

Υπόθεση C-484/19**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως****Ημερομηνία καταθέσεως:**

25 Ιουνίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

5 Ιουνίου 2019

Αναιρεσείουσα

Lexel AB

Αναιρεσίβλητη:

Skatteverket

[...]

ΑΝΑΙΡΕΣΙΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΑΠΟΦΑΣΗ

Απόφαση του Kammarrätten i Stockholm (διοικητικού εφετείου Στοκχόλμης, Σουηδία) της 29ης Ιουνίου 2018, στις υποθέσεις αριθ. 5437-17 και 5438-17

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Φόρος εισοδήματος, κ.λπ.: υποβολή ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία)

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ

Να υποβάλει αίτηση, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, κατά τα κατωτέρω εκτιθέμενα (στα επισυναπτόμενα πρακτικά). [σελ. 1 του πρωτοτύπου]

[...]

Επισυναπτόμενα πρακτικά**Αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ****Εισαγωγή**

- 1 Η παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά το ζήτημα αν συνάδει με την προβλεπόμενη στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ ελευθερία εγκαταστάσεως η απόρριψη εκπτώσεως συγκεκριμένων δαπανών για τόκους κατά τον χρόνο φορολογήσεως. Το ερώτημα αυτό ανέκυψε σε υπόθεση, στο πλαίσιο της οποίας δεν επιτράπη σε σουηδική εταιρία να εκπέσει τους τόκους που κατέβαλε σε γαλλική εταιρία η οποία ανήκει στον ίδιο όμιλο. Η γαλλική εταιρία ήταν σε θέση να αντισταθμίσει τους τόκους που εισέπραξε με ζημίες που προέκυψαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του ομίλου στη Γαλλία. Η έκπτωση αποκλείστηκε κατ' εφαρμογήν διατάξεως που προβλέπει ότι δαπάνες για τόκους που σχετίζονται με οφειλή προς εταιρία του ίδιου ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν εάν η κύρια γενεσιουργός αιτία της οφειλής είναι επιδίωξη του ομίλου να επιτύχει σημαντική φορολογική ελάφρυνση.
- 2 Στα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας για την επίμαχη διάταξη αναφέρεται ότι δεν επιδιώκεται να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή σε πληρωμές τόκων μεταξύ εταιριών που μπορούν να αντισταθμίσουν κέρδη και ζημίες μεταξύ τους μέσω των λεγόμενων ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών. Οι κανόνες για τις ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές είναι εφαρμοστέοι μόνο μεταξύ εταιριών που φορολογούνται στη Σουηδία. Για τον λόγο αυτόν, μεταξύ άλλων, έχουν ανακύψει ερωτήματα στο πλαίσιο της υποθέσεως σχετικά με το αν η απόρριψη της εκ μέρους της εταιρίας εκπτώσεως τόκων συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

Εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- 3 Τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ απαγορεύουν τους περιορισμούς στην ελευθερία εγκαταστάσεως εταιρίας εδρεύουσας σε άλλο κράτος μέλος στη σουηδική επικράτεια, μέσω –για παράδειγμα– της συστάσεως θυγατρικής εταιρίας στη Σουηδία. [σελ. 2 του πρωτοτύπου]

Εφαρμοστές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Διατάξεις που προβλέπουν περιορισμούς του δικαιώματος εκπτώσεως των τόκων που καταβάλλονται επί συγκεκριμένων οφειλών

- 4 Κατ' εφαρμογήν του βασικού κανόνα που θεσπίζει το κεφάλαιο 16, άρθρο 1, του inkomstskattelag (1999:1229) (νόμου αριθ. 1229 του 1999 περί της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και εταιριών, στο εξής: νόμος περί φορολογίας

εισοδήματος), στο πλαίσιο της φορολογήσεως των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εταιρίας εκπίπτουν οι δαπάνες για τόκους.

