιαία αγορά που έχει τα χαρακτηριστικά εγχώριας αγοράς, οι συναλλαγές μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών δεν πρέπει να υπόκεινται σε φορολογικό καθεστώς λιγότερο ευνοϊκό από αυτό που ισχύει για τις ίδιες πράξεις όταν αυτές εκτελούνται μεταξύ εταιριών του ίδιου κράτους μέλους.
- (2) Η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται προς το παρόν όσον αφορά τις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων. Οι εθνικές φορολογικές νομοθεσίες, σε συνδυασμό, κατά περίπτωση, με διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες, ενδέχεται να μην διασφαλίζουν την εξάλειψη των φαινομένων διπλής φορολογίας και ότι η εφαρμογή τους συνεπάγεται συχνά επαχθείς διοικητικές διατυπώσεις και ταμειακές επιβαρύνσεις για τις οικείες επιχειρήσεις.
- (3) Είναι ανάγκη να εξασφαλισθεί ότι οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων θα φορολογούνται μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος.
- (4) Η κατάργηση της φορολόγησης των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων στα κράτη μέλη όπου προκύπτουν, είτε με παρακράτηση στην πηγή είτε με είσπραξη έπειτα από βεβαίωση, αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη μέθοδο για την εξάλειψη των προαναφερθεισών διατυπώσεων και επιβαρύνσεων και για τη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών. Παρίσταται ιδιαίτερη ανάγκη να καταργηθούν οι φόροι αυτοί για τις πληρωμές που πραγματοποιούνται τόσο μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, όσο και μεταξύ μονίμων εγκαταστάσεων τέτοιων εταιριών.
- (5) Οι σχετικές ρυθμίσεις θα πρέπει να εφαρμόζονται μόνο για το ενδεχόμενο ποσό των τόκων ή των δικαιωμάτων το οποίο θα είχε συμφωνηθεί από τον οφειλέτη και τον δικαιούχο αν δεν υπήρχε μεταξύ τους ειδική σχέση.
- (6) Είναι επιπλέον απαραίτητο να μην εμποδίζονται τα κράτη μέλη να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα καταστολής των φαινομένων απάτης και καταχρήσεων.»

9 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/49 ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων που ανακλύπτον σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους επ' αυτών στο εν λόγω κράτος (είτε παρακρατούνται είτε εισπράττονται κατόπιν βεβαιώσεως) εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων είναι εταιρεία άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας κράτους μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος.

[...]

4. Εταιρεία ενός κράτους μέλους λογίζεται ως δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων μόνον εφόσον δέχεται τις πληρωμές για δικό της λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου, όπως του καταπιστευτικού διαχειριστή ή του εξουσιοδοτημένου υπογράφοντα εξ ονόματος άλλου προσώπου.

5. Η μόνιμη εγκατάσταση λογίζεται ως δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων:

[...]

β) εφόσον οι πληρωμές των τόκων και δικαιωμάτων αντιπροσωπεύουν εισόδημα για το οποίο η μόνιμη εγκατάσταση υπόκειται, στο κράτος μέλος όπου ευρίσκεται, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο α) σημείο iii) ή, στην περίπτωση του Βελγίου, στον “*impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders*” ή, στην περίπτωση της Ισπανίας, στον “*Impuesto sobre la Renta de no Residentes*” ή σε άλλο φόρο πανομοιότυπο ή εν πολλοίς παρόμοιο με αυτούς, ο οποίος επιβάλλεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας οδηγίας, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των εν λόγω υφιστάμενων φόρων.

[...]

7. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον η εταιρεία που είναι πληρωτής τόκων ή δικαιωμάτων, ή η εταιρεία μόνιμη εγκατάσταση της οποίας λογίζεται ως πληρωτής, είναι συνδεδεμένη εταιρεία της εταιρείας που είναι δικαιούχος των εν λόγω πληρωμών ή της οποίας η μόνιμη εγκατάσταση λογίζεται ως δικαιούχος των εν λόγω τόκων ή δικαιωμάτων.

[...]

11. Το κράτος της παρακράτησης στην πηγή μπορεί να απαιτεί να πιστοποιείται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στο παρόν άρθρο και στο άρθρο 3 κατά τη στιγμή της πληρωμής των τόκων ή δικαιωμάτων με βεβαίωση. Εάν η πλήρωση των προϋποθέσεων αυτών δεν βεβαιώθηκε κατά τη στιγμή της πληρωμής, το κράτος μέλος δικαιούται να απαιτήσει παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

12. Το κράτος της παρακράτησης στην πηγή μπορεί να εξαρτήσει την απαλλαγή σύμφωνα με την παρούσα οδηγία από απόφασή του με την οποία παραχωρεί τρέχουσα απαλλαγή βάσει βεβαιώσεως που πιστοποιεί την πλήρωση των προϋποθέσεων του παρόντος άρθρου και του άρθρου 3. Η σχετική απόφαση λαμβάνεται το αργότερο εντός τριών μηνών από την υποβολή της βεβαίωσης και των συμπληρωματικών πληροφοριών που το κράτος της παρακράτησης στην πηγή μπορεί ευλόγως να απαιτήσει, και ισχύει επί ένα έτος τουλάχιστον από τη λήψη της.

13. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 11 και 12, η βεβαίωση που παρέχεται, ισχύει για κάθε σύμβαση πληρωμής επί ένα έτος τουλάχιστον από την ημερομηνία χορήγησης, αλλά όχι πλέον των τριών ετών, και περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

- β) δικαιώματα της αποδέκτριας εταιρείας σύμφωνα με την παράγραφο 4 ή ύπαρξη των συνθηκών της παραγράφου 5 εφόσον ο αποδέκτης της πληρωμής είναι μόνιμη εγκατάσταση: [...].
- 10 Οι όροι που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 είναι, ανάλογα με την απόδοση στις διάφορες γλώσσες, «αυτός που καρπώνεται» [στη βουλγαρική (бенефициерът), γαλλική (bénéficiaire), λεττονική (beneficiārs) και ρουμανική γλώσσα (beneficiarul)], «αυτός που πραγματικά καρπώνεται» [στην ισπανική (beneficiario efectivo), τσεχική (skutečný vlastník), εσθονική (tulusaaja), αγγλική (beneficial owner), ιταλική (beneficiario effettivo), λιθουανική (tikrasis savininkas), μαλτέζικη (sid benefiċjarju), πορτογαλική (beneficiário efectivo) και φινλανδική γλώσσα (tosiasiallinen edunsaaja)], «ο κύριος»/«αυτός που δικαιούται να χρησιμοποιεί» [στη γερμανική (der Nutzungsberechtigte), δανική (retmæssige ejer), ελληνική (δικαιούχος), κροατική (ovlašteni korisnik), ουγγρική (haszonhúzó), πολωνική (właściciel), σλοβακική (vlastník rozítkov), σλοβενική (upravičeni lastnik) και σουηδική γλώσσα (den som har rätt till)], ή ακόμη «ο τελικός δικαιούχος» [στην ολλανδική γλώσσα (de uiteindelijk gerechtigde)].
- 11 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:
- «Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας:
- α) με τον όρο “τόκος” νοείται εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις, ασφαλισμένες ή μη με υποθήκη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, και ιδίως εισόδημα από τίτλους και εισόδημα από ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων πρόσθετων ωφελημάτων και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα:
- [...].
- 12 Το άρθρο 3 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:
- «Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας:
- α) με τον όρο “εταιρεία κράτους μέλους” νοείται κάθε εταιρεία:
- i) η οποία έχει συσταθεί με μια από τις μορφές που αναφέρονται στο παράρτημα, και
- ii) η οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική έδρα στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική έδρα εκτός Κοινότητας κατά την έννοια ενδεχόμενης σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος και
- iii) η οποία υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους, χωρίς να έχει τύχει απαλλαγής από αυτόν, ή σε άλλο φόρο πανομοιότυπο ή εν πολλοίς παρόμοιο με αυτούς, ο οποίος επιβάλλεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας οδηγίας, επιπροσθέτως ή με αντικατάσταση των εν λόγω υφιστάμενων φόρων:
- [...]
- “selskabsskat” στη Δανία,
- [...]
- “impôt sur le revenu des collectivités” στο Λουξεμβούργο,
- [...]

- β) μια εταιρεία θεωρείται “συνδεδεμένη” με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον:
- i) η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας, ή
 - ii) η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας, ή
 - iii) μια τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας.

Οι συμμετοχές πρέπει να αφορούν μόνον εταιρείες εγκατεστημένες στην Κοινότητα.

[...]»

13 Στις εταιρίες που αναφέρονται στο άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/49, των οποίων ο κατάλογος περιλαμβάνεται σε παράρτημα της οδηγίας αυτής, μνημονεύονται, μεταξύ άλλων «εταιρίες του δικαίου του Λουξεμβούργου με την επωνυμία “société anonyme”, “société en commandite par actions” και “société à responsabilité limitée”».

14 Το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/49, το οποίο φέρει τον τίτλο “Εξαίρεση των πληρωμών για τόκους ή δικαιώματα”, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Το κράτος της παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να υπάγει στην εφαρμογή της παρούσας οδηγίας τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) πληρωμές οι οποίες θεωρούνται διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους της παρακράτησης στην πηγή·

β) πληρωμές λόγω απαιτήσεων που παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη·

[...]».

15 Το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής, υπό τον τίτλο «Απάτη και κατάχρηση», προβλέπει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία δεν αποκλείει την εφαρμογή εσωτερικών ή βασιζομένων σε συμφωνίες διατάξεων που απαιτούνται για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, σε περιπτώσεις συναλλαγών που έχουν ως κύριο κίνητρο, ή ως ένα από τα κύρια κίνητρα, τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή ή την κατάχρηση, να άρουν το ευεργέτημα της παρούσας οδηγίας ή να αρνηθούν την εφαρμογή της.»

Οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

16 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της Συμβάσεως μεταξύ της κυβερνήσεως του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της κυβερνήσεως του Βασιλείου της Δανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση των κανόνων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 17 Νοεμβρίου 1980 (στο εξής: φορολογική σύμβαση μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Δανίας), κατανέμει τη φορολογική εξουσία μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών σε θέματα τόκων και έχει ως εξής:

«Οι τόκοι που προέρχονται από συμβαλλόμενο κράτος και καταβάλλονται σε πρόσωπο που είναι κάτοικος του έτερου συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνον στο έτερο αυτό κράτος, εφόσον το πρόσωπο αυτό είναι ο δικαιούχος των τόκων.»

- 17 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της συμβάσεως μεταξύ των σκανδιναβικών χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, που υπογράφηκε στο Ελσίνκι στις 23 Σεπτεμβρίου 1996, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των κυρίων δικών (στο εξής: σκανδιναβική φορολογική σύμβαση), έχει ταυτόσημο περιεχόμενο.
- 18 Από τις διμερείς αυτές συμβάσεις προκύπτει ότι το κράτος της πηγής των τόκων, ήτοι, στις υποθέσεις των κυρίων δικών, το Βασίλειο της Δανίας, μπορεί να φορολογεί τους τόκους που καταβάλλονται σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω πρόσωπο δεν είναι ο δικαιούχος των τόκων. Η έννοια του «δικαιούχου» δεν ορίζεται εντούτοις στις συμβάσεις αυτές.

Το δανικό δίκαιο

Η φορολόγηση των τόκων

- 19 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο d, του selskabsskatteloven (νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων) προβλέπει τα εξής:

«Υποκείμενοι στον φόρο, βάσει του παρόντος νόμου, είναι οι εταιρίες και οι ενώσεις, στις οποίες, μεταξύ άλλων, κάνει αναφορά το άρθρο 1, παράγραφος 1, και οι οποίες έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή, εφόσον

[...]

d) λαμβάνουν τόκους που προέρχονται από την ημεδαπή και συνδέονται με υποχρέωση την οποία έχει αναλάβει [εταιρία εγγεγραμμένη στο μητρώο της Δανίας] ή [μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας] έναντι νομικών προσώπων αναφερόμενων στο άρθρο 3B του νόμου περί φορολογικής διαχείρισης (ελεγχόμενη υποχρέωση) [...]. Η φορολογική υποχρέωση δεν καλύπτει τους τόκους που απαλλάσσονται από φόρους ή υπόκεινται σε καθεστώς μειωμένης φορολογήσεως κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49] ή δυνάμει συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας με τις Νήσους Φερόες, τη Γροιλανδία, ή το κράτος στο οποίο έχει την έδρα της η εταιρία κ.λπ. που εισπράττει τους τόκους. Ωστόσο, τούτο ισχύει μόνον εάν η πληρώτρια εταιρία και η εισπράττουσα εταιρία είναι συνδεδεμένες, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, για μια συνεχή περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, η οποία πρέπει να καλύπτει και τον χρόνο της πληρωμής. [...]

Η παρακράτηση φόρου στην πηγή

- 20 Εάν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο d, του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, συντρέχει περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρεώσεως επί του εισοδήματος από τόκους που προέρχονται από τη Δανία, ο Δανός πληρωτής των τόκων υποχρεούται να παρακρατήσει τον φόρο στην πηγή δυνάμει του άρθρου 65D του kildeskatteloven (νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή). Ο πληρωτής των τόκων είναι υπεύθυνος έναντι του Δημοσίου για την καταβολή των παρακρατηθέντων ποσών φόρου.
- 21 Όπως προκύπτει ιδίως από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-115/16, για τα έτη 2006 έως 2008, ο συντελεστής του φόρου επί των τόκων που εισπράττονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος πλην του Βασιλείου της Δανίας ήταν υψηλότερος από τον συντελεστή του φόρου που καταβάλλεται από δανική εταιρία. Το Υπουργείο Οικονομικών παραδέχθηκε, ωστόσο, στο πλαίσιο της προσφυγής στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι η εν λόγω διαφοροποίηση του συντελεστή παραβίαζε τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως. Παραδέχτηκε ότι έπρεπε να περιοριστεί η απαίτηση από παρακράτηση στην πηγή για τα έτη αυτά.

- 22 Ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της πληρωμής των τόκων, ενώ το απαιτητό του φόρου που οφείλεται από δανική εταιρία επί του προβλεπόμενου εισοδήματος διέπεται από πιο ευέλικτους κανόνες. Εξάλλου, σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου, το επιτόκιο υπερημερίας είναι υψηλότερο σε σχέση με το επιτόκιο που ισχύει σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής του φόρου εισοδήματος εταιριών που οφείλεται από δανική εταιρία.
- 23 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 65 C, παράγραφος 1, του νόμου περί παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή, ο καταβάλλων δικαιώματα που έχουν την πηγή τους στη Δανία υποχρεούται καταρχήν να προβεί σε παρακράτηση του φόρου στην πηγή, είτε ο δικαιούχος είναι κάτοικος Δανίας είτε όχι.

Το εφαρμοστέο δίκαιο σε περιπτώσεις καταχρήσεων και απάτης

- 24 Έως τη θέσπιση του νόμου 540 της 29ης Απριλίου 2015 δεν υπήρχε στη Δανία γενική νομοθετική πρόβλεψη για την αποτροπή των καταχρήσεων. Εντούτοις, στη νομολογία αναπτύχθηκε η λεγόμενη «θεωρία της πραγματικότητας», κατά την οποία η φορολόγηση προσδιορίζεται βάσει συγκεκριμένης εκτιμήσεως της πραγματικής καταστάσεως. Τούτο σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι τεχνητές φορολογικές διευθετήσεις μπορεί να μη ληφθούν υπόψη υπό συγκεκριμένες συνθήκες προκειμένου η φορολόγηση να λαμβάνει υπόψη την πραγματική κατάσταση, δυνάμει της αρχής της υπεροχής της ουσίας επί του τύπου (substance-over-form).
- 25 Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι, σε καθεμία από τις υποθέσεις των κυρίων δικών, οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το ότι η θεωρία της πραγματικότητας δεν συνιστά επαρκή δικαιολογία για να μη ληφθούν υπόψη οι επίμαχες διευθετήσεις στις εν λόγω υποθέσεις.
- 26 Όπως προκύπτει από τις αποφάσεις περί παραπομπής, η νομολογία έχει αναπτύξει επίσης τη λεγόμενη αρχή του «πραγματικού λήπτη του εισοδήματος» (rette indkomstmodtager). Η αρχή αυτή στηρίζεται στις θεμελιώδεις διατάξεις περί της φορολογίας εισοδήματος, που περιλαμβάνονται στο άρθρο 4 του statsskatteloven (φορολογικού κώδικα), βάσει των οποίων οι φορολογικές αρχές δεν υποχρεούνται να δέχονται επίπλαστο διαχωρισμό μεταξύ της επιχειρήσεως ή της οικονομικής δραστηριότητας από την οποία προκύπτει το εισόδημα και του καταλογισμού των εισοδημάτων που προκύπτουν από αυτήν. Επομένως, πρέπει να προσδιοριστεί το πρόσωπο –ανεξαρτήτως της μορφής υπό την οποία αυτό εμφανίζεται– που όντως εισέπραξε συγκεκριμένο εισόδημα και, κατά συνέπεια, υπέχει φορολογική υποχρέωση επ' αυτού.

Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 27 Στις τέσσερις υποθέσεις των κυρίων δικών, λουξεμβουργιανή εταιρία που κατέστη διάδοχος των υποχρεώσεων δανικής εταιρίας (υπόθεση C-115/16), καθώς και τρεις δανικές εταιρίες (υποθέσεις C-118/16, C-119/16 και C-299/16) προσβάλλουν τις αποφάσεις της SKAT (φορολογικής αρχής, Δανία, στο εξής: SKAT) με τις οποίες αυτή αρνήθηκε να τους χορηγήσει την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων την οποία προβλέπει η οδηγία 2003/49 για τους τόκους που καταβάλλονται σε οντότητες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, με την αιτιολογία ότι οι οντότητες αυτές δεν ήταν οι δικαιούχοι των τόκων αυτών και αποτελούσαν απλώς εταιρίες-οχήματα.
- 28 Για να τύχει των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει η οδηγία 2003/49, η οντότητα που εισπράττει τους τόκους πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζει η οδηγία αυτή. Εντούτοις, όπως επισημαίνει η Δανική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου όμιλοι εταιριών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές δημιουργούν, μεταξύ της εταιρίας που καταβάλλει τους τόκους και της οντότητας που πρόκειται πράγματι να τους λάβει στη διάθεσή της,

μία ή περισσότερες επίπλαστες εταιρίες, οι οποίες πληρούν τις τυπικές προϋποθέσεις της εν λόγω οδηγίας. Τα ερωτήματα των αιτούντων δικαστηρίων σχετικά με την κατάχρηση δικαιώματος, καθώς και την έννοια του «δικαιούχου» αφορούν ακριβώς τέτοιες χρηματοοικονομικές κατασκευές.

- 29 Τα πραγματικά περιστατικά, όπως περιγράφονται από τα αιτούντα δικαστήρια και αναλύονται στις αποφάσεις περί παραπομπής με διάφορα διαγράμματα της δομής των ομίλων των οικείων εταιριών, είναι ιδιαίτερα περίπλοκα και βρίθουν λεπτομερειών. Θα εξεταστούν μόνον τα στοιχεία που είναι αναγκαία για να δοθούν απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα.