- 5 Εντούτοις, όσον αφορά τις δαπάνες για τόκους για οφειλές μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, το δικαίωμα εκπτώσεως υπόκειται σε ορισμένους περιορισμούς. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, το κεφάλαιο 24, άρθρα 10 a έως 10 f, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος προέβλεπε τα ακόλουθα.
- 6 Κατά το άρθρο 10 a, για την εφαρμογή των άρθρων 10 b έως 10 f θεωρούνται συνδεδεμένες μεταξύ τους οι εταιρίες στην περίπτωση που μία εξ αυτών ασκεί σημαντική επιρροή επί της άλλης, άμεσα ή έμμεσα, μέσω σχέσεως ιδιοκτησίας ή με άλλο τρόπο, ή στην περίπτωση που οι εταιρίες τελούν, κατά βάση, υπό κοινή διοίκηση. Με τον όρο «εταιρία» νοείται το νομικό πρόσωπο.
- 7 Κατά το άρθρο 10 b, εταιρία που ανήκει σε όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν μπορεί να εκπέσει τις δαπάνες για τόκους που κατέβαλε επί οφειλής προς άλλη εταιρία του ίδιου ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 10 d ή 10 e.
- 8 Κατά το άρθρο 10 d, παράγραφος 1, επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών για τόκους που καταβάλλονται επί των οφειλών που περιγράφονται στο άρθρο 10 b, εάν το εισόδημα που αντιστοιχεί στις εν λόγω δαπάνες για τόκους θα υπόκειτο σε φορολόγηση με συντελεστή τουλάχιστον 10 %, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους όπου εδρεύει η εταιρία-μέλος του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην οποία περιέρχεται εν τοις πράγμασι το εν λόγω εισόδημα, και στην περίπτωση που αυτό αποτελούσε το μόνο εισόδημα της εταιρίας (στο εξής: κανόνας του 10 %).
- 9 Εντούτοις, το άρθρο 10 d, παράγραφος 3, ορίζει ότι η έκπτωση δεν επιτρέπεται εάν η κύρια γενεσιουργός αιτία της οφειλής είναι η επιδίωξη του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων να επιτύχει σημαντική φορολογική ελάφρυνση (στο εξής: εξαίρεση).
- 10 Το άρθρο 10 e, παράγραφος 1, προβλέπει ότι, ακόμη και αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του κανόνα του 10 %, επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών για τόκους που καταβάλλονται επί των οφειλών που περιγράφονται [σελ. 3 του πρωτοτύπου] στο άρθρο 10 b, εφόσον η οφειλή επί της οποίας καταβάλλονται τόκοι έχει γεννηθεί κυρίως για επιχειρηματικούς λόγους. Ωστόσο, αυτό ισχύει μόνο στην περίπτωση που η εταιρία-μέλος του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην οποία περιέρχεται το εισόδημα που αντιστοιχεί στις δαπάνες για τόκους είναι εγκατεστημένη σε κράτος που ανήκει στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ) ή σε κράτος με το οποίο η Σουηδία έχει συνάψει φορολογική συμφωνία.
- 11 Κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες για τη θέσπιση της εξαίρεσεως του άρθρου 10 d, παράγραφος 3, δόθηκαν οι ακόλουθες ερμηνευτικές οδηγίες (πρόταση αριθ. 2012/13:1, παράγραφοι 250–254).

- 12 Εναπόκειται στην εταιρία που ζητεί την έκπτωση να αποδείξει ότι η οφειλή δεν έχει γεννηθεί κυρίως για φορολογικούς λόγους. Με τον όρο «κυρίως» νοείται ποσοστό της οφειλής περί το 75 % ή μεγαλύτερο. Η σχετική εκτίμηση πρέπει να γίνεται σε επίπεδο ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, λαμβανομένης υπόψη της καταστάσεως τόσο του δανειστή, όσο και του οφειλέτη. Κατά κανόνα, οι βραχυπρόθεσμες οφειλές και οι δραστηριότητες της λεγόμενης συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash-pool) δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως.
- 13 Κατά την εφαρμογή της εξαιρέσεως θα πρέπει να γίνεται εξατομικευμένη εκτίμηση, λαμβανομένων υπόψη όλων των συναφών περιστάσεων, προκειμένου να κριθεί εάν ο κύριος λόγος πραγματοποίησης των συναλλαγών και γενέσεως της συμβατικής σχέσης είναι η επιδίωξη του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων να επιτύχει σημαντική φορολογική ελάφρυνση. Περιστάσεις που συνηγορούν υπέρ της δυνατότητας εφαρμογής της εξαιρέσεως αποτελούν, ενδεικτικά, η διαπίστωση ότι η λήψη του δανείου γίνεται προκειμένου να χρηματοδοτηθεί η απόκτηση μετοχών συνδεδεμένης επιχείρησης από άλλη εταιρία-μέλος του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ή τα τυχόν υψηλά επιτόκια. Άλλος σημαντικός παράγοντας είναι το κατά πόσον η χρηματοδότηση θα μπορούσε να έχει λάβει τη μορφή εισφοράς κεφαλαίου αντί δανείου.
- 14 Θα πρέπει επίσης να συνεκτιμάται το εάν δρομολογούνται αδικαιολογήτως καταβολές δαπανών για τόκους μέσω άλλων εταιριών του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση εταιρίας που, ενώ καταγράφει σημαντικά ελλείμματα και στερείται κεφαλαίων για τη χορήγηση δανείων, εντούτοις ενεργεί ως δανειστής μέσω της μεταφοράς κεφαλαίων από άλλες εταιρίες του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων με σκοπό την εξασφάλιση φορολογικών πλεονεκτημάτων. Εάν η γέννηση της οφειλής αποσκοπεί στο να μπορέσει ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων να επωφεληθεί από το έλλειμμα εταιρίας σε συγκεκριμένη χώρα μέσω χορήγησης δανείου ή μεταβίβασης κεφαλαίου για τη χορήγηση δανείου [σελ. 4 του πρωτοτύπου] στη χώρα εκείνη, η έκπτωση δεν πρέπει να επιτρέπεται. Θα πρέπει να θεωρείται ότι τέτοια ενέργεια γίνεται με σκοπό να επιτύχει ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων σημαντική φορολογική ελάφρυνση, παρακάμπτοντας –για παράδειγμα– τους κανόνες για τις ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές.
- 15 Άλλο παράδειγμα αμφισβητήσιμης περιστάσεως αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, σε συνδυασμό με την εξαγορά μετοχών, ιδρύει νέα εταιρία, κύριος σκοπός της οποίας είναι να διακρατήσει αξίωση από δάνειο. Άλλος παράγοντας που θα πρέπει να συνεκτιμάται είναι η προέλευση των κεφαλαίων. Στην περίπτωση που το δάνειο χορηγείται από ίδια κεφάλαια, αυτό ενδεχομένως να αποτελεί ένδειξη ότι, από τη σκοπιά του πιστωτή, η συναλλαγή πραγματοποιείται για οικονομικούς λόγους. Θα πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής φορολόγησεως του λήπτη των τόκων. Καταβολές τόκων επί δανείων μεταξύ ανωνύμων εταιριών που φορολογούνται κατά τον καθιερωμένο τρόπο, οσάκις αυτές δικαιούνται να ενεργήσουν ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές, δεν εμπίπτουν στην εξαίρεση.