1) Υπόθεση C-115/16, N Luxembourg 1

- 30 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, πέντε εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων, εκ των οποίων καμία δεν είναι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος ή σε κράτος με το οποίο το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει φορολογική σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συνέστησαν, κατά τη διάρκεια του 2005, όμιλο αποτελούμενο από πλείονες εταιρίες με σκοπό την εξαγορά της T Danmark, σημαντικού δανικού παρόχου υπηρεσιών.
- 31 Στις παρατηρήσεις της, η Δανική Κυβέρνηση επισήμανε ότι η υπόθεση C-115/16 αφορά τον ίδιο όμιλο εταιριών με εκείνον που αφορά η υπόθεση C-116/16, σχετικά με τη φορολόγηση των μερισμάτων, η οποία αποτελεί αντικείμενο της σημερινής αποφάσεως T Danmark και Y Denmark Aps (C-116/16 και C-117/16).
- 32 Όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, οι εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων δημιούργησαν εταιρίες στο Λουξεμβούργο, μεταξύ των οποίων την A Luxembourg Holding, καθώς και εταιρίες στη Δανία, μία εκ των οποίων είναι η N Danmark 1. Η εξαγορά της T Danmark χρηματοδοτήθηκε ιδίως από δάνεια που χορηγήθηκαν από τις εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων στην N Danmark 1 και από αυξήσεις του κεφαλαίου της εταιρίας αυτής. Κατά τη διάρκεια του 2009, η N Danmark 1 συγχωνεύτηκε με άλλη δανική εταιρία, η οποία λύθηκε κατά τη διάρκεια του 2010 κατόπιν διασυννοριακής συγχωνεύσεως με τη C Luxembourg. Η C Luxembourg άλλαξε επωνυμία στη συνέχεια και ετέθη υπό εκκαθάριση εκχωρώντας την επίμαχη απαίτηση στην N Luxembourg 1, η οποία συνεχίζει τη διαδικασία της κύριας δίκης στη θέση της N Danmark 1.
- 33 Μία από τις δανικές εταιρίες που συστήθηκαν από τις εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων, η N Danmark 5, αγόρασε την T Danmark. Την άνοιξη του 2006, η N Danmark 5 εκχώρησε τις μετοχές της T Danmark που κατείχε στη C Luxembourg, η οποία κατ' αυτόν τον τρόπο κατέστη η μητρική εταιρία της T Danmark.
- 34 Στις 27 Απριλίου 2006, οι χρεωστικοί τίτλοι σχετικά με τα δάνεια που χορηγήθηκαν από τις εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων εκχωρήθηκαν από τις εταιρίες αυτές στην A Luxembourg Holding, η οποία με τη σειρά της τους εκχώρησε αυθημερόν στην C Luxembourg, τη μητρική εταιρία της T Danmark.
- 35 Από την ημερομηνία αυτή, η C Luxembourg κατέστη οφειλέτρια της A Luxembourg Holding για ποσό ίσο με το ποσό που οφειλόταν από την N Danmark 1 στην C Luxembourg. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το επιτόκιο της οφειλής της N Danmark 1 ανερχόταν σε 10 %, ενώ τα επιτόκια για τις οφειλές της C Luxembourg και της A Luxembourg Holding ανέρχονταν σε 9,96875 %. Στις 9 Ιουλίου 2008, η απόδοση των δανείων που συνάφθηκαν μεταξύ της C Luxembourg και της A Luxembourg Holding αυξήθηκε σε 10 %. Αντιθέτως, η απόδοση των δανείων που συνάφθηκαν μεταξύ της A Luxembourg Holding και των εταιριών επενδύσεως κεφαλαίων διατηρήθηκε στο 9,96875 %.
- 36 Κατά τη διάρκεια του 2006, η C Luxembourg επιβαρύνθηκε με έξοδα για «λοιπές εξωτερικές δαπάνες» ύψους 8 701 ευρώ, εκ των οποίων 7 810 ευρώ έξοδα μισθοδοσίας. Επιπλέον, η εταιρία αυτή επιβαρύνθηκε με έξοδα για «λοιπές λειτουργικές δαπάνες» ύψους 209 349 ευρώ.

- 37 Κατά το ίδιο έτος 2006, η A Luxembourg Holding επιβαρύνθηκε επίσης με έξοδα για «λοιπές εξωτερικές δαπάνες» ύψους 3 337 ευρώ, εκ των οποίων 2 996 ευρώ έξοδα μισθοδοσίας. Επιπλέον, η εταιρία αυτή επιβαρύνθηκε με έξοδα για «λοιπές λειτουργικές δαπάνες» ύψους 127 031 ευρώ.
- 38 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, στους ετήσιους λογαριασμούς της C Luxembourg για τα έτη 2007 και 2008 αναφέρεται ότι η εταιρία αυτή απασχολούσε κατά μέσο όρο δύο εργαζόμενους με καθεστώς μερικής απασχόλησης κατά τα έτη αυτά. Όσον αφορά τους ετήσιους λογαριασμούς της A Luxembourg Holding για την ίδια αυτή περίοδο, προκύπτει εξ αυτών ότι η εν λόγω εταιρία απασχολούσε κατά μέσο όρο ένα πρόσωπο με καθεστώς μερικής απασχόλησης κατά τα εν λόγω έτη.
- 39 Εκτός από την κατοχή συμμετοχών στην N Danmark 1, η δραστηριότητα της C Luxembourg περιοριζόταν στην κατοχή χρεωστικών τίτλων που είχαν εκδοθεί από την εν λόγω εταιρία.
- 40 Η C Luxembourg και η A Luxembourg Holding εδρεύουν αμφότερες στην ίδια διεύθυνση. Η διεύθυνση αυτή χρησιμοποιείται επίσης από εταιρίες που συνδέονται άμεσα με μία από τις εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων.
- 41 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, κατά το έτος 2011, η SKAT εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου επί των τόκων για τα έτη 2006 έως 2008 συνολικού ύψους 925 764 961 δανικών κορωνών (DKK) (περίπου 124 εκατομμύρια ευρώ). Η SKAT ειδικότερα έκρινε ότι η C Luxembourg και η A Luxembourg Holding δεν ήταν δικαιούχοι των τόκων, αλλά λειτουργούσαν απλώς ως εταιρίες-οχήματα και ότι οι τόκοι μεταφέρονταν από τον δανικό κλάδο του ομίλου μέσω των δύο αυτών λουξεμβουργιανών εταιριών προς τις εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων. Ως εκ τούτου, η SKAT κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είχε την υποχρέωση να παρακρατήσει στην πηγή τον φόρο για τους καταβληθέντες και λογιστικώς καταχωρηθέντες τόκους και ότι ευθυνόταν για την καταβολή του φόρου που δεν παρακρατήθηκε στην πηγή.
- 42 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσέβαλε την πράξη επιβολής φόρου ενώπιον των δανικών δικαστηρίων.
- 43 Η N Luxembourg 1 αντικρούει το ότι η περίπτωση της κύριας δίκης έχει τον χαρακτήρα απάτης ή καταχρήσεως. Υποστηρίζει ότι, εν πάση περιπτώσει, ακόμη και στην περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως, το ευεργέτημα της οδηγίας 2003/49 μπορεί να αρθεί, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται αντίστοιχη νομική βάση στο εθνικό δίκαιο. Πλην όμως, μια τέτοια βάση δεν υφίσταται στο δανικό δίκαιο.
- 44 Σε περίπτωση που η C Luxembourg δεν θεωρηθεί δικαιούχος των τόκων, η προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι οι δανικοί κανόνες σχετικά με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή καθώς και την είσπραξη αυτού και τη συναφή ευθύνη παραβιάζουν την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης και, επικουρικώς, την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, για τους ακόλουθους, μεταξύ άλλων, λόγους: πρώτον, η καταβολή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου λαμβάνει χώρα σε προγενέστερο στάδιο σε σχέση με τον αντίστοιχο φόρο εταιριών, δεύτερον, οι τόκοι υπερημερίας για τους παρακρατηθέντες στην πηγή φόρους είναι πολύ υψηλότεροι σε σχέση με τους τόκους για τον φόρο εταιριών, τρίτον, ο οφειλέτης του δανείου πρέπει να προβεί σε παρακράτηση του φόρου στην πηγή και, τέταρτον, ο οφειλέτης πρέπει να αναλάβει την ευθύνη της παρακρατήσεως στην πηγή σύμφωνα με τον νόμο περί παρακρατήσεως φόρου στην πηγή.

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) α) Πρέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος η οποία εμπίπτει στο άρθρο 3 της οδηγίας και, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, εισπράττει τόκους από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο “δικαιούχος” των εν λόγω τόκων κατά την οδηγία;
- β) Πρέπει η έννοια του όρου “δικαιούχος” στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί σύμφωνα με την έννοια του αντίστοιχου όρου ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- γ) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο β’, πρέπει η έννοια αυτή να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα μόνον των σχολίων του άρθρου 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977] (σημείο 8), ή μπορούν κατά την ερμηνεία να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα σχόλια, όπως οι προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν το 2003 σχετικά με τις “εταιρίες- οχήματα” (σημείο 8.1, νυν σημείο 10.1) και το 2014 σχετικά με τις “συμβατικές ή εκ του νόμου υποχρεώσεις” (σημείο 10.2);
- δ) Αν τα σχόλια του 2003 μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την ερμηνεία, αποτελεί προϋπόθεση, ώστε μια εταιρία να μη θεωρηθεί ως ο “δικαιούχος” κατά την έννοια της οδηγίας [2003/49], να υπήρξε όντως διοχέτευση κεφαλαίων προς τα πρόσωπα τα οποία θεωρούνται από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι “δικαιούχοι” των επίμαχων τόκων και, αν ναι, αποτελεί περαιτέρω προϋπόθεση να πραγματοποιήθηκε η πραγματική διοχέτευση σε χρονικό σημείο που δεν απείχε πολύ από τον χρόνο πληρωμής των τόκων και/ή να πραγματοποιήθηκε ως πληρωμή τόκων;
- ε) Ποια σημασία έχει συναφώς το γεγονός ότι ίδια κεφάλαια χρησιμοποιήθηκαν για το δάνειο, ότι οι επίμαχοι τόκοι εγγράφηκαν στο οφειλόμενο κεφάλαιο (“roll-up”), ότι ο λήπτης των τόκων προέβη εν συνεχεία σε μεταφορά εντός του ομίλου προς την εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος μητρική του εταιρία, με σκοπό την αναπροσαρμογή των κερδών για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με τους εφαρμοστέους στο εν λόγω κράτος κανόνες, ότι οι επίμαχοι τόκοι στη συνέχεια μετατράπηκαν σε ίδια κεφάλαια εντός της δανειολήπτριας εταιρίας, ότι ο λήπτης των τόκων είχε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει τους τόκους σε άλλο πρόσωπο, και ότι τα περισσότερα από τα πρόσωπα που θεωρούνται από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι “δικαιούχοι” των τόκων είναι κάτοικοι άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών με τις οποίες το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οπότε στο δανικό φορολογικό δίκαιο δεν θα υπήρχε βάση επιτρέπουσα την παρακράτηση φόρου στην πηγή αν τα εν λόγω πρόσωπα ήταν δανειστές και επομένως είχαν απευθείας εισπράξει τους τόκους;
- στ) Ποια είναι, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των τόκων πρέπει να θεωρηθεί ως “δικαιούχος” κατά την έννοια της οδηγίας, η σημασία του γεγονότος ότι το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν αξιολογήσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι ο λήπτης, χωρίς να έχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει σε τρίτον τους τόκους που εισέπραξε, δεν είχε “κατ’ ουσίαν” δικαίωμα “χρήσεως και απολαύσεως” (“use and enjoyment”) των τόκων όπως εκτίθεται στα σχόλια του 2014 επί του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- 2 α) Προϋποθέτει η από κράτος μέλος επίκληση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας [2003/49], το οποίο αφορά την εφαρμογή εθνικών διατάξεων για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, ή του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας ότι το εν λόγω κράτος μέλος έχει θεσπίσει ειδική εθνική διάταξη για την εφαρμογή του άρθρου 5 της οδηγίας, ή ότι το εθνικό δίκαιο περιέχει γενικές διατάξεις ή γενικές αρχές σχετικά με την απάτη, τις καταχρήσεις και τη φοροδιαφυγή που μπορούν να ερμηνευθούν σε συμφωνία με το άρθρο 5;

- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α', δύναται το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο d, του [νόμου περί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων], το οποίο ορίζει ότι η περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί του εισοδήματος από τόκους δεν περιλαμβάνει τους "τόκους που απαλλάσσονται από φόρους [...] κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49] για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολογήσεως των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών", να θεωρηθεί τέτοια ειδική εθνική διάταξη κατά το άρθρο 5 της οδηγίας;
- 3) Αποτελεί συμβατική διάταξη για την πρόληψη των καταχρήσεων εμπίπτουσα στο άρθρο 5 της οδηγίας η διάταξη σε συναφθείσα από δύο κράτη μέλη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνταχθεί σύμφωνα με το [υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ], κατά την οποία η φορολογία των τόκων εξαρτάται από το κατά πόσον ο λήπτης των τόκων θεωρείται ως ο δικαιούχος των τόκων;
- 4) Συνιστά κατάχρηση κατά την έννοια της οδηγίας [2003/49] το γεγονός ότι στο κράτος μέλος κατοικίας του πληρωτή των τόκων επιτρέπεται η φορολογική έκπτωση των τόκων, ενώ οι τόκοι δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος κατοικίας του λήπτη των τόκων;
- 5) Οφείλει βάσει της οδηγίας [2003/49] ή του άρθρου 10 ΕΚ ένα κράτος μέλος, το οποίο αρνείται να αναγνωρίσει ότι εταιρία άλλου κράτους μέλους είναι ο δικαιούχος των τόκων και διατείνεται ότι η εταιρία αυτή είναι επίπλαστη εταιρία-όχημα, να αναφέρει ποιον θεωρεί ότι είναι ο δικαιούχος;
- 6) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει στην υπόχρεη για την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εταιρία (στη θυγατρική εταιρία) να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερήσεως σχετικά με την πληρωμή της παρακρατήσεως στην πηγή, και τούτο με επιτόκιο υψηλότερο από το επιτόκιο που το ίδιο κράτος μέλος εφαρμόζει για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ο οποίος πλήττει επίσης τα εισοδήματα από τόκους) κατά εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος;
- 7) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (και/ή με το άρθρο 56 ΕΚ), χωριστά ή από κοινού, σε νομοθεσία βάσει της οποίας:
- το τελευταίο κράτος μέλος υποχρεώνει τον πληρωτή των τόκων να παρακρατήσει στην πηγή τον φόρο επί των τόκων αυτών και καθιστά τον εν λόγω πληρωτή υπεύθυνο έναντι του κράτους για τους μη παρακρατηθέντες φόρους στην πηγή, ενώ τέτοια υποχρέωση παρακρατήσεως δεν υπάρχει όταν ο λήπτης των τόκων είναι κάτοικος του ίδιου κράτους μέλους;
 - μητρική εταιρία στο τελευταίο κράτος μέλος δεν θα είχε υποβληθεί στην υποχρέωση να προκαταβάλει φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη, αλλά η εταιρία αυτή θα έπρεπε να καταβάλει το πρώτον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο της ημερομηνίας κατά την οποία έγιναν απαιτητές οι παρακρατήσεις του φόρου στην πηγή;

Για την απάντηση στο έβδομο ερώτημα, ζητείται από το Δικαστήριο να λάβει υπόψη την απάντηση στο έκτο ερώτημα.»

2) Υπόθεση C-118/16, X Denmark A/S

- 46 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο όμιλος X είναι παγκόσμιος όμιλος επιχειρήσεων, μέλος του οποίου είναι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης. Κατά τη διάρκεια του 2005, ο όμιλος αυτός αγοράστηκε από εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων, η δε προσφεύγουσα της κύριας δίκης συστάθηκε κατά το ίδιο έτος.
- 47 Οι εν λόγω εταιρίες είναι άμεσοι μέτοχοι της επικεφαλής του ομίλου μητρικής εταιρίας, ήτοι της X SCA, SICAR, εδρεύουσας στο Λουξεμβούργο, η οποία λειτουργεί ως ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία (SCA) και έχει την ιδιότητα της εταιρίας επενδύσεως κεφαλαίων υψηλού κινδύνου (SICAR).
- 48 Η δανική φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η X SCA, SICAR ήταν διαφανής οντότητα από πλευράς του δανικού δικαίου, ήτοι δεν υπέκειτο αυτοτελώς σε φορολογία κατά το δανικό δίκαιο.
- 49 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, το χαρτοφυλάκιο της X SCA, SICAR αποτελούνταν από συμμετοχή 100 % στο κεφάλαιο της X Sweden Holding AB, εταιρίας εγκατεστημένης στη Σουηδία, και από δάνειο χορηγηθέν στην ίδια αυτή εταιρία. Πέραν της συμμετοχής και του δανείου αυτού, η X SCA, SICAR δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα.
- 50 Η μόνη δραστηριότητα της X Sweden Holding είναι ότι αποτελεί την εταιρία χαρτοφυλακίου της X Sweden, εταιρίας εγκατεστημένης στη Σουηδία, η οποία με τη σειρά της αποτελεί τη μητρική εταιρία της X Denmark, ήτοι της προσφεύγουσας της κύριας δίκης. Η X Sweden Holding, στις 27 Δεκεμβρίου 2006, συνήψε με τη μητρική της εταιρία, X SCA, SICAR, το αναφερθέν στην προηγούμενη σκέψη δάνειο, για ποσό 498 500 000 ευρώ. Η X Sweden Holding αφαίρεσε, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, τους τόκους που καταβλήθηκαν στην X, SCA, SICAR.
- 51 Η X Sweden ανήκει στην X Sweden Holding κατά ποσοστό 97,5 % και στη διοίκηση του ομίλου X κατά ποσοστό 2,5 %. Κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο, η X Sweden είχε το ίδιο διοικητικό συμβούλιο με την X Sweden Holding και δεν κατείχε μετοχές σε εταιρίες πλην της X Denmark.
- 52 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στις αρχές του 2007, η X Sweden είχε αναλάβει τη δραστηριότητα μιας άλλης εταιρίας, εν προκειμένω της X AB, με έδρα τη Σουηδία, που συνίστατο στην καταχώριση προϊόντων ενόπιον των αρχών και σε διάφορες διοικητικές εργασίες σχετικά με κλινικές δοκιμές. Η X Sweden απασχολούσε τότε μια δεκάδα υπαλλήλους και είχε μισθώσει τμήμα των γραφείων της εταιρικής έδρας της X AB, στην οποία εξακολουθούσε να εργάζεται το επηρεαζόμενο από τη μεταβίβαση προσωπικό.
- 53 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, όπως προκύπτει από τις ετήσιες εκθέσεις για τα έτη 2007 έως 2009, η X Sweden είχε δύο κατηγορίες εσόδων και συγκεκριμένα τα «Εσοδα από τόκους και παρόμοια στοιχεία κέρδους» και τα «Λοιπά έσοδα». Η X Sweden δεν είχε άλλο εισόδημα από τόκους πέραν των τόκων που εισέπραττε από την X Denmark, σε εκτέλεση δανείου ύψους 501 εκατομμυρίων ευρώ, συναφθέντος, όπως και το δάνειο που αναφέρεται στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως, στις 27 Δεκεμβρίου 2006. Κατά τα έτη 2007, 2008 και 2009 οι τόκοι αποτελούσαν το 98,1 %, 97,8 % και 98 % αντιστοίχως του συνολικού εισοδήματος της X Sweden, με τα λοιπά έσοδα να ανέρχονται στο 1,9 %, 2,2 % και 2 % αντιστοίχως. Οι λογιστικώς καταχωρηθέντες τόκοι βάσει του δανείου που χορηγήθηκε στην X Denmark ελήφθησαν υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της X Sweden για τα εν λόγω έτη. Η X Sweden, κατά τα εν λόγω έτη, έχει προβεί –σύμφωνα με τους ειδικούς κανόνες που ισχύουν στη Σουηδία για την αναπροσαρμογή των κερδών για φορολογικούς σκοπούς στο πλαίσιο ενός ομίλου, όπως προβλέπονται στο κεφάλαιο 35 του νόμου περί φόρου εισοδήματος– σε μεταφορές προς τη μητρική της εταιρία, την X Sweden Holding ύψους,

αντιστοίχως, 60 468 000 ευρώ, 75 621 000 ευρώ και 60 353 294 ευρώ. Η ενδοομιλική αυτή μεταβίβαση παρέσχε στην X Sweden δικαίωμα εκπτώσεως, ενώ τα μεταφερόμενα ποσά ήταν, αντιθέτως, φορολογητέα για την X Sweden Holding.

- 54 Η X Denmark, από την πλευρά της, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, προέβη σε έκπτωση των τόκων που είχε καταβάλει στην X Sweden σε εκτέλεση του δανείου των 501 εκατομμυρίων ευρώ το οποίο συνήψε με την εν λόγω εταιρία στις 27 Δεκεμβρίου 2006. Εκτιμώντας ότι η X Sweden ήταν ο δικαιούχος των τόκων, δεν προέβη σε παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των εν λόγω τόκων.
- 55 Η SKAT, με την από 13ης Δεκεμβρίου 2010 απόφασή της, έκρινε ότι η X Sweden, η X Sweden Holding και η X SCA, SICAR δεν είχαν την ιδιότητα του δικαιούχου των τόκων, κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49 καθώς και της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Δανίας και της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ των σκανδιναβικών χωρών, και ότι οι δικαιούχοι των τόκων ήταν οι ιδιοκτήτες της X SCA, SICAR. Κατά το Υπουργείο Οικονομικών, η X SCA, SICAR, έχει συσταθεί υπό εταιρική μορφή που δεν περιλαμβάνεται στον αναφερόμενο στο άρθρο 3, στοιχείο α', σημείο i, της οδηγίας 2003/49 κατάλογο των εταιριών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής και, επιπλέον, δεν πληροί την προϋπόθεση του άρθρου 3, στοιχείο α', σημείο iii, της εν λόγω οδηγίας, κατά την οποία η εταιρία δεν πρέπει να τυγχάνει απαλλαγής. Πράγματι, η εταιρία αυτή απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος υπό μορφή τόκων, κερδών και μερισμάτων. Εν πάση περιπτώσει, η X SCA, SICAR δεν μπορεί να είναι ο δικαιούχος των τόκων, καθόσον είναι διαφανής οντότητα υπό το πρίσμα του δανικού δικαίου. Στο πλαίσιο αυτό, το Υπουργείο Οικονομικών έκρινε ότι η X Denmark δεν είχε προσκομίσει έγγραφα που να πιστοποιούν ότι οι επενδυτές των εταιριών επενδύσεως κεφαλαίων στις οποίες ανήκει η X SCA, SICAR είναι στην πλειονότητά τους φορολογικοί κάτοικοι άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή χωρών με τις οποίες το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η SKAT έκρινε, ως εκ τούτου, ότι η X Denmark έπρεπε να είχε παρακρατήσει στην πηγή τους φόρους επί των τόκων που κατέβαλε στην X Sweden.
- 56 Η X Denmark προσέβαλε την απόφαση της SKAT, της 13ης Δεκεμβρίου 2010, ενώπιον των δανικών δικαστηρίων.
- 57 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας, Δανία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) α) Πρέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος η οποία εμπίπτει στο άρθρο 3 της οδηγίας και, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, εισπράττει τόκους από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο “δικαιούχος” των εν λόγω τόκων κατά την οδηγία;
- β) Πρέπει η έννοια του όρου “δικαιούχος” στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί σύμφωνα με την έννοια του αντίστοιχου όρου ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- γ) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', πρέπει η έννοια αυτή να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα μόνον των σχολίων του άρθρου 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ 1977] (σημείο 8), ή μπορούν κατά την ερμηνεία να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα σχόλια, όπως οι προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν το 2003 σχετικά με τις “εταιρίες- οχήματα” (σημείο 8.1, νυν σημείο 10.1) και το 2014 σχετικά με τις “συμβατικές ή εκ του νόμου υποχρεώσεις” (σημείο 10.2);
- δ) Αν τα σχόλια του 2003 μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την ερμηνεία, αποτελεί προϋπόθεση, ώστε μια εταιρία να μη θεωρηθεί ως ο “δικαιούχος” κατά την έννοια της οδηγίας [2003/49], να υπήρξε όντως διοχέτευση κεφαλαίων προς τα πρόσωπα τα οποία θεωρούνται από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι “δικαιούχοι” των επίμαχων τόκων

και, αν ναι, αποτελεί περαιτέρω προϋπόθεση να πραγματοποιήθηκε η πραγματική διοχέτευση σε χρονικό σημείο που δεν απείχε πολύ από τον χρόνο πληρωμής των τόκων και/ή να πραγματοποιήθηκε ως πληρωμή τόκων;

- ε) Ποια σημασία έχει συναφώς το γεγονός ότι ίδια κεφάλαια χρησιμοποιήθηκαν για το δάνειο, ότι οι επίμαχοι τόκοι εγγράφηκαν στο οφειλόμενο κεφάλαιο (“roll-up”), ότι ο λήπτης των τόκων προέβη εν συνεχεία σε μεταφορά εντός του ομίλου προς την εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος μητρική του εταιρία, με σκοπό την αναπροσαρμογή των κερδών για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με τους εφαρμοστέους στο εν λόγω κράτος κανόνες, ότι οι επίμαχοι τόκοι στη συνέχεια μετατράπηκαν σε ίδια κεφάλαια εντός της δανειολήπτριας εταιρίας, ότι ο λήπτης των τόκων είχε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει τους τόκους σε άλλο πρόσωπο, και ότι τα περισσότερα από τα πρόσωπα που θεωρούνται από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι “δικαιούχοι” των τόκων είναι κάτοικοι άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών με τις οποίες το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οπότε στο δανικό φορολογικό δίκαιο δεν θα υπήρχε βάση επιτρέπουσα την παρακράτηση φόρου στην πηγή αν τα εν λόγω πρόσωπα ήταν δανειστές και επομένως είχαν απευθείας εισπράξει τους τόκους;
- στ) Ποια είναι, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των τόκων πρέπει να θεωρηθεί ως “δικαιούχος” κατά την έννοια της οδηγίας, η σημασία του γεγονότος ότι το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν αξιολογήσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι ο λήπτης, χωρίς να έχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει σε τρίτον τους τόκους που εισέπραξε, δεν είχε “κατ’ ουσίαν” δικαίωμα “χρήσεως και απολαύσεως” (“use and enjoy”) των τόκων όπως εκτίθεται στα σχόλια του 2014 επί του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- 2) α) Προϋποθέτει η από κράτος μέλος επίκληση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας [2003/49], το οποίο αφορά την εφαρμογή εθνικών διατάξεων για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, ή του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας ότι το εν λόγω κράτος μέλος έχει θεσπίσει ειδική εθνική διάταξη για την εφαρμογή του άρθρου 5 της οδηγίας, ή ότι το εθνικό δίκαιο περιέχει γενικές διατάξεις ή γενικές αρχές σχετικά με την απάτη, τις καταχρήσεις και τη φοροδιαφυγή που μπορούν να ερμηνευθούν σε συμφωνία με το άρθρο 5;
- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α’, δύναται το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο d, του δανικού νόμου περί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, το οποίο ορίζει ότι η περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί του εισοδήματος από τόκους δεν περιλαμβάνει τους “τόκους που απαλλάσσονται από φόρους [...] κατ’ εφαρμογήν της οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολογήσεως των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών”, να θεωρηθεί τέτοια ειδική εθνική διάταξη κατά το άρθρο 5 της οδηγίας;
- 3) Αποτελεί συμβατική διάταξη για την πρόληψη των καταχρήσεων εμπίπτουσα στο άρθρο 5 της οδηγίας η διάταξη σε συναφθείσα από δύο κράτη μέλη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνταχθεί σύμφωνα με το [υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ], κατά την οποία η φορολογία των τόκων εξαρτάται από το κατά πόσον ο λήπτης των τόκων θεωρείται ως ο δικαιούχος των τόκων;
- 4) Συνιστά κατάχρηση κατά την έννοια της οδηγίας [2003/49] το γεγονός ότι στο κράτος μέλος κατοικίας του πληρωτή των τόκων επιτρέπεται η φορολογική έκπτωση των τόκων, ενώ οι τόκοι δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος κατοικίας του λήπτη των τόκων;
- 5) α) Εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας [2003/49] εταιρία εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο η οποία έχει συσταθεί και καταχωριστεί σύμφωνα με το εταιρικό δίκαιο του Λουξεμβούργου ως “société en commandite par actions” (“ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία”· SCA) και χαρακτηρίζεται εκεί ως “société d’investissement en capital à risque” (“εταιρία

επενδύσεως επιχειρηματικών κεφαλαίων υψηλού κινδύνου”· SICAR) βάσει του νόμου του Λουξεμβούργου της 15ης Ιουνίου 2004 περί των εταιριών επενδύσεως επιχειρηματικών κεφαλαίων υψηλού κινδύνου;

- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πέμπτο ερώτημα, στοιχείο α', δύναται μια λουξεμβουργιανή “SCA, SICAR” να είναι “δικαιούχος” τόκων βάσει της οδηγίας [2003/49], ακόμη και αν το κράτος μέλος, στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εταιρία που κατέβαλε τους τόκους, θεωρεί ότι κατά το εσωτερικό του δίκαιο η εν λόγω εταιρία είναι φορολογικώς διαφανής;
- γ) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 1, στοιχείο α', δηλαδή εάν η εισπράξασα τους επίμαχους τόκους εταιρία δεν θεωρείται ως ο “δικαιούχος” των τόκων αυτών, δύναται τότε η συγκεκριμένη SCA/SICAR, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, να θεωρηθεί ως “δικαιούχος” των επίμαχων τόκων κατά την έννοια της οδηγίας;
- 6) Οφείλει βάσει της οδηγίας [2003/49] ή του άρθρου 10 ΕΚ ένα κράτος μέλος, το οποίο αρνείται να αναγνωρίσει ότι εταιρία άλλου κράτους μέλους είναι ο δικαιούχος των τόκων και διατείνεται ότι η εταιρία αυτή είναι επίπλαστη εταιρία-όχημα, να αναφέρει ποιον θεωρεί ότι είναι ο δικαιούχος;
- 7) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει στην υπόχρεη για την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εταιρία (στη θυγατρική εταιρία) να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερήσεως σχετικά με την πληρωμή της παρακρατήσεως στην πηγή, και τούτο με επιτόκιο υψηλότερο από το επιτόκιο που το ίδιο κράτος μέλος εφαρμόζει για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ο οποίος πλήττει επίσης τα εισοδήματα από τόκους) κατά εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος;
- 8) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (και/ή με το άρθρο 56 ΕΚ), χωριστά ή από κοινού, σε νομοθεσία βάσει της οποίας:
- το τελευταίο κράτος μέλος υποχρεώνει τον πληρωτή των τόκων να παρακρατήσει στην πηγή τον φόρο επί των τόκων αυτών και καθιστά τον εν λόγω πληρωτή υπεύθυνο έναντι του κράτους για τους μη παρακρατηθέντες φόρους στην πηγή, ενώ τέτοια υποχρέωση παρακρατήσεως δεν υπάρχει όταν ο λήπτης των τόκων είναι κάτοικος του ίδιου κράτους μέλους;
 - μητρική εταιρία στο τελευταίο κράτος μέλος δεν θα είχε υποβληθεί στην υποχρέωση να προκαταβάλει φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη, αλλά η εταιρία αυτή θα έπρεπε να καταβάλει το πρώτον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο της ημερομηνίας κατά την οποία έγιναν απαιτητές οι παρακρατήσεις του φόρου στην πηγή;

Για την απάντηση στο όγδοο ερώτημα, ζητείται από το Δικαστήριο να λάβει υπόψη την απάντηση στο έβδομο ερώτημα.»

3) Υπόθεση C-119/16 C Danmark I

58 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η C USA, εδρεύουσα στις Ηνωμένες Πολιτείες, κατέχει τη C Cayman Islands, εδρεύουσα στις νήσους Κέιμαν, στην οποία ανήκε, έως το τέλος του έτους 2004, η εδρεύουσα στη Δανία C Danmark II, η τελική μητρική εταιρία ενός ομίλου εταιριών. Στα τέλη του 2004 έλαβε χώρα αναδιάρθρωση του ομίλου, στο πλαίσιο της οποίας δύο σουηδικές εταιρίες, η C Sverige I και η C Sverige II, καθώς και μία δανική εταιρία, η C Danmark I, παρεμβλήθηκαν μεταξύ της C Cayman Islands και της C Danmark II. Η C Danmark I κατέστη, από την 1η Ιανουαρίου 2005, η τελική μητρική εταιρία του δανικού κλάδου του αμερικανικού ομίλου του οποίου τελική μητρική εταιρία είναι η C USA.

59 Οι λόγοι για τους οποίους πραγματοποιήθηκε η αναδιάρθρωση στον ευρωπαϊκό κλάδο του ομίλου περιγράφηκαν από την C Danmark I σε υπόμνημα με τίτλο «2004 European Restructuring Process» (2004 Διαδικασία Ευρωπαϊκής Αναδιάρθρωσεως), το οποίο αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Κατά το 2004, [...] ο Όμιλος προέβη σε αναθεώρηση της οργανωτικής του διαρθρώσεως και αποφάσισε να εισαγάγει πρόσθετες εταιρίες χαρτοφυλακίου και σύστημα μοχλεύσεως στην ευρωπαϊκή του διάρθρωση. Οι πρόσθετες εταιρίες χαρτοφυλακίου επιτρέπουν στην εταιρία να έχει ευχερέστερη πρόσβαση στα εντός Ευρώπης κεφάλαια αλλά και να μεταφέρει αποτελεσματικότερα τα κεφάλαια εντός των ομάδων εταιριών του ομίλου. Περαιτέρω, οι οικονομικές καταστάσεις των νέων εταιριών χαρτοφυλακίου αντανακλούν τις ορθές αποτιμήσεις σε τιμές αγοράς για τον ευρωπαϊκό όμιλο, πράγμα που ενδέχεται να βοηθήσει την εταιρία μελλοντικά να λάβει χρηματοδότηση από τρίτους. Τέλος, και αυτό είναι ίσως το κυριότερο, η εισαγωγή του συστήματος μοχλεύσεως στη διάρθρωση συντελεί στην ελαχιστοποίηση του επιχειρηματικού κινδύνου με τη μείωση του ποσού των ιδίων κεφαλαίων που διακυβεύεται κατά την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Δεδομένου του ευνοϊκού καθεστώτος για τις εταιρίες χαρτοφυλακίου που τώρα δρουν στη Σουηδία, [...] ο όμιλος αποφάσισε να συστήσει τις νέες ευρωπαϊκές εταιρίες χαρτοφυλακίου του στη χώρα αυτή προκειμένου να επωφεληθεί από το καθεστώς αυτό.»

60 Το Υπουργείο Οικονομικών έκρινε ότι η παρεμβολή δύο σουηδικών εταιριών σε θέση υψηλότερη από αυτή που κατέχει ο δανικός κλάδος στη διάρθρωση του ομίλου υπαγορεύθηκε από λόγους φορολογικής φύσεως. Στις 30 Οκτωβρίου 2009 η SKAT εξέδωσε πράξη με την οποία διαπίστωσε ότι η C Sverige II και η C Sverige I δεν μπορούσαν να θεωρηθούν δικαιούχοι των τόκων που καταβλήθηκαν από τη C Danmark I, κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49 και της σκανδιναβικής φορολογικής συμβάσεως.

61 Με διάταξη της 25ης Μαΐου 2011, η Landsskattereten (εθνική φορολογική επιτροπή, Δανία) επικύρωσε την πράξη της SKAT κρίνοντας ότι οι σουηδικές εταιρίες ήταν αμιγώς εταιρίες-οχήματα. Η εν λόγω διάταξη ανέφερε, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Μέχρι την πραγματοποίηση της αναδιάρθρωσεως κατά τα τέλη του 2004/αρχές του 2005, η τελική μητρική εταιρία στον δανικό κλάδο του ομίλου, [η C Danmark II], ανήκε άμεσα στη [C Cayman Islands].

Με την αναδιάρθρωση, τρεις νεοσυσταθείσες εταιρίες παρεμβλήθηκαν μεταξύ της [C Cayman Islands] και της [C Danmark II], και έτσι η [C Cayman Islands] κατείχε πλέον μια σουηδική εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία με τη σειρά της κατείχε μια άλλη σουηδική εταιρία, στην οποία ανήκε η [C Danmark I], η οποία κατέστη η τελική μητρική εταιρία στον δανικό κλάδο του ομίλου. Η διάρθρωση του ομίλου είναι συγκεκριμένα το αποτέλεσμα σειράς ενδοομιλικών πωλήσεων εταιριών, στο πλαίσιο των οποίων χορηγήθηκαν δύο δάνεια ύψους 75 εκατομμυρίων ευρώ και 825 εκατομμυρίων ευρώ, αντιστοίχως, από τη [C Cayman Islands] στη [C Sverige I] καθώς και δύο δάνεια ύψους 75 εκατομμυρίων ευρώ και 825 εκατομμυρίων ευρώ, αντιστοίχως, τα οποία παρέσχε η [C Sverige II] στη [C Danmark I].

Το χρεόγραφο των 75 εκατομμυρίων ευρώ μεταξύ της [C Cayman Islands] και της [C Sverige I] καταρτίστηκε υπό πανομοιότυπους όρους με τους προβλεπόμενους στο χρεόγραφο των 75 εκατομμυρίων ευρώ μεταξύ της [C Sverige II] και της [C Danmark I]. Το ίδιο ισχύει ως προς τα χρεόγραφα των 825 εκατομμυρίων ευρώ [...]. Μέσω της πραγματοποιηθείσας αναδιάρθρωσεως και του σχετικού δείκτη χρέους που εμφανίζει τις συναλλαγές μεταξύ των συμβαλλομένων μερών που έχουν κοινά συμφέροντα, η [C Sverige II], αξιοποιώντας τους σουηδικούς κανόνες για τις ενδοομιλικές μεταφορές, μετέφερε έσοδα από τόκους που εισπράχθηκαν από την [C Danmark I] στην [C Sverige I], ενώ η [C Sverige I] μετέφερε περαιτέρω τα ποσά στην [C Cayman Islands] ως έξοδα καταβολής τόκων.

Επειδή, κατά τους ισχύοντες τότε σουηδικούς φορολογικούς κανόνες, δεν υπήρχε καθαρό φορολογητέο εισόδημα που να φορολογείται στη Σουηδία, οι καταβολές τόκων από τη [C Danmark I] μεταφέρθηκαν στο σύνολό τους στη [C Cayman Islands] μέσω των σουηδικών εταιριών.

Καμία από τις εταιρίες που συστάθηκαν κατά την αναδιάρθρωση δεν ασκούσε δραστηριότητες εκτός δραστηριοτήτων χαρτοφυλακίου και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο τα προβλεπόμενα έσοδά τους ήταν μόνον εκείνα που συνδέονταν από τη φύση τους με δραστηριότητες εταιρίας χαρτοφυλακίου. Τούτο, συνεπώς, προϋπέθετε κατ' ανάγκην, κατά τον σχεδιασμό των πιστωτικών σχέσεων που συνδέονταν με την αναδιάρθρωση ότι εάν οι οφειλέτριες εταιρίες μπορούσαν να ανταποκριθούν στις σχετικές υποχρεώσεις τους θα εισέπρατταν κεφάλαια από άλλες εταιρίες του ομίλου. Τούτο αποτελούσε εξ αρχής αναγκαία προϋπόθεση.

[Η C Sverige II] θεωρείται, επομένως, ότι αποτελεί εταιρία-όχημα που διαθέτει τόσο περιορισμένες εξουσίες επί των ποσών που εισπράττει ώστε δεν μπορεί να θεωρηθεί δικαιούχος των τόκων που λαμβάνονται από [τη C Danmark I], ούτε βάσει της [φορολογικής συμβάσεως μεταξύ των σκανδιναβικών χωρών] ούτε βάσει της οδηγίας 2003/49. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το ότι οι μεταφορές μεταξύ των σουηδικών εταιριών έλαβαν τη μορφή ενδοομιλικών μεταβιβάσεων και όχι τη μορφή της καταβολής τόκων.»