- 16 Το κεφάλαιο 24, άρθρα 10 a έως 10 f, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος έχει πλέον καταργηθεί. Στη θέση του, και με έναρξη ισχύος από 1ης Ιανουαρίου 2019, το κεφάλαιο 24, άρθρο 18, προβλέπει ότι, κατά κανόνα, δύνανται πάντοτε να εκπίπτουν οι δαπάνες για τόκους που σχετίζονται με οφειλή προς εταιρία του ίδιου ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, εφόσον η εταιρία του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην οποία περιέρχεται εν τοις πράγμασι το εισόδημα που αντιστοιχεί στις δαπάνες για τόκους είναι εγκατεστημένη σε κράτος που ανήκει στον ΕΟΧ ή σε κράτος με το οποίο η Σουηδία έχει συνάψει φορολογική συμφωνία. Η διάταξη αυτή, επομένως, εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του τρόπου φορολογήσεως του λήπτη των τόκων. Σύμφωνα με τις νυν ισχύουσες διατάξεις, η έκπτωση αποκλείεται μόνον στην περίπτωση που η οφειλή έχει γεννηθεί αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά με σκοπό να επιτύχει ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων σημαντική φορολογική ελάφρυνση. Σύμφωνα με τα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας, με τη φράση «αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά» νοείται ποσοστό 90–95 % και μέχρι 100 % της οφειλής (πρόταση αριθ. 2017/18:245, παράγραφος 184).
- 17 Η συρρίκνωση του πεδίου εφαρμογής των κανόνων σχετικά με τους περιορισμούς του δικαιώματος εκπτώσεως των τόκων που καταβάλλονται επί δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις δικαιολογείται από την παράλληλη τροποποίηση άλλων διατάξεων σχετικών με το δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών για τόκους στον τομέα των επιχειρήσεων. Οι τροποποιήσεις αυτές βασίζονται, μεταξύ άλλων, στην οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής [σελ. 5 του πρωτοτύπου] αγοράς, καθώς και στις συστάσεις του ΟΟΣΑ σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσεως και τη μεταφορά των κερδών.
- 18 Εντούτοις, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμοστέες στην υπό κρίση υπόθεση είναι οι προϊσχύσασες διατάξεις του κεφαλαίου 24, άρθρα 10 a έως 10 f, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος.

Διατάξεις για τις ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές

- 19 Οι διατάξεις για τις ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 35 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος. Σκοπός των διατάξεων αυτών είναι να καταστεί δυνατή η διασπορά των κερδών στο εσωτερικό ενός ομίλου εταιριών μέσω της μεταφοράς κερδών.
- 20 Τα άρθρα 1 και 3 προβλέπουν ότι ενδοομιλική χρηματοοικονομική μεταφορά από τη μητρική εταιρία σε θυγατρική που της ανήκει εξ ολοκλήρου ή αντιστρόφως μπορεί υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις να εκπίπτει. Η ενδοομιλική χρηματοοικονομική μεταφορά εγγράφεται ως εισόδημα του λήπτη.
- 21 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, ορίζει ότι ως «μητρική εταιρία» θα πρέπει να νοείται, μεταξύ άλλων, σουηδική ανώνυμη εταιρία στην οποία ανήκει άνω του 90% των μετοχών άλλης σουηδικής ανώνυμης εταιρίας. Η παράγραφος 2 ορίζει ότι ως

«θυγατρική που της ανήκει εξ ολοκλήρου» θα πρέπει να νοείται εταιρία που ανήκει στη μητρική εταιρία.

- 22 Τα άρθρα 4 έως 6 περιλαμβάνουν διατάξεις δυνάμει των οποίων επιτρέπεται επίσης η έκπτωση στην περίπτωση ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών συναλλαγών που γίνονται προς θυγατρική εταιρία η οποία ανήκει έμμεσα στη μητρική, μέσω άλλης θυγατρικής, καθώς και ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών συναλλαγών που γίνονται μεταξύ δύο θυγατρικών, οι οποίες ανήκουν στη μητρική είτε άμεσα είτε έμμεσα.
- 23 Το άρθρο 2 α προβλέπει ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων περί ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών, αλλοδαπή εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος του ΕΟΧ, με εταιρική μορφή αντίστοιχη σουηδικής ανώνυμης εταιρίας, αντιμετωπίζεται ως τέτοια. Ωστόσο, αυτό ισχύει μόνον εφόσον ο λήπτης της ενδοομιλικής χρηματοοικονομικής μεταφοράς φορολογείται στη Σουηδία για την επιχειρηματική δραστηριότητα με την οποία σχετίζεται η επίμαχη μεταφορά. **[σελ. 6 του πρωτοτύπου]**

Τα πραγματικά περιστατικά

- 24 Η υπόθεση αφορά τη σουηδική εταιρία περιορισμένης ευθύνης Lexel, η οποία ανήκει στον όμιλο Schneider Electric. Ο εν λόγω όμιλος δραστηριοποιείται σε μεγάλο αριθμό χωρών. Μητρική εταιρία του ομίλου είναι η γαλλική εταιρία Schneider Electric SE.
- 25 Στον όμιλο ανήκει επίσης η βελγική εταιρία Schneider Electric Services International (SESI). Πριν από την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση συναλλαγή, η εταιρία αυτή ανήκε κατά 85 % στη γαλλική εταιρία Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) και κατά 15 % στην ισπανική θυγατρική Schneider Electric España SA (SEE).
- 26 Τον Δεκέμβριο του 2011 η Lexel εξαγόρασε το 15% των μετοχών της SESI, το οποίο ανήκε ως τότε στην SEE. Για τη χρηματοδότηση της εν λόγω εξαγοράς, η Lexel έλαβε δάνειο από τη γαλλική θυγατρική Bossière Finances SNC (BF). Οι εταιρίες Lexel, BF, SESI και SEE είναι όλες θυγατρικές –άμεσα ή έμμεσα– της SEISAS. Κατά τα έτη 2013 και 2014 η Lexel κατέβαλε στην BF τόκους επί του ως άνω δανείου, συνολικού ύψους περί τα 58 εκατομμύρια σουηδικές κορώνες (το 2013) και περί τα 62 εκατομμύρια σουηδικές κορώνες (το 2014), αντιστοίχως, και καταχώρισε στις φορολογικές της δηλώσεις τα ποσά των τόκων ως εκπιπόμενα.
- 27 Η BF είναι η εσωτερική τράπεζα του ομίλου. Μεταξύ άλλων, διαχειρίζεται τα ρευστά διαθέσιμα (cash-pool) του ομίλου και έχει χορηγήσει δάνεια σε 100 περίπου διαφορετικές θυγατρικές. Η BF υπόκειται στον γαλλικό φόρο εταιριών και αποτελεί μέρος εγκατεστημένης στη Γαλλία φορολογικής οντότητας, η οποία είχε περίπου 60 γαλλικές θυγατρικές κατά τα κρίσιμα εν προκειμένω έτη. Οι εταιρίες που περιλαμβάνονται σε φορολογικές οντότητες αυτής της μορφής

μπορούν να αντισταθμίζουν τα πλεονάσματα με ελλείμματα που έχουν προκύψει σε άλλες εταιρίες της οντότητας.