62 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, C Danmark I, θεωρεί ότι η έδρα των C Sverige II και C Sverige I ορίστηκε στη Σουηδία σε συνάρτηση με την αναδιάρθρωση του ομίλου στην Ευρώπη, η οποία βασιζόταν σε λόγους γενικής και εμπορικής φύσεως. Κατά την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η C Sverige II είναι ο «δικαιούχος», κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49, των τόκων που της κατέβαλε.

63 Υπό τις συνθήκες αυτές το Østre Landsret (εφετείο της ανατολικής περιφέρειας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) α) Πρέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος η οποία εμπίπτει στο άρθρο 3 της οδηγίας και, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, εισπράττει τόκους από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο “δικαιούχος” των εν λόγω τόκων κατά την οδηγία;
- β) Πρέπει η έννοια του όρου “δικαιούχος” στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί σύμφωνα με την έννοια του αντίστοιχου όρου ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- γ) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', πρέπει η έννοια αυτή να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα μόνον των σχολίων του άρθρου 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977] (σημείο 8), ή μπορούν κατά την ερμηνεία να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα σχόλια, όπως οι προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν το 2003 σχετικά με τις “εταιρίες- οχήματα” (σημείο 8.1, νυν σημείο 10.1) και το 2014 σχετικά με τις “συμβατικές ή εκ του νόμου υποχρεώσεις” (σημείο 10.2);
- δ) Αν τα σχόλια του 2003 μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την ερμηνεία, αποτελεί προϋπόθεση, ώστε μια εταιρία να μη θεωρηθεί ως ο “δικαιούχος” κατά την έννοια της οδηγίας [2003/49], να υπήρξε όντως διοχέτευση κεφαλαίων προς τα πρόσωπα τα οποία θεωρούνται

από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι “δικαιούχοι” των επίμαχων τόκων και, αν ναι, αποτελεί περαιτέρω προϋπόθεση να πραγματοποιήθηκε η πραγματική διοχέτευση σε χρονικό σημείο που δεν απείχε πολύ από τον χρόνο πληρωμής των τόκων και/ή να πραγματοποιήθηκε ως πληρωμή τόκων;

- ε) Ποια σημασία έχει συναφώς το γεγονός ότι ίδια κεφάλαια χρησιμοποιήθηκαν για το δάνειο, ότι οι επίμαχοι τόκοι εγγράφηκαν στο οφειλόμενο κεφάλαιο (“roll-up”), ότι ο λήπτης των τόκων προέβη εν συνεχεία σε μεταφορά εντός του ομίλου προς την εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος μητρική του εταιρία, με σκοπό την αναπροσαρμογή των κερδών για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με τους εφαρμοστέους στο εν λόγω κράτος κανόνες, ότι οι επίμαχοι τόκοι στη συνέχεια μετατράπηκαν σε ίδια κεφάλαια εντός της δανειολήπτριας εταιρίας, ότι ο λήπτης των τόκων είχε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει τους τόκους σε άλλο πρόσωπο, και ότι τα περισσότερα από τα πρόσωπα που θεωρούνται από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι “δικαιούχοι” των τόκων είναι κάτοικοι άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών με τις οποίες το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οπότε στο δανικό φορολογικό δίκαιο δεν θα υπήρχε βάση επιτρέπουσα την παρακράτηση φόρου στην πηγή αν τα εν λόγω πρόσωπα ήταν δανειστές και επομένως είχαν απευθείας εισπράξει τους τόκους;
- στ) Ποια είναι, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των τόκων πρέπει να θεωρηθεί ως “δικαιούχος” κατά την έννοια της οδηγίας, η σημασία του γεγονότος ότι το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν αξιολογήσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι ο λήπτης, χωρίς να έχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει σε τρίτον τους τόκους που εισέπραξε, δεν είχε “κατ’ ουσίαν” δικαίωμα “χρήσεως και απολαύσεως” (“use and enjoyment”) των τόκων όπως εκτίθεται στα σχόλια του 2014 επί του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- 2) α) Προϋποθέτει η από κράτος μέλος επίκληση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας [2003/49], το οποίο αφορά την εφαρμογή εθνικών διατάξεων για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, ή του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας ότι το εν λόγω κράτος μέλος έχει θεσπίσει ειδική εθνική διάταξη για την εφαρμογή του άρθρου 5 της οδηγίας, ή ότι το εθνικό δίκαιο περιέχει γενικές διατάξεις ή γενικές αρχές σχετικά με την απάτη, τις καταχρήσεις και τη φοροδιαφυγή που μπορούν να ερμηνευθούν σε συμφωνία με το άρθρο 5;
- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α’, δύναται το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο d, του δανικού νόμου περί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, το οποίο ορίζει ότι η περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί του εισοδήματος από τόκους δεν περιλαμβάνει τους “τόκους που απαλλάσσονται από φόρους [...] κατ’ εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49] για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολογήσεως των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών”, να θεωρηθεί τέτοια ειδική εθνική διάταξη κατά το άρθρο 5 της οδηγίας;
- 3) Αποτελεί συμβατική διάταξη για την πρόληψη των καταχρήσεων εμπίπτουσα στο άρθρο 5 της οδηγίας η διάταξη σε συναφθείσα από δύο κράτη μέλη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνταχθεί σύμφωνα με το [υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ], κατά την οποία η φορολογία των τόκων εξαρτάται από το κατά πόσον ο λήπτης των τόκων θεωρείται ως ο δικαιούχος των τόκων;
- 4) Οφείλει βάσει της οδηγίας [2003/49] ή του άρθρου 10 ΕΚ ένα κράτος μέλος, το οποίο αρνείται να αναγνωρίσει ότι εταιρία άλλου κράτους μέλους είναι ο δικαιούχος των τόκων και διατείνεται ότι η εταιρία αυτή είναι επίπλαστη εταιρία-όχημα, να αναφέρει ποιον θεωρεί ότι είναι ο δικαιούχος;
- 5) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ’ εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε

συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει στην υπόχρεη για την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εταιρία (στη θυγατρική εταιρία) να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστέρησης σχετικά με την πληρωμή της παρακρατήσεως στην πηγή, και τούτο με επιτόκιο υψηλότερο από το επιτόκιο που το ίδιο κράτος μέλος εφαρμόζει για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ο οποίος πλήττει επίσης τα εισοδήματα από τόκους) κατά εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος;

6) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (και/ή με το άρθρο 56 ΕΚ), χωριστά ή από κοινού, σε νομοθεσία βάσει της οποίας:

- το τελευταίο κράτος μέλος υποχρεώνει τον πληρωτή των τόκων να παρακρατήσει στην πηγή τον φόρο επί των τόκων αυτών και καθιστά τον εν λόγω πληρωτή υπεύθυνο έναντι του κράτους για τους μη παρακρατηθέντες φόρους στην πηγή, ενώ τέτοια υποχρέωση παρακρατήσεως δεν υπάρχει όταν ο λήπτης των τόκων είναι κάτοικος του ίδιου κράτους μέλους;
- μητρική εταιρία στο τελευταίο κράτος μέλος δεν θα είχε υποβληθεί στην υποχρέωση να προκαταβάλει φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη, αλλά η εταιρία αυτή θα έπρεπε να καταβάλει το πρώτον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο της ημερομηνίας κατά την οποία έγιναν απαιτητές οι παρακρατήσεις του φόρου στην πηγή;

Για την απάντηση στο έκτο ερώτημα, ζητείται από το Δικαστήριο να λάβει υπόψη την απάντηση στο πέμπτο ερώτημα.»

4) Υπόθεση C-299/16, Z Denmark

- 64 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Z Denmark είναι δανική βιομηχανική εταιρία.
- 65 Τον Αύγουστο 2005, η εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων A Fund απέκτησε το 66 % των μετοχών τύπου A της εταιρίας αυτής (που αντιπροσωπεύουν το 64 % περίπου των δικαιωμάτων ψήφου) από τους προηγούμενους μετόχους, ήτοι την εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων B και το δανικό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα C, ενώ ο D διατηρούσε το υπόλοιπο τμήμα των μετοχών τύπου A. Επιπλέον, ορισμένα διευθυντικά στελέχη της Z Denmark κατείχαν μετοχές τύπου B.
- 66 Η A Fund αποτελείται από πέντε εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων, τέσσερις εκ των οποίων έχουν συσταθεί υπό τη μορφή ετερόρρυθμης εταιρίας (Limited Partnership) στη νήσο Τζέρσεϊ, ήτοι υπό τη μορφή φορολογικώς διαφανούς εταιρίας κατά το δανικό φορολογικό δίκαιο. Η πέμπτη εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων, η A Fund (No. 5) Limited, εδρεύουσα στο Τζέρσεϊ, έχει τη μορφή εταιρίας που δεν είναι φορολογικώς διαφανής και κατέχει περίπου το 0,5 % της A Fund. Κατά τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, οι επενδυτές στις πρώτες τέσσερις εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων έχουν τη φορολογική κατοικία τους σε πολυάριθμες χώρες εντός και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 67 Στο πλαίσιο της εξαγοράς που αναφέρεται στη σκέψη 65 της παρούσας αποφάσεως, η A Fund, χορήγησε στη Z Denmark, στις 27 Σεπτεμβρίου 2005, δάνειο ύψους 146 010 341 DKK (περίπου 19,6 εκατομμύρια ευρώ). Το επιτόκιο του δανείου ανερχόταν σε 9 % ετησίως.

- 68 Στις 28 Απριλίου 2006, η A Fund εκχώρησε το σύνολο της απαιτήσεως που είχε έναντι της Z Denmark για συνολικό ποσό 146 010 341 DKK (περίπου 19,6 εκατομμύρια ευρώ) στη Z Luxembourg, εταιρία συσταθείσα από αυτήν την ίδια ημέρα στο Λουξεμβούργο.
- 69 Η πράξη της εκχωρήσεως συμπληρώθηκε με τη χορήγηση από την A Fund στη Z Luxembourg δανείου το οποίο ανερχόταν, ομοίως, σε 146 010 341 DKK (περίπου 19,6 εκατομμύρια ευρώ). Το επιτόκιο του δανείου ανερχόταν σε 9,875 %, η δε λογιστική καταχώριση των τόκων έπρεπε να γίνεται στο τέλος του έτους.
- 70 Στις 21 Ιουνίου 2006, η A Fund μεταβίβασε στη Z Luxembourg τις μετοχές της στη Z Denmark.
- 71 Από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της Z Luxembourg για το έτος 2007 (από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για το έτος 2006 προκύπτουν παρόμοιες καταχωρίσεις) προκύπτει ότι η εταιρία αυτή είχε ως μοναδική δραστηριότητα τη συμμετοχή της στη Z Denmark. Οι ετήσιες αυτές οικονομικές καταστάσεις μαρτυρούν επίσης ότι, ενώ το 2006 η Z Luxembourg είχε αρνητικό αποτέλεσμα ύψους 23 588 ευρώ, το 2007 το αποτέλεσμα αυτό ήταν θετικό και ανερχόταν στο ύψος των 15 587 ευρώ. Προκύπτει ομοίως από τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις ότι τα έσοδα από τόκους ανήλθαν, κατά τα έτη αυτά, σε 1 497 208 ευρώ και 1 192 881 ευρώ αντιστοίχως, ενώ τα έξοδα από τόκους ανήλθαν σε 1 473 675 ευρώ και 1 195 124 ευρώ αντιστοίχως. Από την καταχώριση «Φόροι επί των κερδών» (Tax on profit) προέκυπτε, για το έτος 2006, ποσό ύψους 3 733 ευρώ και, για το έτος 2007, μηδενικό ποσό.
- 72 Η Z Denmark, την 1 Νοεμβρίου 2007, εξόφλησε το χορηγηθέν από την A Fund δάνειο, οι δε οφειλόμενοι τόκοι ανέρχονταν κατά την ημερομηνία αυτή σε 21 241 619 DKK (περίπου 2,85 εκατομμύρια ευρώ). Η Z Luxembourg, την ίδια ημέρα, εξόφλησε στην A Fund την οφειλή της, η οποία αποτελείται από κεφάλαιο και τόκους.
- 73 Με την από 10 Δεκεμβρίου 2010 πράξη της, η SKAT δεν αναγνώρισε στη Z Luxembourg την ιδιότητα του δικαιούχου των τόκων που της καταβλήθηκαν από τη Z Denmark, κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49 και της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Δανίας.
- 74 Με απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2012, η εθνική φορολογική επιτροπή επικύρωσε την απόφαση της SKAT. Η απόφαση περιείχε τα ακόλουθα αποσπάσματα:

«[Η Z Luxembourg] δεν θεωρείται εν προκειμένω “δικαιούχος” [beneficial owner] ούτε υπό το πρίσμα της [φορολογικής συμβάσεως μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Δανίας] ούτε υπό το πρίσμα της οδηγίας [2003/49].

Πρέπει να ληφθεί υπόψη, συναφώς, η πραγματική διάρθρωση που δημιουργήθηκε στην πράξη από τα μέλη εντός του ίδιου ομίλου, βάσει της οποίας η [Z Luxembourg] μετέφερε τα εισοδήματα από τόκους που εισέπραξε από τη Z Denmark στην εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων που τα μετέφερε περαιτέρω στους δικούς της επενδυτές.

Με την εκχώρηση, προς τη [Z Luxembourg], της απαιτήσεως της εταιρίας επενδύσεως κεφαλαίων κατά της [Z Denmark] και την ταυτόχρονη απόκτηση από την εταιρία αυτή των μετοχών της [Z Denmark] μέσω δανείου χορηγηθέντος από την εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων για ποσό ίδιο περίπου με αυτό της απαιτήσεως κατά της εταιρίας, και υπό τους ίδιους σχεδόν όρους, ο φόρος της [Z Luxembourg] επί των πληρωμών τόκων από τη δανική εταιρία θα συμψηφιζόταν με τις πληρωμές τόκων της εταιρίας προς την εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων, και επομένως από το σύνολο των συναλλαγών δεν θα προέκυπτε καθαρό φορολογητέο εισόδημα επί του οποίου θα φορολογείτο η εταιρία. Επομένως, η λουξεμβουργιανή εταιρία πρέπει να θεωρηθεί εταιρία-όχημα στερούμενη αληθινών εξουσιών ή δυνατοτήτων λήψεως αποφάσεων σχετικά με τη διάθεση των ποσών που μεταφέρθηκαν προς αυτήν.

Κατά συνέπεια, δεν αναγνωρίζεται στη [Z Luxembourg] το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον δανικό φόρο στην πηγή, όπως προβλέπεται από την [φορολογική σύμβαση μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Δανίας] ή/και την οδηγία [2003/49].

Διευκρινίστηκε ότι οι τόκοι που μεταφέρθηκαν από τη [Z Luxembourg] στην εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων, η οποία πρέπει να θεωρηθεί διαφανής, μεταφέρθηκαν περαιτέρω στους επενδυτές της εν λόγω εταιρίας. Τίθεται επομένως το ερώτημα κατά πόσον θα πρέπει ενδεχομένως να μην φορολογηθούν τα έσοδα από τόκους δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας στην οποία εμπίπτουν οι επενδυτές. Λαμβανομένου υπόψη του τρόπου με τον οποίο εξετέθησαν τα περιστατικά της υποθέσεως, δεν είναι απαραίτητο να απαντηθεί το ερώτημα αυτό, και τούτο για τον απλό λόγο ότι τα έγγραφα που προσκομίστηκαν δεν αποτελούν επαρκή τεκμηρίωση για να αποδειχθεί ότι ανέκυψε διπλή φορολογία.»

- 75 Η Z Denmark προσέβαλε την απόφαση αυτή της εθνικής φορολογικής επιτροπής ενώπιον των δανικών δικαστηρίων.
- 76 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Z Denmark προέβαλε, μεταξύ άλλων, ότι η κατά την οδηγία 2003/49 έννοια του όρου «δικαιούχος» είναι έννοια του δικαίου της Ένωσης που πρέπει να ερμηνεύεται αυτοτελώς και όχι με βάση το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ. Εν πάση περιπτώσει, η ερμηνεία μπορεί να γίνει μόνο υπό το πρίσμα του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977 και των σχετικών σχολίων. Μια δυναμική ερμηνεία αντιβαίνει προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Επιπλέον, η Z Denmark αμφισβητεί το ότι, εν προκειμένω, υπήρξε κατάχρηση κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49.
- 77 Τέλος, η Z Denmark βάλλει κατά της αντίθετης προς το άρθρο 43 ΕΚ διαφορετικής μεταχειρίσεως που παρατηρήθηκε στην προκειμένη περίπτωση, η οποία έγκειται ιδίως στην αδυναμία της Z Luxembourg να εκπέσει τους τόκους που κατέβαλε για δάνειο που συνήψε με τον μέτοχό της προκειμένου να χορηγηθεί το δάνειο στη Z Denmark. Ειδικότερα, αν η Z Luxembourg ήταν δανική εταιρία, θα είχε τη δυνατότητα να προβεί σε έκπτωση των εξόδων αυτών και δεν θα είχε φορολογητέο εισόδημα από τόκους.
- 78 Όσον αφορά τη φορολόγηση στην πηγή, η Z Denmark ισχυρίζεται ότι υφίστανται ορισμένες θεμελιώδεις διαφορές σε σχέση με τη φορολόγηση των ημεδαπών εταιριών. Πρώτον, ο φόρος στην πηγή είναι απαιτητός νωρίτερα από ό,τι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων. Δεύτερον, οι τόκοι υπερημερίας επί του φόρου στην πηγή είναι σημαντικά υψηλότεροι από ό,τι στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Τρίτον, ο δανειολήπτης είναι εκείνος που πρέπει να παρακρατεί τον φόρο στην πηγή. Τέταρτον, ο δανειολήπτης είναι επίσης εκείνος που υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο στην πηγή.
- 79 Υπό τις συνθήκες αυτές το Vestre Landsret (εφετείο της δυτικής περιφέρειας, Δανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) α) Πρέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος η οποία εμπίπτει στο άρθρο 3 της οδηγίας και, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, εισπράττει τόκους από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο “δικαιούχος” των εν λόγω τόκων κατά την οδηγία;
- β) Πρέπει η έννοια του όρου “δικαιούχος” στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας [2003/49], να ερμηνευθεί σύμφωνα με την έννοια του αντίστοιχου όρου ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];

- γ) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', πρέπει η έννοια αυτή να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα μόνον των σχολίων του άρθρου 11 του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977] (σημείο 8), ή μπορούν κατά την ερμηνεία να ληφθούν υπόψη μεταγενέστερα σχόλια, όπως οι προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν το 2003 σχετικά με τις "εταιρίες-οχήματα" (σημείο 8.1, νυν σημείο 10.1) και το 2014 σχετικά με τις "συμβατικές ή εκ του νόμου υποχρεώσεις" (σημείο 10.2);
- δ) Αν τα σχόλια του 2003 μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την ερμηνεία: ποια σημασία έχει, για την εκτίμηση του ζητήματος αν μια εταιρία μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν είναι "δικαιούχος" για τους σκοπούς της οδηγίας [2003/49], το γεγονός ότι οι επίμαχοι τόκοι εγγράφηκαν στο οφειλόμενο κεφάλαιο ("roll-up"), ότι ο λήπτης των τόκων είχε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει τους τόκους σε άλλο πρόσωπο και ότι τα περισσότερα από τα πρόσωπα στα οποία πιστώθηκαν/καταβλήθηκαν οι τόκοι και τα οποία θεωρούνται από το κράτος κατοικίας του πληρωτή των τόκων ως οι "δικαιούχοι" των τόκων είναι κάτοικοι άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών με τις οποίες το Βασίλειο της Δανίας έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οπότε στο εσωτερικό δίκαιο δεν θα υπήρχε βάση επιτρέπουσα την παρακράτηση φόρου στην πηγή αν τα εν λόγω πρόσωπα ήταν δανειστές και επομένως είχαν απευθείας εισπράξει τους τόκους;
- ε) Ποια είναι, για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο λήπτης των τόκων πρέπει να θεωρηθεί ως "δικαιούχος" κατά την έννοια της οδηγίας, η σημασία του γεγονότος ότι το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν αξιολογήσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, θα μπορούσε να διαπιστώσει ότι ο λήπτης, χωρίς να έχει συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση να μεταφέρει σε τρίτον τους τόκους που εισέπραξε, δεν είχε "κατ' ουσίαν" δικαίωμα "χρήσεως και απολαύσεως" ("use and enjoyment") των τόκων όπως εκτίθεται στα σχόλια του 2014 επί του [υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1977];
- 2) α) Προϋποθέτει η από κράτος μέλος επίκληση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας [2003/49], το οποίο αφορά την εφαρμογή εθνικών διατάξεων για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων, ή του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας ότι το εν λόγω κράτος μέλος έχει θεσπίσει ειδική εθνική διάταξη για την εφαρμογή του άρθρου 5 της οδηγίας, ή ότι το εθνικό δίκαιο περιέχει γενικές διατάξεις ή γενικές αρχές σχετικά με την απάτη, τις καταχρήσεις και τη φοροδιαφυγή που μπορούν να ερμηνευθούν σε συμφωνία με το άρθρο 5;
- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, στοιχείο α', δύναται το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο d, του δανικού νόμου περί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, το οποίο ορίζει ότι η περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί του εισοδήματος από τόκους δεν περιλαμβάνει τους "τόκους που απαλλάσσονται από φόρους [...] κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολογήσεως των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών", να θεωρηθεί τέτοια ειδική εθνική διάταξη κατά το άρθρο 5 της οδηγίας;
- 3) Αποτελεί συμβατική διάταξη για την πρόληψη των καταχρήσεων εμπίπτουσα στο άρθρο 5 της οδηγίας η διάταξη σε συναφθείσα από δύο κράτη μέλη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνταχθεί σύμφωνα με το [υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ], κατά την οποία η φορολογία των τόκων εξαρτάται από το κατά πόσον ο λήπτης των τόκων θεωρείται ως ο δικαιούχος των τόκων;
- 4) Οφείλει βάσει της οδηγίας [2003/49] ή του άρθρου 10 ΕΚ ένα κράτος μέλος, το οποίο αρνείται να αναγνωρίσει ότι εταιρία άλλου κράτους μέλους είναι ο δικαιούχος των τόκων και διατείνεται ότι η εταιρία αυτή είναι επίπλαστη εταιρία-όχημα, να αναφέρει ποιον θεωρεί ότι είναι ο δικαιούχος;
- 5) Σε περίπτωση που ο πληρωτής των τόκων είναι κάτοικος κράτους μέλους και ο λήπτης των τόκων είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους και ο λήπτης των τόκων δεν θεωρείται από το πρώτο κράτος μέλος ως ο "δικαιούχος" των επίμαχων τόκων κατά την έννοια της οδηγίας [2003/49] και, επομένως, θεωρείται ότι έχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση ως προς αυτούς τους τόκους

στο εν λόγω κράτος μέλος, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το πρώτο κράτος μέλος δεν λαμβάνει υπόψη για τη φορολόγηση του εγκατεστημένου στην αλλοδαπή λήπτη των τόκων δαπάνες με τη μορφή τόκων στις οποίες, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, υποβλήθηκε ο λήπτης των τόκων, ενώ κατά τη νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους οι δαπάνες για τόκους γενικώς αποτελούν το αντικείμενο δικαιώματος εκπτώσεως και ως εκ τούτου μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα του λήπτη τόκων που είναι κάτοικος ημεδαπής;

- 6) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ, σε νομοθεσία βάσει της οποίας το τελευταίο κράτος μέλος επιβάλλει στην υπόχρεη για την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εταιρία (στη θυγατρική εταιρία) να καταβάλει τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστέρησης σχετικά με την πληρωμή της παρακρατήσεως στην πηγή, και τούτο με επιτόκιο υψηλότερο από το επιτόκιο που το ίδιο κράτος μέλος εφαρμόζει για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ο οποίος πλήττει επίσης τα εισοδήματα από τόκους) κατά εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος;
- 7) Όταν, συγκεκριμένα, εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος (μητρική εταιρία) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενη να τύχει, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας [2003/49], απαλλαγής από τον φόρο στην πηγή όσον αφορά τόκους που προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (θυγατρική εταιρία) και όταν το τελευταίο κράτος μέλος θεωρεί ότι η μητρική εταιρία έχει εκεί περιορισμένη φορολογική υποχρέωση επί των τόκων αυτών, αντιτίθεται το άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ (και/ή με το άρθρο 56 ΕΚ), χωριστά ή από κοινού, σε νομοθεσία βάσει της οποίας:
- το τελευταίο κράτος μέλος υποχρεώνει τον πληρωτή των τόκων να παρακρατήσει στην πηγή τον φόρο επί των τόκων αυτών και καθιστά τον εν λόγω πληρωτή υπεύθυνο έναντι του κράτους για τους μη παρακρατηθέντες φόρους στην πηγή, ενώ τέτοια υποχρέωση παρακρατήσεως δεν υπάρχει όταν ο λήπτης των τόκων είναι κάτοικος του ίδιου κράτους μέλους;
 - μητρική εταιρία στο τελευταίο κράτος μέλος δεν θα είχε υποβληθεί στην υποχρέωση να προκαταβάλει φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη, αλλά η εταιρία αυτή θα έπρεπε να καταβάλει το πρώτον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο της ημερομηνίας κατά την οποία έγιναν απαιτητές οι παρακρατήσεις του φόρου στην πηγή;

Για την απάντηση στο ερώτημα αυτό, ζητείται από το Δικαστήριο να λάβει υπόψη την απάντηση στο έκτο ερώτημα.»

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

- 80 Λόγω της συνάφειας των τεσσάρων υποθέσεων των κυρίων δικών, οι οποίες αφορούν άπασες την ερμηνεία της οδηγίας 2003/49 και των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες, οι υποθέσεις αυτές πρέπει να συνεκδικαστούν προς έκδοση κοινής αποφάσεως.
- 81 Με έγγραφο της 2ας Μαρτίου 2017, η Δανική Κυβέρνηση ζήτησε, σύμφωνα με το άρθρο 16, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την εκδίκαση των υποθέσεων αυτών από το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου. Επιπλέον, λαμβανομένων υπόψη των

ομοιοτήτων μεταξύ των υποθέσεων αυτών και των υποθέσεων C-116/16 και C-117/16, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της σημερινής αποφάσεως, T Danmark και Y Denmark Aps (C-116/16 και C-117/16, EU:C:2019:135), η Δανική Κυβέρνηση πρότεινε επίσης να διεξαγάγει το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 77 του Κανονισμού Διαδικασίας, κοινή επ' ακροατηρίου συζήτηση για το σύνολο των υποθέσεων αυτών. Το Δικαστήριο δέχθηκε τα αιτήματα της Δανικής Κυβερνήσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 82 Τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλαν τα εθνικά δικαστήρια αφορούν τρία ζητήματα. Το πρώτο ζήτημα αφορά την κατά την οδηγία 2003/49 έννοια του όρου «δικαιούχος», καθώς και την ύπαρξη νομικής βάσεως παρέχουσας σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αρνείται, λόγω καταχρήσεως δικαιώματος, το δικαίωμα απαλλαγής φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, σε εταιρία που κατέβαλε τόκους σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Εφόσον υφίσταται μια τέτοια νομική βάση, το δεύτερο ζήτημα που τίθεται με τα ως άνω ερωτήματα αφορά τα στοιχεία που θεμελιώνουν ενδεχόμενη κατάχρηση δικαιώματος και τους σχετικούς τρόπους αποδείξεως αυτής. Τέλος, το τρίτο ζήτημα, που τίθεται με τα ερωτήματα τα οποία υποβάλλονται ομοίως σε περίπτωση που υφίσταται δυνατότητα ενός κράτους μέλους να αρνηθεί να χορηγήσει σε μια τέτοια εταιρία τα πλεονεκτήματα που συνεπάγεται η οδηγία 2003/49, αφορά την ερμηνεία των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στα αιτούντα δικαστήρια να εξακριβώσουν αν η δανική νομοθεσία παραβιάζει τις ελευθερίες αυτές.

Επί των πρώτων ερωτημάτων, στοιχεία α' έως γ', των δευτέρων ερωτημάτων, στοιχεία α' και β', και των τρίτων ερωτημάτων στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16

- 83 Πρώτον, με τα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία α' έως γ', στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, τα αιτούντα δικαστήρια διερωτώνται πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια του «δικαιούχο[υ] των τόκων, κατά το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 4, της οδηγίας 2003/49. Δεύτερον, με τα δεύτερα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία α' και β', και τα τρίτα ερωτήματα στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν κατ' ουσίαν εάν η καταπολέμηση της απάτης ή των καταχρήσεων, την οποία επιτρέπει το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49, προϋποθέτει την ύπαρξη προβλεπόμενης στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνή σύμβαση διατάξεως κατά των καταχρήσεων κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Τα δικαστήρια αυτά ερωτούν ιδίως εάν προβλεπόμενη στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνή σύμβαση διάταξη που περιέχει την έννοια του «δικαιούχου» μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί νομική βάση για την καταπολέμηση της απάτης και της καταχρήσεως δικαιώματος.

Επί της έννοιας του «δικαιούχου των τόκων»

- 84 Πρέπει να επισημανθεί καταρχάς ότι η έννοια του «δικαιούχου των τόκων», που περιλαμβάνεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, δεν μπορεί να αναφέρεται σε έννοιες του εθνικού δικαίου που διαφέρουν ως προς το περιεχόμενο.
- 85 Συναφώς, έχει κριθεί ότι από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 4 της οδηγίας 2003/49 προκύπτει ότι η οδηγία αυτή αποβλέπει στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας όσον αφορά τις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη και στην υπαγωγή των εν λόγω καταβολών σε φορολόγηση μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος, η δε κατάργηση της φορολογήσεως των εν λόγω καταβολών στα κράτη μέλη όπου προκύπτουν αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη μέθοδο για τη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών (απόφαση της 21ης Ιουλίου 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, σκέψη 24).

- 86 Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/49, όπως οριοθετείται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, αφορά, επομένως, την απαλλαγή των καταβολών τόκων και δικαιωμάτων που προκύπτουν στο κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή, όταν ο δικαιούχος αυτών είναι εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή μόνιμη εγκατάσταση, εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία ανήκει σε εταιρία κράτους μέλους (απόφαση της 21ης Ιουλίου 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, σκέψη 25).
- 87 Το Δικαστήριο τόνισε εξάλλου ότι δεδομένου ότι το άρθρο 2, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής ορίζει τους τόκους ως «εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις», μόνον ο δικαιούχος μπορεί να εισπράττει τους τόκους που συνιστούν το εισόδημα από τέτοιες απαιτήσεις (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιουλίου 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, σκέψη 27).
- 88 Η κατά την εν λόγω οδηγία έννοια του όρου «δικαιούχος των τόκων» πρέπει κατά συνέπεια να ερμηνεύεται ως προσδιορίζουσα οντότητα που πράγματι καρπώνεται τους τόκους που της καταβάλλονται. Το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής ενισχύει την αναφορά αυτή στην οικονομική πραγματικότητα, διευκρινίζοντας ότι εταιρία ενός κράτους μέλους λογίζεται ως δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων μόνον εφόσον δέχεται τις πληρωμές για δικό της λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου, όπως του καταπιστευτικού διαχειριστή ή του εξουσιοδοτημένου υπογράφοντα εξ ονόματος άλλου προσώπου.
- 89 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 10 της παρούσας αποφάσεως, ενώ ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, όπως οι αποδόσεις στη βουλγαρική, γαλλική, λεττονική και ρουμανική γλώσσα, χρησιμοποιούν τον όρο «αυτός που καρπώνεται», οι άλλες γλωσσικές αποδόσεις χρησιμοποιούν εκφράσεις όπως «αυτός που πραγματικά καρπώνεται» (αποδόσεις στην ισπανική, τσεχική, εσθονική, αγγλική, ιταλική, λιθουανική, μαλτέζικη, πορτογαλική και φινλανδική γλώσσα) ή «κύριος»/«αυτός που δικαιούται να χρησιμοποιεί» (αποδόσεις στη γερμανική, δανική, ελληνική, κροατική, ουγγρική, πολωνική, σλοβακική, σλοβενική και σουηδική γλώσσα), ή «τελικός δικαιούχος» (απόδοση στην ολλανδική γλώσσα). Η χρήση αυτών των διαφορετικών εκφράσεων καταδεικνύει ότι ο όρος «δικαιούχος» δεν αφορά έναν τυπικώς προσδιοριζόμενο λήπτη αλλά την οντότητα που καρπώνεται από οικονομική άποψη τους εισπραχθέντες τόκους και, ως εκ τούτου, έχει την ευχέρεια να καθορίζει ελεύθερα πώς θα χρησιμοποιηθούν. Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 86 της παρούσας αποφάσεως, μόνο μια οντότητα εγκατεστημένη στην Ένωση δύναται να αποτελέσει δικαιούχο τόκων, ο οποίος μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49.
- 90 Επιπλέον, όπως προκύπτει από την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, που υποβλήθηκε στις 6 Μαρτίου 1998 [COM(1998) 67 τελικό], στην οποία βασίζεται η οδηγία 2003/49, η ως άνω οδηγία εμπνέεται από το άρθρο 11 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1996 και επιδιώκει τον ίδιο σκοπό, ήτοι την αποφυγή της διπλής διεθνούς φορολογίας. Η έννοια του όρου «δικαιούχος», που περιέχεται στις διμερείς συμβάσεις που βασίζονται στο υπόδειγμα αυτό, καθώς και οι διαδοχικές τροποποιήσεις που επήλθαν στο εν λόγω υπόδειγμα και τα σχετικά σχόλια είναι, συνεπώς, κρίσιμα για την ερμηνεία της εν λόγω οδηγίας.
- 91 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης ισχυρίζονται ότι η ερμηνεία της έννοιας του «δικαιούχου των τόκων ή δικαιωμάτων», κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, υπό το πρίσμα του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ και των σχετικών σχολίων, δεν μπορεί να γίνει δεκτή επειδή στερείται κάθε δημοκρατικής νομιμότητας. Εντούτοις, το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό, δεδομένου ότι μια τέτοια ερμηνεία, ακόμη και αν εμπνέεται από τις εργασίες του ΟΟΣΑ, βασίζεται, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 85 έως 90 της παρούσας αποφάσεως, στην ίδια την οδηγία, καθώς και στις προπαρασκευαστικές εργασίες της που απηχούν τη δημοκρατική διαδικασία της Ένωσης.

- 92 Πλην όμως, από την εξέλιξη του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ και των σχετικών σχολίων, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 4 έως 6 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι ο όρος «δικαιούχος» δεν περιλαμβάνει τις εταιρίες-οχήματα και δεν πρέπει να νοείται υπό τη στενή και τεχνική του έννοια, αλλά υπό έννοια που καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας καθώς και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- 93 Οι διμερείς συμβάσεις που συνάπτονται από τα κράτη μέλη με άλλα κράτη μέλη με βάση το υπόδειγμα φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ, όπως η σκανδιναβική φορολογική σύμβαση, μαρτυρούν επίσης την εξέλιξη αυτή. Πράγματι, διαπιστώνεται ότι οι εν λόγω συμβάσεις, οι οποίες παρατίθενται στις σκέψεις 16 έως 18 της παρούσας αποφάσεως, περιέχουν όλες την έκφραση «δικαιούχος» κατά την έννοια του εν λόγω υποδείγματος.
- 94 Διευκρινίζεται επίσης ότι το γεγονός και μόνον ότι η εταιρία που εισπράττει τους τόκους σε ένα κράτος μέλος δεν είναι ο «δικαιούχος» τους δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49. Πράγματι, υπάρχει πιθανότητα οι τόκοι αυτοί να απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου αυτού, στο κράτος στο οποίο προκύπτουν, εφόσον η εταιρία που τους εισπράττει μεταφέρει το ποσό τους σε δικαιούχο εγκατεστημένο στην Ένωση, ο οποίος πληροί επιπλέον όλες τις προϋποθέσεις που θέτει η οδηγία 2003/49 για τη χορήγηση μιας τέτοιας απαλλαγής.

Επί της αναγκαιότητας ειδικής διατάξεως προβλεπόμενης στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνή σύμβαση και θέτουσας σε εφαρμογή το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49

- 95 Τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν εάν, για την καταπολέμηση της καταχρήσεως δικαιώματος στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 2003/49, ένα κράτος μέλος πρέπει να έχει θεσπίσει ειδική διάταξη του εθνικού δικαίου για τη μεταφορά της οδηγίας αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη ή αν μπορεί να παραπέμψει σε προβλεπόμενες στο εθνικό δίκαιο ή σε διεθνείς συμβάσεις αρχές ή διατάξεις κατά των καταχρήσεων.
- 96 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, υφίσταται στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης γενική αρχή του δικαίου κατά την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 68, της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 35, της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99).
- 97 Η τήρηση της γενικής αυτής αρχής του δικαίου επιβάλλεται στους πολίτες. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή της νομοθεσίας της Ένωσης δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει τις πράξεις που διενεργούνται με σκοπό τη δόλια ή καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 38, της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99).
- 98 Ως εκ τούτου, προκύπτει από την αρχή αυτή ότι ένα κράτος μέλος οφείλει να αρνείται το ευεργέτημα των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, όταν αυτές δεν προβάλλονται προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί των εν λόγω διατάξεων, αλλά προκειμένου να αντληθεί κάποιο όφελος από το δίκαιο της Ένωσης, ενώ δεν πληρούνται παρά μόνον τυπικώς οι προϋποθέσεις για την παροχή του οφέλους αυτού.

- 99 Τούτο ισχύει, για παράδειγμα, όταν η εκτέλεση των τελωνειακών διατυπώσεων δεν εντάσσεται στο πλαίσιο φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά είναι καθαρά τυπική και αποσκοπεί μόνο στην καταχρηστική εκμετάλλευση του συστήματος χορηγήσεως εξισωτικών ποσών (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1981, Schumacher κ.λπ., 250/80, EU:C:1981:246, σκέψη 16, καθώς και της 3ης Μαρτίου 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, σκέψη 21) ή επιστροφών κατά την εξαγωγή (πρβλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψη 59).
- 100 Επιπλέον, η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος εφαρμόζεται σε ποικίλους τομείς, όπως η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων (απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc και Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, σκέψη 27), η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1993, Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, σκέψη 13), οι δημόσιες συμβάσεις υπηρεσιών (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 «Spezzino» κ.λπ., C-113/13, EU:C:2014:2440, σκέψη 62), η ελευθερία εγκαταστάσεως (απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 24), το δίκαιο των εταιριών (απόφαση της 23ης Μαρτίου 2000, Διαμαντής, C-373/97, EU:C:2000:150, σκέψη 33), η κοινωνική ασφάλιση (αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, σκέψη 24, της 6ης Φεβρουαρίου 2018, Altun κ.λπ., C-359/16, EU:C:2018:63, σκέψη 48, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99), οι μεταφορές (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, σκέψεις 19 έως 25), η κοινωνική πολιτική (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, σκέψεις 37 έως 41), τα περιοριστικά μέτρα (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, C-72/11, Afrasiabi κ.λπ., EU:C:2011:874, σκέψη 62), ή ακόμη ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 74).
- 101 Όσον αφορά τον τομέα του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως επισημάνει ότι, μολονότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί εντούτοις γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης που εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του εάν τα δικαιώματα ή πλεονεκτήματα των οποίων γίνεται κατάχρηση θεμελιώνονται στις Συνθήκες, σε κανονισμό ή σε οδηγία (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψεις 30 και 31).
- 102 Επομένως, η γενική αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών πρέπει να αντιτάσσεται σε όποιον επικαλείται ορισμένους κανόνες του δικαίου της Ένωσης που προβλέπουν κάποιο όφελος κατά τρόπο που δεν συνάδει με τους σκοπούς που επιδιώκουν οι κανόνες αυτοί. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή αυτή δύναται να αντιταχθεί σε υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να μην του αναγνωρισθεί, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου που να προβλέπουν τέτοια άρνηση (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 62, καθώς και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 33).
- 103 Στις υποθέσεις των κυρίων δικών, οι κανόνες των οποίων γίνεται, κατά την SKAT, καταστρατήγηση είναι οι διατάξεις της οδηγίας 2003/49, που εκδόθηκε για να προωθήσει την ανάπτυξη μιας ενιαίας αγοράς που έχει τα χαρακτηριστικά εσωτερικής αγοράς και προβλέπει απαλλαγή, στο κράτος μέλος παρακρατήσεως στην πηγή, των τόκων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Όπως προκύπτει από την πρόταση οδηγίας που μνημονεύεται στη σκέψη 90 της παρούσας αποφάσεως, κάποιοι από τους ορισμούς που διατυπώνονται στην οδηγία αυτή εμπνέονται από εκείνους του άρθρου 11 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ του 1996.

- 104 Μολονότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 προβλέπει ότι η οδηγία αυτή δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων που βασίζονται σε συμβάσεις, που είναι αναγκαίες για την πρόληψη απάτης ή καταχρήσεων, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 96 έως 98 της παρούσας αποφάσεως. Πράγματι, οι πράξεις οι οποίες κατά τους ισχυρισμούς της SKAT συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 42) και δεν είναι ενδεχομένως συμβατές προς τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία αυτή.
- 105 Επιπλέον, μολονότι το άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/49 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεων, να άρουν το ευεργέτημα της οδηγίας αυτής ή να αρνηθούν την εφαρμογή της, ούτε η διάταξη αυτή μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή της αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, καθόσον η εφαρμογή της εν λόγω αρχής δεν υπόκειται σε απαίτηση μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη, όπως οι διατάξεις της οδηγίας αυτής (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψεις 28 και 31).
- 106 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 85 της παρούσας αποφάσεως, από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 4 οδηγίας 2003/49 προκύπτει ότι η οδηγία αυτή αποβλέπει στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας όσον αφορά τις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών ή μεταξύ μονίμων εγκαταστάσεων των εταιριών αυτών, προκειμένου, αφενός, να αποφεύγονται επαχθείς διοικητικές διατυπώσεις και ταμειακές επιβαρύνσεις για τις ως άνω επιχειρήσεις και, αφετέρου, να διασφαλίζεται η ίση φορολογική μεταχείριση μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών.
- 107 Πλην όμως, το να επιτρέπεται η δημιουργία χρηματοοικονομικών διευθετήσεων με μοναδικό σκοπό την αποκόμιση φορολογικών πλεονεκτημάτων που απορρέουν από την εφαρμογή της οδηγίας 2003/49 δεν συνάδει με τέτοιους σκοπούς και, αντιθέτως, θίγει την οικονομική συνοχή καθώς και την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, νοθεύοντας τους όρους του ανταγωνισμού. Όπως επισήμανε, εν ολίγοις, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεων της στην υπόθεση C-115/16, τούτο ισχύει ακόμη και όταν οι επίμαχες πράξεις δεν επιδιώκουν αποκλειστικώς έναν τέτοιο σκοπό, το δε Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών εφαρμόζεται, σε φορολογικά ζητήματα, όταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό των επίμαχων πράξεων (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 45, καθώς και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 53).
- 108 Κατά τα λοιπά, δεν μπορεί να αντιταχθεί στην εφαρμογή της γενικής αρχής της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών το δικαίωμα των φορολογουμένων να επωφεληθούν από τον ανταγωνισμό στον οποίο επιδίδονται τα κράτη μέλη λόγω ελλιπούς εναρμονίσεως της φορολογίας εισοδήματος. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι σκοπός της οδηγίας 2003/49 είναι η εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας ώστε να παρασχεθεί στους οικονομικούς φορείς η δυνατότητα να επωφεληθούν από την εσωτερική αγορά μέσω της εξαλείψεως της διπλής φορολογίας και ότι, ειδικότερα, η αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας αυτής διευκρινίζει ότι δεν πρέπει να εμποδίζονται τα κράτη μέλη να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα καταστολής των φαινομένων απάτης και καταχρήσεων.
- 109 Μολονότι η αναζήτηση, από έναν φορολογούμενο, του ευνοϊκότερου για αυτόν φορολογικού καθεστώτος δεν μπορεί, αυτή καθεαυτήν, να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο απάτης ή καταχρήσεως (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 50, της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 84, καθώς και της 24ης Νοεμβρίου 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, σκέψη 60), γεγονός παραμένει ότι ένας τέτοιος φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα ή πλεονέκτημα που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης οσάκις η επίμαχη πράξη είναι αμιγώς

- επίπλαστη σε οικονομικό επίπεδο και αποσκοπεί στην αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 51, της 7ης Νοεμβρίου 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 61, καθώς και της 25ης Οκτωβρίου 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, σκέψεις 61 έως 63).
- 110 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνούνται την αναγνώριση των δικαιωμάτων που προβλέπει η οδηγία 2003/49, εφόσον αυτά προβάλλονται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 111 Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών και της ανάγκης να τηρείται η αρχή αυτή στο πλαίσιο της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, η απουσία εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων κατά των καταχρήσεων δεν επηρεάζει την υποχρέωση των εθνικών αρχών να αρνούνται την αναγνώριση των δικαιωμάτων που προβλέπει η οδηγία 2003/49, τα οποία προβάλλονται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 112 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης επικαλούνται την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), η οποία αφορούσε το πλεονέκτημα φοροαπαλλαγής που προβλέπεται στην οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 1), για να υποστηρίξουν ότι, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει η οδηγία αυτή μόνον εάν η εθνική νομοθεσία περιλαμβάνει συναφώς διακριτή και ειδική νομική βάση.
- 113 Εντούτοις, η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 114 Ασφαλώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε, στη σκέψη 42 της αποφάσεως της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ότι η αρχή της ασφαλείας δικαίου απαγορεύει να δημιουργούν οι οδηγίες, αφ' εαυτών, υποχρεώσεις σε ιδιώτες και, επομένως, οι οδηγίες δεν μπορούν να προβάλλονται, αυτές καθαυτές, από το κράτος μέλος έναντι των ιδιωτών.
- 115 Το Δικαστήριο υπενθύμισε επίσης ότι μια τέτοια διαπίστωση δεν θίγει την απαίτηση βάσει της οποίας όλες οι αρχές των κρατών μελών, όταν εφαρμόζουν το εθνικό δίκαιο, οφείλουν να το ερμηνεύουν στο μέτρο του δυνατού υπό το φως του κειμένου και του σκοπού των οδηγιών, ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που αυτές επιδιώκουν, οι δε εν λόγω αρχές δύνανται, συνεπώς, να αντιτάξουν στους ιδιώτες μια σύμφωνη ερμηνεία του εθνικού δικαίου (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 116 Βάσει αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων, το Δικαστήριο κάλεσε το αιτούν δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον υφίστατο, στο δανικό δίκαιο, διάταξη ή γενική αρχή που να απαγορεύει την κατάχρηση δικαιώματος ή άλλες διατάξεις σχετικά με τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, οι οποίες θα μπορούσαν να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο με τη διάταξη της οδηγίας 90/434, δυνάμει της οποίας, κατ' ουσίαν, ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στην οδηγία αυτή, εάν υφίσταται πράξη που κατατείνει ουσιωδώς στην τέλεση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, εν συνεχεία δε κάλεσε το αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει, αναλόγως της περιπτώσεως, κατά πόσον στην υπόθεση της κύριας δίκης πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εσωτερικών αυτών διατάξεων (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψεις 46 και 47).
- 117 Ωστόσο, ακόμη και αν αποδεικνυόταν, στις υποθέσεις των κυρίων δικών, ότι το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει διατάξεις δυνάμενες να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο προς το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49, δεν μπορεί να συναχθεί εξ αυτού, ανεξαρτήτως του τι αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ότι οι εθνικές αρχές και τα εθνικά

δικαστήρια κωλύονται να αρνηθούν να παράσχουν το πλεονέκτημα που αντλείται από το δικαίωμα απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως δικαιώματος (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 54).

- 118 Πράγματι, άρνηση αντιτασσόμενη σε φορολογούμενο λόγω τέτοιων περιστάσεων δεν εμπίπτει στην περίπτωση που αναφέρεται στη σκέψη 114 της παρούσας αποφάσεως, καθόσον είναι σύμφωνη προς τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης ότι κανείς δεν μπορεί να επικαλείται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 55 και 56 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 119 Ως εκ τούτου, στο μέτρο που, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 96 της παρούσας αποφάσεως, συνιστώντα κατάχρηση ή απάτη πραγματικά περιστατικά δεν είναι δυνατό να θεμελιώσουν δικαίωμα προβλεπόμενο από την έννομη τάξη της Ένωσης, η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει οδηγίας, και εν προκειμένω της οδηγίας 2003/49, δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρεώσεως στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθεί το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα, οι οποίες προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία όσον αφορά το δικαίωμα αυτό, πληρούνται μόνον τυπικώς (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 120 Υπό τέτοιες συνθήκες, τα κράτη μέλη οφείλουν, ως εκ τούτου, να αρνούνται να παράσχουν το πλεονέκτημα που απορρέει από την οδηγία 2003/49, σύμφωνα με τη γενική αρχή απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών κατά την οποία το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να καλύπτει τις καταχρηστικές πρακτικές οικονομικών φορέων (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-356/15, EU:C:2018:555, σκέψη 99 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 121 Λαμβανομένης υπόψη της διαπιστώσεως που περιέχεται στη σκέψη 111 της παρούσας αποφάσεως, παρέλκει η απάντηση στα τρίτα ερωτήματα των αιτούντων δικαστηρίων, τα οποία αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα κατά πόσον διάταξη διμερούς συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας η οποία αναφέρεται στην έννοια του «δικαιούχου» μπορεί να συνιστά νομική βάση για την καταπολέμηση των δολίων και καταχρηστικών πρακτικών στο πλαίσιο της οδηγίας 2003/49.
- 122 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων αυτών, στα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία α' έως γ', και στα δεύτερα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία α' και β', στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:
- Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό απαλλαγή φόρου για τις πληρωμές τόκων περιορίζεται αποκλειστικά στους δικαιούχους τέτοιων τόκων, ήτοι στις οντότητες που πράγματι καρπώνονται από οικονομικής απόψεως τους τόκους αυτούς και διαθέτουν ως εκ τούτου την εξουσία να καθορίζουν ελεύθερα πώς θα χρησιμοποιηθούν οι τόκοι.
 - Η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, κατά την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το πλεονέκτημα της απαλλαγής φόρου επί των πληρωμών τόκων, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, πρέπει, σε περίπτωση δόλιας ή καταχρηστικής πρακτικής, να μην χορηγείται σε φορολογούμενο από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων που να προβλέπουν τέτοια άρνηση.

Επί των πρώτων ερωτημάτων, στοιχεία δ' έως στ', στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16 και C-119/16, επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχεία δ' και ε', στην υπόθεση C-299/16, επί των τετάρτων ερωτημάτων στις υποθέσεις C-115/16 και C-118/16, επί του πέμπτου ερωτήματος στην υπόθεση C-115/16, επί του έκτου ερωτήματος στην υπόθεση C-118/16 και επί των τετάρτων ερωτημάτων στις υποθέσεις C-119/16 και C-299/16

- 123 Με τα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία δ' έως στ', στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16 και C-119/16, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, στοιχεία δ' και ε', στην υπόθεση C-299/16 καθώς και τα τέταρτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις C-115/16 και C-118/16, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν, κατ' ουσίαν, ποια είναι τα στοιχεία που στοιχειοθετούν κατάχρηση δικαιώματος και πώς τα στοιχεία αυτά μπορούν να αποδειχθούν. Διερωτώνται ιδίως, στο πλαίσιο αυτό, εάν μπορεί να υφίσταται κατάχρηση δικαιώματος, όταν οι τόκοι που μεταφέρονται από εταιρίες-οχήματα έχουν εν τέλει ως δικαιούχο εταιρία εδρεύουσα σε τρίτο κράτος με το οποίο το οικείο κράτος μέλος έχει συνάψει φορολογική σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Με το πέμπτο ερώτημα στην υπόθεση C-115/16, το έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-118/16 και τα τέταρτα ερωτήματα στις υποθέσεις C-119/16 και C-299/16, τα δικαστήρια αυτά ζητούν, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν κράτος μέλος το οποίο αρνείται να αναγνωρίσει σε εταιρία άλλου κράτους μέλους την ιδιότητα του δικαιούχου των τόκων οφείλει να προσδιορίσει την εταιρία την οποία θεωρεί, κατά περίπτωση, δικαιούχο.

Επί των στοιχείων που συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος και των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων

- 124 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, απαιτείται αφενός μεν η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπει η νομοθεσία της Ένωσης, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη νομοθεσία αυτή σκοπός, αφετέρου δε η ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερομένου να αποκομίσει όφελος από τη νομοθεσία της Ένωσης δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για να αντλήσει το όφελος αυτό (αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψεις 52 και 53, καθώς και της 12ης Μαρτίου 2014, O. και B., C-456/12, EU:C:2014:135, σκέψη 58).
- 125 Η εξέταση, επομένως, ενός συνόλου πραγματικών περιστατικών καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί αν συντρέχουν οι περιστάσεις που συνιστούν καταχρηστική πρακτική και ιδίως εάν οικονομικοί φορείς έχουν πραγματοποιήσει αμιγώς τυπικές ή τεχνητές συναλλαγές στερούμενες κάθε οικονομικής και εμπορικής δικαιολογήσεως, με πρωταρχικό σκοπό να αποκομίσουν αδικαιολόγητο πλεονέκτημα (πρβλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 47 έως 49, της 13ης Μαρτίου 2014, SICRES κ.λπ., C-155/13, EU:C:2014:145, σκέψη 33, καθώς και της 14ης Απριλίου 2016, Cervati και Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, σκέψη 47).
- 126 Δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης. Εντούτοις, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί, εφόσον είναι αναγκαίο, να παράσχει ενδείξεις στα εθνικά δικαστήρια για να τα καθοδηγήσει κατά την εκτίμηση των συγκεκριμένων υποθέσεων των οποίων επιλαμβάνονται. Στις υποθέσεις των κυρίων δικών, ακόμη και αν από ορισμένες από τις ενδείξεις αυτές θα μπορούσε να συναχθεί ότι υφίσταται κατάχρηση δικαιώματος, εναπόκειται ωστόσο στα αιτούντα δικαστήρια να εξακριβώσουν εάν οι ενδείξεις αυτές είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες και εάν οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών είχαν την δυνατότητα ανταποδείξεως.
- 127 Μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί τεχνητή διευθέτηση ένας όμιλος εταιριών που δεν έχει δημιουργηθεί για λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα, έχει αμιγώς τεχνητή διάρθρωση και του οποίου κύριος σκοπός ή ένας εκ των κύριων σκοπών είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς το αντικείμενο ή τον σκοπό του εφαρμοστέου φορολογικού δικαίου. Τέτοια

περίπτωση συντρέχει ιδίως όταν, μέσω ενδιάμεσης οντότητας-οχήματος που παρεμβάλλεται στη διάρθρωση του ομίλου μεταξύ της εταιρίας που καταβάλλει τους τόκους και της οντότητας που είναι ο δικαιούχος των τόκων αυτών, αποφεύγεται η καταβολή φόρων επί των τόκων.

- 128 Ως εκ τούτου, συνιστά ένδειξη περί υπάρξεως διευθετήσεως που αποσκοπεί στην αδικαιολόγητη παροχή του πλεονεκτήματος της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1 της οδηγίας 2003/49 το γεγονός ότι οι εν λόγω τόκοι καταβάλλονται περαιτέρω, στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολό τους και εντός σύντομου χρονικού διαστήματος μετά την εισπραξή τους, από την εταιρία που τους εισέπραξε σε οντότητες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας 2003/49, είτε διότι δεν είναι εγκατεστημένες σε κανένα κράτος μέλος, είτε επειδή δεν έχουν συσταθεί υπό μία εκ των μορφών που αναφέρονται στο παράρτημα της οδηγίας αυτής, είτε επειδή δεν υπόκεινται σε έναν από τους φόρους που απαριθμούνται στο άρθρο 3, στοιχείο α', σημείο iii, της εν λόγω οδηγίας χωρίς να δικαιούνται κάποια απαλλαγή, είτε πάλι διότι δεν έχουν την ιδιότητα της συνδεδεμένης εταιρίας, κατά την έννοια του άρθρου 3, στοιχείο β', της ως άνω οδηγίας.
- 129 Ειδικότερα, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της οδηγίας 2003/49 οντότητες που έχουν τη φορολογική τους έδρα εκτός της Ένωσης όπως οι επίμαχες εταιρίες στις υποθέσεις C-119/16 και C-299/16 ή οι επίμαχες εταιρίες επενδύσεως κεφαλαίων στις υποθέσεις C-115/16 και C-299/16. Στις υποθέσεις αυτές, εάν οι τόκοι είχαν πληρωθεί από την οφειλέτρια δανική εταιρία απευθείας στις οντότητες που, κατά το Υπουργείο Οικονομικών, ήταν οι δικαιούχοι τους, το Βασίλειο της Δανίας θα μπορούσε να εισπράξει τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο.
- 130 Ομοίως, ο τεχνητός χαρακτήρας μιας διευθετήσεως μπορεί να ενισχύεται από το γεγονός ότι ο οικείος όμιλος εταιρειών είναι διαρθρωμένος κατά τρόπον ώστε η εταιρία που εισπράττει τους τόκους που κατέβαλε η οφειλέτρια εταιρία να πρέπει με τη σειρά της να μεταφέρει περαιτέρω τους τόκους αυτούς σε μια τρίτη εταιρία που δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας 2003/49, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι δεν αποκομίζει παρά ασήμαντο φορολογητέο κέρδος όταν ενεργεί ως εταιρία-όχημα, προκειμένου να καταστήσει δυνατή την εκροή κεφαλαίων από την οφειλέτρια εταιρία προς την οντότητα που είναι ο δικαιούχος των καταβληθέντων ποσών.
- 131 Το γεγονός ότι μια εταιρία ενεργεί ως εταιρία-όχημα μπορεί να αποδειχθεί όταν η εταιρία αυτή έχει ως μοναδική δραστηριότητα την εισπραξη των τόκων και τη μεταφορά τους στον δικαιούχο ή σε άλλες εταιρίες-οχήματα. Η απουσία πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας πρέπει, συναφώς, υπό το πρίσμα των ιδιαιτεροτήτων που χαρακτηρίζουν την επίμαχη οικονομική δραστηριότητα, να συναχθεί κατόπιν αναλύσεως όλων των κρίσιμων στοιχείων που αφορούν, μεταξύ άλλων, τη διαχείριση της εταιρίας, τον ισολογισμό της, τη διάρθρωση των δαπανών της και τα έξοδα στα οποία πράγματι υποβλήθηκε, το προσωπικό που απασχολεί, καθώς και τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που διαθέτει.
- 132 Ενδέχεται να αποτελούν ομοίως ενδείξεις για την ύπαρξη τεχνητής διευθετήσεως οι διάφορες συμβάσεις που υφίστανται μεταξύ των εταιριών που εμπλέκονται στις επίμαχες χρηματοοικονομικές συναλλαγές, εκ των οποίων προκύπτουν ενδοομιλικές εκροές κεφαλαίων, οι οποίες, όπως αναφέρεται στο άρθρο 4 της οδηγίας 2003/49, μπορούν να έχουν ως αντικείμενο τη μεταφορά κερδών μιας εμπορικής εταιρίας που εμφανίζει κέρδη προς οντότητες-μετόχους προκειμένου να αποφευχθεί ή να μειωθεί στο ελάχιστο η φορολογική επιβάρυνση. Μπορούν, επίσης, να χρησιμοποιηθούν ως ενδείξεις σχετικά με μια τέτοια διευθέτηση οι αναλυτικοί τρόποι χρηματοδοτήσεως των συναλλαγών, η εκτίμηση των ιδίων κεφαλαίων των ενδιάμεσων εταιριών, καθώς και η έλλειψη εξουσίας των εταιριών-οχημάτων να προβαίνουν σε οικονομική διάθεση των εισπραχθέντων τόκων. Συναφώς, ενδέχεται να αποτελούν τέτοιες ενδείξεις όχι μόνον η συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση της εταιρίας που εισπράττει τους τόκους να τους καταβάλει περαιτέρω σε τρίτον, αλλά και το γεγονός ότι, «κατ' ουσίαν», όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16 και C-119/16, η εταιρία αυτή, μολονότι δεν υπέχει τέτοια συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση, δεν διαθέτει δικαίωμα χρήσεως και απολαύσεως των ποσών αυτών.

- 133 Εξάλλου, τέτοιες ενδείξεις μπορούν να ενισχύονται από τη σύμπτωση ή τη χρονική εγγύτητα μεταξύ, αφενός, της έναρξης ισχύος νέων σημαντικών φορολογικών νομοθετικών ρυθμίσεων, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κυρίων δικών δανική νομοθεσία, την οποία ορισμένοι από τους ομίλους εταιριών προσπαθούν να καταστρατηγήσουν και, αφετέρου, της εκτελέσεως πολύπλοκων χρηματοοικονομικών πράξεων και της παροχής δανείων εντός του ίδιου ομίλου.
- 134 Τα αιτούντα δικαστήρια διερωτώνται επίσης, κατ' ουσίαν, εάν μπορεί να υφίσταται κατάχρηση δικαιώματος όταν οι τόκοι που μεταφέρονται από εταιρίες-οχήματα έχουν ως τελικό δικαιούχο εταιρία που εδρεύει σε τρίτο κράτος με το οποίο το κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή έχει συνάψει φορολογική σύμβαση, δυνάμει της οποίας δεν θα γινόταν παρακράτηση επί των τόκων σε περίπτωση που αυτοί είχαν καταβληθεί απευθείας στην εταιρία που εδρεύει σε αυτό το τρίτο κράτος.
- 135 Συναφώς, κατά την εξέταση της διαρθρώσεως του ομίλου, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ορισμένοι δικαιούχοι των τόκων που καταβάλλονται από την εταιρία-όχημα έχουν τη φορολογική τους έδρα σε τρίτο κράτος που έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με το κράτος μέλος παρακρατήσεως στην πηγή. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ύπαρξη μιας τέτοιας συμβάσεως δεν μπορεί αφ' εαυτής να αποκλείσει κατάχρηση δικαιώματος. Ως εκ τούτου, μια σύμβαση αυτού του τύπου δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, που θεμελιώνεται δεόντως βάσει ενός συνόλου πραγματικών περιστατικών που αποδεικνύουν ότι οικονομικοί φορείς προέβησαν σε αμιγώς τυπικές ή τεχνητές πράξεις στερούμενες κάθε οικονομικής και εμπορικής δικαιολογήσεως, με πρωταρχικό σκοπό να επωφεληθούν, ως μη έδει, από την απαλλαγή φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49.
- 136 Επιπροσθέτως, ενώ η φορολόγηση πρέπει να αντιστοιχεί σε μια οικονομική πραγματικότητα, η ύπαρξη συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας δεν είναι καθεαυτή ικανή να αποδείξει το υποστατό μιας καταβολής σε δικαιούχους που κατοικούν στο τρίτο κράτος με το οποίο συνήφθη η συμφωνία αυτή. Εάν η εταιρία που οφείλει να καταβάλει τους τόκους επιθυμεί να ωφεληθεί των πλεονεκτημάτων μιας τέτοιας συμβάσεως, έχει τη δυνατότητα να καταβάλει τους τόκους αυτούς απευθείας στις οντότητες που έχουν τη φορολογική τους έδρα σε κράτος που έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με το κράτος παρακρατήσεως στην πηγή.
- 137 Δεν μπορεί όμως ούτε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο, σε περίπτωση που οι τόκοι θα απαλλάσσονταν αν καταβάλλονταν απευθείας στην εταιρία που εδρεύει σε τρίτο κράτος, ο σκοπός της διαρθρώσεως του ομίλου να μην σχετίζεται με οιαδήποτε κατάχρηση δικαιώματος. Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θα μπορούσε να προσαφθεί στον όμιλο ότι επέλεξε μια τέτοια διάρθρωση αντί της απευθείας καταβολής των τόκων στην εν λόγω εταιρία.
- 138 Επιπλέον, όταν ο δικαιούχος των καταβαλλόμενων τόκων έχει τη φορολογική κατοικία του σε τρίτο κράτος, η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 ουδόλως εξαρτάται από τη διαπίστωση απάτης ή καταχρήσεως δικαιώματος. Πράγματι, όπως υπομνήσθηκε, κατ' ουσίαν, στη σκέψη 86 της παρούσας αποφάσεως, η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην απαλλαγή της πληρωμής τόκων που προκύπτουν στο κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή μόνον εφόσον ο δικαιούχος των εν λόγω τόκων είναι εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή μόνιμη εγκατάσταση, ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία ανήκει σε εταιρία κράτους μέλους.
- 139 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων αυτών, στα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, στοιχεία δ' έως στ', στις υποθέσεις C-115/16, C-118/16 και C-119/16, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, στοιχεία δ' και ε', στην υπόθεση C-299/16 καθώς και στα τέταρτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις C-115/16 και C-118/16, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται, αφενός, η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπει η ρύθμιση της Ένωσης, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός και, αφετέρου, η ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του

ενδιαφερομένου να αποκομίσει όφελος από τη ρύθμιση της Ένωσης δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες προκειμένου να αντλήσει το όφελος αυτό. Η συνδρομή ορισμένων ενδείξεων μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες. Μπορούν να αποτελούν τέτοιες ενδείξεις, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη εταιριών-οχημάτων που δεν δικαιολογείται από οικονομική σκοπιά καθώς και ο αμιγώς τυπικός χαρακτήρας της διαρθρώσεως του ομίλου εταιρειών, των χρηματοοικονομικών διευθετήσεων και των δανείων. Το γεγονός ότι το κράτος μέλος από το οποίο προέρχονται οι τόκοι έχει συνάψει σύμβαση με το τρίτο κράτος στο οποίο εδρεύει η εταιρία που είναι ο δικαιούχος τους δεν ασκεί επιρροή στην ενδεχόμενη διαπίστωση καταχρήσεως δικαιώματος.

Επί του βάρους αποδείξεως όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος

- 140 Διαπιστώνεται ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφοι 11 και 12, καθώς και από το άρθρο 1, παράγραφος 13, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/49, το κράτος μέλος της παρακρατήσεως στην πηγή μπορεί να επιβάλει στην εταιρία που εισέπραξε τους τόκους να αποδείξει ότι είναι ο δικαιούχος τους, υπό την έννοια που διευκρινίστηκε στη σκέψη 122, πρώτη περίπτωση, της παρούσας αποφάσεως.
- 141 Το Δικαστήριο έχει εξάλλου κρίνει ότι, γενικότερα, τίποτα δεν εμποδίζει τις αρμόδιες φορολογικές αρχές να απαιτούν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που αυτές κρίνουν αναγκαίες για τον συγκεκριμένο προσδιορισμό των οικείων φόρων και φορολογικών επιβαρύνσεων και, ενδεχομένως, να αρνούνται να χορηγήσουν τη ζητηθείσα απαλλαγή εάν οι αποδείξεις αυτές δεν προσκομιστούν (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 51 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 142 Αντιθέτως, σε περίπτωση που φορολογική αρχή του κράτους μέλους της παρακρατήσεως στην πηγή προτίθεται, για λόγο που αφορά την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, να αρνηθεί σε εταιρία που έχει καταβάλει τόκους σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, σε αυτήν εναπόκειται να αποδείξει την ύπαρξη στοιχείων που συνιστούν μια τέτοια καταχρηστική πρακτική, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κρίσιμα στοιχεία, ιδίως δε το γεγονός ότι η εταιρία στην οποία καταβλήθηκαν οι τόκοι δεν είναι ο δικαιούχος τους.
- 143 Συναφώς, η αρχή αυτή δεν οφείλει να προσδιορίσει τους δικαιούχους των τόκων αυτών αλλά να αποδείξει ότι ο φερόμενος δικαιούχος είναι εταιρία-όχημα μέσω της οποίας τελείται κατάχρηση δικαιώματος. Πράγματι, ένας τέτοιος προσδιορισμός μπορεί να αποδειχθεί αδύνατος, ιδίως διότι είναι άγνωστοι οι πιθανοί δικαιούχοι. Η εθνική φορολογική αρχή δεν διαθέτει κατ' ανάγκην στοιχεία που της παρέχουν τη δυνατότητα προσδιορισμού των δικαιούχων αυτών, λαμβανομένων υπόψη της πολυπλοκότητας ορισμένων χρηματοοικονομικών διευθετήσεων και του ενδεχομένου να είναι εγκατεστημένες εκτός της Ένωσης οι ενδιαμέσες εταιρίες που εμπλέκονται στις διευθετήσεις. Δεν είναι όμως δυνατόν η αρχή αυτή να βαρύνεται με απόδειξη για την οποία θα της ήταν αδύνατο να προσκομίσει στοιχεία.
- 144 Εξάλλου, ακόμη και αν οι πιθανοί δικαιούχοι είναι γνωστοί, δεν αποδεικνύεται κατ' ανάγκην ποιοι εξ αυτών είναι ή θα είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι. Επομένως, όταν μια εταιρία που εισπράττει τους τόκους έχει μητρική εταιρία, η οποία με τη σειρά της έχει μητρική εταιρία, οι φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια του κράτους μέλους της παρακρατήσεως στην πηγή αδυνατούν, κατά πάσα πιθανότητα, να προσδιορίσουν ποια από τις δύο αυτές μητρικές εταιρίες είναι ή θα είναι ο δικαιούχος των τόκων. Επιπλέον, η απόδοση των τόκων αυτών θα μπορούσε να είχε αποφασιστεί κατόπιν των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής σχετικά με την εταιρία-όχημα.

145 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο ερώτημα στην υπόθεση C-115/16, στο έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-118/16 και στα τέταρτα ερωτήματα στις υποθέσεις C-119/16 και C-299/16, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι εθνική αρχή δεν υποχρεούται να προσδιορίσει την οντότητα ή τις οντότητες που θεωρεί ότι είναι οι δικαιούχοι των τόκων, προκειμένου να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε μια εταιρία την ιδιότητα του δικαιούχου των τόκων αυτών ή προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος.

Επί του πέμπτου ερωτήματος, στοιχεία α' έως γ', στην υπόθεση C-118/16

146 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, στοιχεία α' έως γ', στην υπόθεση C-118/16, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν οι διατάξεις της οδηγίας 2003/49 τυγχάνουν εφαρμογής σε μια SCA η οποία έχει λάβει άδεια λειτουργίας ως SICAR λουξεμβουργιανού δικαίου. Διαπιστώνεται ότι το ερώτημα αυτό παρουσιάζει ενδιαφέρον μόνο στην περίπτωση που η X SCA, SICAR θεωρηθεί δικαιούχος των τόκων που της καταβλήθηκαν από την X Denmark, πράγμα που εναπόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

147 Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, πρέπει να τονιστεί, όπως επισήμαναν η Επιτροπή και πολλές κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις, ότι το άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/49 εξαρτά την ιδιότητα της «εταιρίας κράτους μέλους», η οποία ενδεχομένως ωφελείται των πλεονεκτημάτων που προβλέπονται στο πλαίσιο της οδηγίας αυτής, από τη συνδρομή τριών προϋποθέσεων. Πρώτον, η εταιρία αυτή πρέπει να έχει περιβληθεί μια από τις νομικές μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα της εν λόγω οδηγίας. Δεύτερον, πρέπει να θεωρείται, δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, ότι έχει στο κράτος αυτό τη φορολογική της έδρα και να μην θεωρείται, υπό τους όρους συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ότι έχει τη φορολογική της έδρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τρίτον, πρέπει να υπόκειται σε έναν από τους φόρους που απαριθμούνται στο άρθρο 3, στοιχείο α', σημείο iii, της οδηγίας 2003/49 χωρίς να απαλλάσσεται από αυτόν, ή σε άλλο φόρο πανομοιότυπο ή παρόμοιο, ο οποίος επιβάλλεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της οδηγίας αυτής, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφιστάμενων φόρων.

148 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, πρέπει να θεωρηθεί, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, ότι αυτή πληρούται στην περίπτωση της X SCA, SICAR, δεδομένου ότι, όπως υπογράμμισε η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μια SCA που έχει λάβει άδεια λειτουργίας ως SICAR αποτελεί μία από τις εταιρικές μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα της οδηγίας 2003/49.

149 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, και αυτή επίσης πληρούται, υπό την ίδια επιφύλαξη, δεδομένου ότι η X SCA, SICAR έχει τη φορολογική της έδρα στο Λουξεμβούργο.

150 Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση, δεν αμφισβητείται ότι η X SCA, SICAR υπόκειται στον «impôt sur les revenus des collectivités» (φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων) στο Λουξεμβούργο, ο οποίος είναι ένας από τους φόρους που απαριθμούνται στο άρθρο 3, στοιχείο α', σημείο iii, της οδηγίας 2003/49.

151 Εντούτοις, σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι, όπως υποστηρίζει η SKAT στη διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-118/16, οι τόκοι που εισπράττονται από την X SCA, SICAR απαλλάσσονται πράγματι στο πλαίσιο αυτό από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο Λουξεμβούργο, τότε θα πρέπει να επισημανθεί ότι η εν λόγω εταιρία δεν πληροί την τρίτη προϋπόθεση που αναφέρεται στη σκέψη 147 της παρούσας αποφάσεως και δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί «εταιρία κράτους μέλους» κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49. Εντούτοις, εναπόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, κατά περίπτωση, στους αναγκαίους ελέγχους ως προς το ζήτημα αυτό.

- 152 Η ερμηνεία αυτή του περιεχομένου της τρίτης προϋποθέσεως που μνημονεύεται στη σκέψη 147 της παρούσας αποφάσεως ενισχύεται, αφενός, από το άρθρο 1, παράγραφος 5, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/49, από το οποίο προκύπτει ότι μια μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να θεωρηθεί δικαιούχος των τόκων, υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας, μόνον «εφόσον οι πληρωμές των τόκων [που εισπράττει] αντιπροσωπεύουν εισόδημα για το οποίο η μόνιμη εγκατάσταση υπόκειται, στο κράτος μέλος όπου ευρίσκεται, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο α) σημείο iii) [της εν λόγω οδηγίας]», και, αφετέρου, από τον σκοπό της ίδιας οδηγίας, ο οποίος, όπως υπομνήσθηκε, εν συνόψει, στη σκέψη 85 της παρούσας αποφάσεως, είναι να διασφαλιστεί ότι οι εν λόγω πληρωμές τόκων θα φορολογούνται μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος.
- 153 Επομένως, στο πέμπτο ερώτημα, στοιχεία α' έως γ', στην υπόθεση C-118/16, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/49 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μια SCA η οποία έχει λάβει άδεια λειτουργίας ως SICAR λουξεμβουργιανού δικαίου δεν μπορεί να χαρακτηριστεί εταιρία κράτους μέλους, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, δυνάμενη να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, εάν οι τόκοι που εισπράχθηκαν από την εν λόγω SICAR, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο Λουξεμβούργο, γεγονός που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του έκτου και του εβδόμου ερωτήματος στην υπόθεση C-115/16, του εβδόμου και του ογδού ερωτήματος στην υπόθεση C-118/16, του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος στην υπόθεση C-119/16, καθώς και του πέμπτου, έκτου και εβδόμου ερωτήματος στην υπόθεση C-299/16

- 154 Με το έκτο και το έβδομο ερώτημα στην υπόθεση C-115/16, το έβδομο και το όγδοο ερώτημα στην υπόθεση C-118/16, το πέμπτο και έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-119/16 καθώς και το πέμπτο, έκτο και έβδομο ερώτημα στην υπόθεση C-299/16, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν εάν, σε περίπτωση που δεν εφαρμόζεται το προβλεπόμενο στο άρθρο 1 της οδηγίας 2003/49 καθεστώς απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των τόκων που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ ή το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάφορες πτυχές της νομοθεσίας του πρώτου κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, σχετικά με τη φορολόγηση των τόκων αυτών.
- 155 Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να γίνει διάκριση μεταξύ δύο περιπτώσεων. Η πρώτη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία η μη εφαρμογή του προβλεπόμενου στην οδηγία 2003/49 καθεστώτος απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή απορρέει από τη διαπίστωση της υπέρξεως απάτης ή καταχρήσεων, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής. Σε μια τέτοια περίπτωση, εταιρία που εδρεύει σε κράτος μέλος δεν μπορεί, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 96 της παρούσας αποφάσεως, να επικαλεστεί ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη ΛΕΕ προκειμένου να αμφισβητήσει την εθνική ρύθμιση που διέπει τη φορολόγηση των τόκων που καταβάλλονται σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.
- 156 Η δεύτερη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία η μη εφαρμογή του προβλεπόμενου στην οδηγία 2003/49 καθεστώτος απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή απορρέει από το γεγονός ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος απαλλαγής δεν πληρούνται, χωρίς εντούτοις να έχει διαπιστωθεί απάτη ή κατάχρηση κατά την έννοια του άρθρου 5 της εν λόγω οδηγίας. Σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει να εξακριβωθεί αν τα άρθρα της Συνθήκης ΛΕΕ που αναφέρονται στη σκέψη 154 της παρούσας αποφάσεως πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, σχετικά με τη φορολόγηση των εν λόγω τόκων.
- 157 Συναφώς, πρώτον, με το έβδομο ερώτημα στην υπόθεση C-115/16, το όγδοο ερώτημα στην υπόθεση C-118/16, το έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-119/16, καθώς και το έβδομο ερώτημα στην υπόθεση C-299/16, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ ή το

άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που πληρώνει τόκους σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των τόκων αυτών, ενώ η υποχρέωση αυτή δεν βαρύνει την εν λόγω εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, όταν η εταιρία που εισπράττει τους τόκους είναι επίσης εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία. Διερωτώνται, επίσης, αν τα ίδια αυτά άρθρα πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται στην υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τη διάρκεια των δύο πρώτων φορολογικών ετών και, ως εκ τούτου, υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτό επί των ως άνω τόκων διαθέτοντας σαφώς μεγαλύτερη προθεσμία προς τούτο σε σχέση με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή που διενεργείται σε περίπτωση πληρωμής τόκων από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία.

- 158 Επισημαίνεται, προκαταρκτικώς, όπως υπογράμμισε και η Επιτροπή, ότι η πληρωμή τόκων σχετικά με δάνειο που αφορά δύο εταιρίες που εδρεύουν σε διαφορετικά κράτη μέλη εμπίπτει στις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, σκέψεις 41 και 42, καθώς και της 3ης Οκτωβρίου 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 14). Ως εκ τούτου, τα ερωτήματα αυτά πρέπει να εξεταστούν υπό το πρίσμα του άρθρου αυτού.
- 159 Συναφώς, και ανεξαρτήτως των συνεπειών που η παρακράτηση στην πηγή δύναται να έχει για τη φορολογική κατάσταση της εταιρίας που εισπράττει τους τόκους, η υποχρέωση της εταιρίας που τους καταβάλλει να προβαίνει σε παρακράτηση στην πηγή όταν λαμβάνει χώρα η καταβολή αυτή προς εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία δύναται, στο μέτρο που συνεπάγεται υπερβολικό διοικητικό βάρος και κινδύνους όσον αφορά την ευθύνη, που δεν θα υπήρχαν εάν το δάνειο είχε συναφθεί από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις διασυνοριακές χορηγήσεις δανείων σε σχέση με τις χορηγήσεις εντός του ίδιου κράτους (πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψεις 28 και 32). Για τον λόγο αυτόν, μια τέτοια υποχρέωση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.
- 160 Εντούτοις, η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει έναν τέτοιο περιορισμό. Πράγματι, η διαδικασία παρακρατήσεως φόρου στην πηγή και το καθεστώς ευθύνης που χρησιμεύει ως εγγύηση της διαδικασίας αυτής αποτελούν θεμιτό και πρόσφορο μέσο για να διασφαλιστεί η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων εταιρίας εδρεύουσας εκτός του κράτους φορολογήσεως. Εξάλλου, ένα τέτοιο μέτρο δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού αυτού (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψεις 39 και 43 έως 52, καθώς και της 13ης Ιουλίου 2016, *Brisal* και *KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψεις 21 και 22).
- 161 Όσον αφορά το γεγονός ότι η επίμαχη στις κύριες δίκες εθνική ρύθμιση προβλέπει ότι εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται στην υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη και, ως εκ τούτου, υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτόν επί των ως άνω τόκων διαθέτοντας σαφώς μεγαλύτερη προθεσμία προς τούτο σε σχέση με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή που διενεργείται σε περίπτωση πληρωμής τόκων από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, εξ αυτού προκύπτει ότι, ενώ οι τόκοι που καταβάλλονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υπόκεινται σε άμεση και οριστική φορολόγηση, οι τόκοι που καταβάλλονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκεινται σε προκαταβολή φόρου κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη, κατ' αυτόν δε τον τρόπο δημιουργείται ταμειακό πλεονέκτημα υπέρ της τελευταίας αυτής εταιρίας (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, *Sofina* κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 28).

- 162 Πλην όμως, η στέρηση ταμειακού πλεονεκτήματος σε περίπτωση ενέχουσα διασυνοριακό χαρακτήρα, ενώ το πλεονέκτημα αυτό παρέχεται σε ανάλογη περίπτωση που συνιστά αμιγώς εσωτερική υπόθεση, αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, *Sofina κ.λπ.*, C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 29 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 163 Η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ωστόσο, παραπέμποντας στην απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), ότι εθνική ρύθμιση που προβλέπει αποκλειστικά τρόπους εισπράξεως του φόρου που διαφέρουν αναλόγως της έδρας της εταιρίας που εισπράττει τους τόκους αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες.
- 164 Εντούτοις, μολονότι προκύπτει, ασφαλώς, από τις σκέψεις 41 και 46 της αποφάσεως της 22ας Δεκεμβρίου 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) ότι διαφορετική μεταχείριση, συνιστάμενη στην εφαρμογή διαφορετικών μεθόδων ή τρόπων εισπράξεως του φόρου αναλόγως της έδρας της εταιρίας που εισπράττει τα επίμαχα εισοδήματα, αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες, παρά ταύτα, το Δικαστήριο διευκρίνισε, με τις σκέψεις 43 και 44 της εν λόγω αποφάσεως, ότι τα επίμαχα εισοδήματα στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή υπέκειντο, εν πάση περιπτώσει, σε φορολόγηση είτε είχαν εισπραχθεί από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία είτε από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, *Sofina κ.λπ.*, C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 51). Το Δικαστήριο υπογράμμισε, μεταξύ άλλων, στη σκέψη 49 της αποφάσεως της 22ας Δεκεμβρίου 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), ότι οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες ήταν υποχρεωμένες να προβαίνουν σε προκαταβολές του φόρου εταιριών ως προς τους τόκους που εισέπραξαν από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.
- 165 Όμως, εν προκειμένω, η επίμαχη στις κύριες δίκες εθνική ρύθμιση δεν προβλέπει απλώς τρόπους εισπράξεως του φόρου που διαφέρουν αναλόγως της έδρας της εταιρίας που εισπράττει τόκους καταβαλλόμενους από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά απαλλάσσει την εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία από την υποχρέωση προκαταβολής φόρου ως προς τους τόκους αυτούς για τα δύο πρώτα φορολογικά έτη, και επομένως, η πρώτη αυτή εταιρία υποχρεούται στην καταβολή του φόρου επί των τόκων αυτών, διαθέτοντας σαφώς μεγαλύτερη προθεσμία προς τούτο σε σχέση με την περίπτωση της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή που διενεργείται σε περίπτωση πληρωμής τόκων από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία. Η εκτίμηση όμως ως προς το αν συντρέχει ενδεχόμενη δυσμενής μεταχείριση των τόκων που καταβάλλονται σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες πρέπει να πραγματοποιείται για κάθε φορολογική χρήση, μεμονωμένα (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 41, και της 22ας Νοεμβρίου 2018, *Sofina κ.λπ.*, C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψεις 30 και 52).
- 166 Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η Δανική Κυβέρνηση δεν επικαλέστηκε κάποιον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που διαπιστώθηκε στη σκέψη 162 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω περιορισμός αντίκειται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 167 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων στις σκέψεις 158 έως 166 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται, κατ' αρχήν, σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που πληρώνει τόκους σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των τόκων αυτών, ενώ τέτοια υποχρέωση δεν βαρύνει την εν λόγω εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, όταν η εταιρία που εισπράττει τους τόκους είναι επίσης εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία. Το άρθρο αυτό αντιτίθεται, εντούτοις, σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει τέτοια παρακράτηση στην πηγή σε περίπτωση πληρωμής τόκων από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, ενώ εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται στην υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά

- τα δύο πρώτα φορολογικά έτη και, ως εκ τούτου, υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτό επί των ως άνω τόκων διαθέτοντας σαφώς μεγαλύτερη προθεσμία προς τούτο σε σχέση με την περίπτωση της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή.
- 168 Δεύτερον, με το έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-115/16, το έβδομο ερώτημα στην υπόθεση C-118/16, το πέμπτο ερώτημα στην υπόθεση C-119/16, καθώς και το έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-299/16, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιβάλλει στην εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των τόκων που καταβάλλει η ίδια σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία την υποχρέωση, σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του φόρου αυτού, να καταβάλει τόκους υπερημερίας με επιτόκιο υψηλότερο από αυτό που εφαρμόζεται σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, στους τόκους που εισπράττει εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.
- 169 Όπως διευκρινίστηκε στη σκέψη 158 της παρούσας αποφάσεως, τα ερωτήματα αυτά πρέπει να απαντηθούν υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.
- 170 Συναφώς, επισημαίνεται ότι εθνική ρύθμιση όπως η διαλαμβανόμενη στη σκέψη 168 της παρούσας αποφάσεως εισάγει διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά το επιτόκιο υπερημερίας, αναλόγως του αν η καθυστερημένη καταβολή του οφειλόμενου φόρου επί των τόκων που καταβάλλονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία συνδέεται με δάνειο χορηγηθέν από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία ή από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία. Η εφαρμογή υψηλότερου επιτοκίου υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του οφειλόμενου παρακρατούμενου στην πηγή φόρου επί των τόκων που καταβάλλονται από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία από ό,τι σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που οφείλεται επί των τόκων τους οποίους εισπράττει εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία έχει, επομένως, ως συνέπεια να καθιστά λιγότερο ελκυστική τη διασυνοριακή χορήγηση δανείων σε σχέση με τα δάνεια που δεν παρουσιάζουν στοιχεία αλλοδαπότητας. Εξ αυτού προκύπτει περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 171 Ένας τέτοιος δε περιορισμός δεν μπορεί, όπως επισήμανε και η Επιτροπή, να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι, όπως προέβαλε η Δανική Κυβέρνηση, κατά τη φορολόγηση των τόκων από δάνειο που ελήφθη από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία και κατά τη φορολόγηση των τόκων από δάνειο που ελήφθη από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι και τρόποι εισπράξεως του φόρου. Υπό τις συνθήκες αυτές, και δεδομένου ότι η Δανική Κυβέρνηση δεν επικαλέστηκε κάποιον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει τον περιορισμό αυτόν, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω περιορισμός αντίκειται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 172 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων στις σκέψεις 169 έως 171 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιβάλλει σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των τόκων που καταβάλλει η ίδια σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία την υποχρέωση, σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του παρακρατούμενου αυτού φόρου, να καταβάλει τόκους υπερημερίας με επιτόκιο υψηλότερο από αυτό που εφαρμόζεται σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, στους τόκους που εισπράττει εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.
- 173 Τρίτον, με το πέμπτο ερώτημά του στην υπόθεση C-299/16, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι, όταν μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκειται σε υποχρέωση παρακρατήσεως στην πηγή φόρου επί των τόκων που πληρώνει σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, δεν λαμβάνονται υπόψη για τη φορολόγηση οι δαπάνες υπό μορφή τόκων που

- πραγματοποίησε η τελευταία αυτή εταιρία, ενώ, κατά την εν λόγω εθνική ρύθμιση, τέτοιες δαπάνες δύναται να εκπέσουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία η οποία εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της.
- 174 Όπως διευκρινίστηκε στη σκέψη 158 της παρούσας αποφάσεως, το ερώτημα αυτό πρέπει επίσης να απαντηθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.
- 175 Συναφώς, όπως επισήμανε η Επιτροπή, και όπως παραδέχθηκε, σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η Δανική Κυβέρνηση, το Υπουργείο Οικονομικών μετά την υποβολή στο Δικαστήριο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση C-299/16, από την απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, *Brisal και KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψεις 23 έως 55), προκύπτει ότι εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο φόρος που πρέπει να καταβάλει εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία επί των τόκων που της κατέβαλε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία παρακρατείται στην πηγή από την ως άνω εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως των λειτουργικών δαπανών, όπως οι δαπάνες για τόκους, που συνδέονται άμεσα με τον επίμαχο δανεισμό, ενώ μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως αναγνωρίζεται στις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες που εισπράττουν τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από τη Συνθήκη ΛΕΕ.
- 176 Η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ωστόσο ότι ένας τέτοιος περιορισμός δικαιολογείται για λόγους καταπολεμήσεως των καταχρήσεων που απορρέουν από το γεγονός ότι η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που εισπράττει τους τόκους υπόκειται, ασφαλώς, σε φόρο για τους τόκους αυτούς στο κράτος μέλος της έδρας της, αλλά εν τέλει, δεν θα της επιβληθεί ποτέ ο φόρος αυτός διότι οι εν λόγω τόκοι μηδενίζονται από τις αντίστοιχες δαπάνες για τόκους ή τις ενδοομιλικές μεταβιβάσεις που εκπίπτουν του φόρου.
- 177 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 155 της παρούσας αποφάσεως, η ενδεχόμενη διαπίστωση καταχρηστικής ή δόλιας διευθετήσεως που δικαιολογεί τη μη εφαρμογή της οδηγίας 2003/49 έχει επίσης ως συνέπεια τη μη εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ.
- 178 Αντιθέτως, ελλείπει τέτοιας διαπιστώσεως, ο περιορισμός που αναφέρεται στη σκέψη 175 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους που προέβαλε η Δανική Κυβέρνηση και πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, οι δαπάνες για τόκους ή ενδοομιλικές μεταβιβάσεις μπορούν επίσης να έχουν ως αποτέλεσμα να μειωθεί ή ακόμη και να μηδενιστεί ο οφειλόμενος φόρος όταν μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία.
- 179 Ως εκ τούτου, το άρθρο αυτό πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται, πλην της περιπτώσεως διαπιστώσεως απάτης ή καταχρήσεως, σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι, όταν μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκειται σε υποχρέωση παρακρατήσεως στην πηγή φόρου επί των τόκων που πληρώνει σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, δεν λαμβάνονται υπόψη για τη φορολόγηση οι δαπάνες υπό μορφή τόκων που πραγματοποίησε η τελευταία αυτή εταιρία, οι οποίες συνδέονται άμεσα με τον επίμαχο δανεισμό, ενώ, κατά την εθνική αυτή ρύθμιση, τέτοιες δαπάνες δύναται να εκπέσουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία η οποία εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της.

180 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο έκτο και στο έβδομο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-115/16, στο έβδομο και στο όγδοο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-118/16, στο πέμπτο και στο έκτο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-119/16, καθώς και στο πέμπτο, έκτο και έβδομο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-299/16, πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

- Σε περίπτωση που το προβλεπόμενο στην οδηγία 2003/49 καθεστώς απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των τόκων που καταβάλλονται από εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος δεν εφαρμόζεται λόγω της διαπιστώσεως απάτης ή καταχρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής, η εφαρμογή των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη ΛΕΕ δεν μπορεί να προβληθεί προκειμένου να αμφισβητηθεί η ρύθμιση του πρώτου κράτους μέλους που διέπει τη φορολόγηση των τόκων αυτών.
- Εξαιρουμένης της περιπτώσεως αυτής, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
 - δεν αντιτίθεται, κατ' αρχήν, σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που πληρώνει τόκους σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των τόκων αυτών, ενώ η εν λόγω εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπέχει την υποχρέωση αυτή όταν η εταιρία που εισπράττει τους τόκους είναι επίσης εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τέτοια παρακράτηση φόρου στην πηγή σε περίπτωση πληρωμής τόκων από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, ενώ εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται στην υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη και, ως εκ τούτου, υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτόν επί των ως άνω τόκων διαθέτοντας σαφώς μεγαλύτερη προθεσμία προς τούτο σε σχέση με την περίπτωση παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή·
 - αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιβάλλει στην εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των τόκων που καταβάλλει η ίδια σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία την υποχρέωση, σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του παρακρατούμενου αυτού φόρου, να καταβάλει τόκους υπερημερίας με επιτόκιο υψηλότερο από αυτό που εφαρμόζεται σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, στους τόκους που εισπράττει εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία·
 - αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι, όταν εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκειται σε υποχρέωση παρακρατήσεως στην πηγή φόρου επί των τόκων που πληρώνει σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, δεν λαμβάνονται υπόψη για τη φορολόγηση οι δαπάνες υπό μορφή τόκων που πραγματοποίησε η τελευταία αυτή εταιρία, οι οποίες συνδέονται άμεσα με τον επίμαχο δανεισμό, ενώ, κατά την εθνική αυτή ρύθμιση, τέτοιες δαπάνες δύνανται να εκπέσουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία η οποία εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της.

Επί των δικαστικών εξόδων

181 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κυρίων δικών τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

- 1) Συνεκδικάζει τις υποθέσεις C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως.
- 2) Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό απαλλαγή φόρου για τις πληρωμές τόκων περιορίζεται αποκλειστικά στους δικαιούχους τέτοιων τόκων, ήτοι στις οντότητες που πράγματι καρπώνονται από οικονομικής απόψεως τους τόκους αυτούς και διαθέτουν ως εκ τούτου την εξουσία να καθορίζουν ελεύθερα πώς θα χρησιμοποιηθούν οι τόκοι.

Η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, κατά την οποία οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το πλεονέκτημα της απαλλαγής φόρου επί των πληρωμών τόκων, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, πρέπει, σε περίπτωση δόλιας ή καταχρηστικής πρακτικής, να μην χορηγείται σε φορολογούμενο από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων που να προβλέπουν τέτοια άρνηση.

- 3) Προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται, αφενός, η συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπει η ρύθμιση της Ένωσης, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός και, αφετέρου, η ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερομένου να αποκομίσει όφελος από τη ρύθμιση της Ένωσης δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για να αντλήσει το όφελος αυτό. Η συνδρομή ορισμένων ενδείξεων μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές είναι αντικειμενικές και συγκλίνουσες. Μπορούν να αποτελούν τέτοιες ενδείξεις, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη εταιριών-οχημάτων που δεν δικαιολογείται από οικονομική σκοπιά καθώς και ο αμιγώς τυπικός χαρακτήρας της διαρθρώσεως του ομίλου εταιριών, των χρηματοοικονομικών διευθετήσεων και των δανείων. Το γεγονός ότι το κράτος μέλος από το οποίο προέρχονται οι τόκοι έχει συνάψει σύμβαση με το τρίτο κράτος στο οποίο εδρεύει η εταιρία που είναι ο δικαιούχος τους δεν ασκεί επιρροή στην ενδεχόμενη διαπίστωση καταχρήσεως δικαιώματος.
- 4) Εθνική αρχή δεν υποχρεούται να προσδιορίσει την οντότητα ή τις οντότητες που θεωρεί ότι είναι οι δικαιούχοι των τόκων, προκειμένου να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε μια εταιρία την ιδιότητα του δικαιούχου των τόκων αυτών ή προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος.
- 5) Το άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/49 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μια ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία (SCA) η οποία έχει λάβει άδεια λειτουργίας ως εταιρία επενδύσεως κεφαλαίων υψηλού κινδύνου (SICAR) λουξεμβουργιανού δικαίου δεν μπορεί να χαρακτηριστεί εταιρία κράτους μέλους, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, δυνάμει να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, εάν οι τόκοι που εισπράχθηκαν από την εν λόγω SICAR, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο Λουξεμβούργο, γεγονός που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

6) Σε περίπτωση που το προβλεπόμενο στην οδηγία 2003/49 καθεστώς απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των τόκων που καταβάλλονται από εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία σε εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος δεν εφαρμόζεται λόγω της διαπιστώσεως απάτης ή καταχρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής, η εφαρμογή των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στη ΣΛΕΕ δεν μπορεί να προβληθεί προκειμένου να αμφισβητηθεί η ρύθμιση του πρώτου κράτους μέλους που διέπει τη φορολόγηση των τόκων αυτών.

Εξαιρουμένης της περιπτώσεως αυτής, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

- δεν αντιτίθεται, κατ' αρχήν, σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που πληρώνει τόκους σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή του φόρου επί των τόκων αυτών, ενώ η εν λόγω εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπέχει την υποχρέωση αυτή όταν η εταιρία που εισπράττει τους τόκους είναι επίσης εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τέτοια παρακράτηση φόρου στην πηγή σε περίπτωση πληρωμής τόκων από εδρεύουσα στην ημεδαπή σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, ενώ εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία δεν υπόκειται στην υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά τα δύο πρώτα φορολογικά έτη και, ως εκ τούτου, υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτόν επί των ως άνω τόκων διαθέτοντας σαφώς μεγαλύτερη προθεσμία προς τούτο σε σχέση με την περίπτωση της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή·
- αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιβάλλει σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των τόκων που καταβάλλει η ίδια σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία την υποχρέωση, σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του παρακρατούμενου αυτού φόρου, να καταβάλει τόκους υπερημερίας με επιτόκιο υψηλότερο από αυτό που εφαρμόζεται σε περίπτωση καθυστερημένης πληρωμής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, στους τόκους που εισπράττει εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία·
- αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι, όταν εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία υπόκειται σε υποχρέωση παρακρατήσεως στην πηγή φόρου επί των τόκων που πληρώνει σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία, δεν λαμβάνονται υπόψη για τη φορολόγηση οι δαπάνες υπό μορφή τόκων που πραγματοποίησε η τελευταία αυτή εταιρία, οι οποίες συνδέονται άμεσα με τον επίμαχο δανεισμό, ενώ, κατά την εθνική αυτή ρύθμιση, τέτοιες δαπάνες δύνανται να εκπέσουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία η οποία εισπράττει τόκους από άλλη εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της.

(υπογραφές)

i — Στις σκέψεις 98 και 141 της παρούσας αποφάσεως επήλθε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την ανάρτηση του κειμένου στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.