- 28 Κατά τα έτη 2013 και 2014, ο συντελεστής του γαλλικού φόρου εταιριών ήταν 34,43 %. Ωστόσο, κατά τη διάρκεια των εν λόγω ετών δεν επιβλήθηκε φόρος επί του εισοδήματος από τόκους, δεδομένου ότι η οικονομική οντότητα παρουσίασε έλλειμμα. Κατά την ίδια χρονική περίοδο, ο συντελεστής του σουηδικού φόρου εταιριών ήταν 22 %.
- 29 Η Skatteverket (σουηδική τοπική φορολογική αρχή, στο εξής: φορολογική αρχή) απέρριψε την έκπτωση των δαπανών για τόκους επί του ως άνω δανείου που ελήφθη από την BF. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι αμφότερες οι εταιρίες Lexel και BF ανήκαν σε όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και ότι ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου 24, άρθρο 10 b, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος [σελ. 7 του πρωτοτύπου], δεν επιτρέπεται κατά κανόνα η έκπτωση των δαπανών για τόκους. Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή εξέτασε αν ήταν εφαρμοστέος ο κανόνας του 10 % του άρθρου 10 d, παράγραφος 1. Κατ' εφαρμογήν του κανόνα αυτού, πρέπει να εξετάζεται πώς θα είχαν φορολογηθεί οι εν λόγω τόκοι ως εισόδημα του λήπτη αυτών, αν το εισόδημα αυτό ήταν το μόνο φορολογητέο. Έτσι, για να επιτρέπεται η έκπτωση των τόκων δυνάμει του κανόνα αυτού, αρκεί να είναι φορολογητέο το εισόδημα από τόκους με ελάχιστο φορολογικό συντελεστή 10 %. Κάνοντας μνεία των φορολογικών συντελεστών στη Γαλλία, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ήταν πράγματι εφαρμοστέος εν προκειμένω ο κανόνας του 10 %.
- 30 Ανέκυψε έτσι το ζήτημα αν θα έπρεπε παρά ταύτα η έκπτωση να απορριφθεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10 d, παράγραφος 3. Η Lexel είχε δηλώσει ότι ο λόγος εξαγοράς των μετοχών της SESI από την SEE ήταν ότι η τελευταία αυτή εταιρία είχε ανάγκη κεφαλαίων για την εξαγορά άλλης εταιρίας, της Spanish Telvent Group, από τρίτους, εκτός ομίλου πωλητές. Για τη χρηματοδότηση της εν λόγω εξαγοράς η SEE προσέφυγε κυρίως σε δανεισμό, ενώ είχε και προηγούμενες δανειακές υποχρεώσεις, εντός και εκτός ομίλου, αναγόμενες στον χρόνο πριν από την εξαγορά των μετοχών της SESI. Προκειμένου να μειώσει το κόστος χρηματοδότησής της, η SEE πώλησε τις μετοχές της SESI που κατείχε και αποπλήρωσε τα δάνεια αυτά.
- 31 Επομένως, κατά τη Lexel, η εξαγορά των μετοχών της SESI δεν αποσκοπούσε στην επίτευξη φορολογικής ελαφρύνσεως για τον όμιλο. Περαιτέρω, η Lexel δηλώνει ότι δεν προέκυψε φορολογική ελάφρυνση, διότι η BF είχε τη δυνατότητα να αντισταθμίσει τα έσοδα από τόκους με τα ελλείμματα από τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες στη Γαλλία. Κατά τη Lexel, θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, κατά τον τρόπο αυτόν, τα εν λόγω ελλείμματα συμψηφίστηκαν λογιστικά και δεν θα ήταν δυνατόν να χρησιμοποιηθούν προς αντιστάθμιση μελλοντικών κερδών. Επομένως, το εισόδημα που αντιστοιχεί στα έσοδα από τους τόκους τελικώς θα φορολογούνταν, και μάλιστα με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από τον ισχύοντα στη Σουηδία. Τέλος, η Lexel δηλώνει ότι η

εφαρμογή της εξαιρέσεως δεν συνάδει με τις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως διατάξεις του δικαίου της Ένωσης.

- 32 Αντιθέτως, η φορολογική αρχή έκρινε ότι έπρεπε να εφαρμοστεί η εξαίρεση. Η αρχή διαπίστωσε ότι η SEE άρχισε να καταγράφει ελλείμματα κατά το έτος 2011, καθώς επίσης ότι οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί κατά τρόπον ώστε οι δαπάνες για τόκους που σχετίζονταν με την εξαγορά της SESI να εκπέσουν στη Σουηδία, αντί στην Ισπανία. Καθώς [σελ. 8 του πρωτοτύπου] το αντίστοιχο εισόδημα από τους τόκους δεν φορολογήθηκε στη Γαλλία, διότι ήταν δυνατόν να αντισταθμιστεί με τα εκεί ελλείμματα, ενδεχόμενη αποδοχή της σχετικής εκπτώσεως των τόκων στη Σουηδία θα συνεπαγόταν, κατά τη φορολογική αρχή, σημαντική φορολογική ελάφρυνση για τον όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η φορολογική αρχή έκρινε, περαιτέρω, ότι κύρια αιτία γενέσεως της οφειλής πρέπει να θεωρηθεί η επιδίωξη της εν λόγω φορολογικής ελαφρύνσεως. Τέλος, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εφαρμογή της εξαιρέσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 33 Κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής η Lexel άσκησε προσφυγή ενώπιον του Förvaltningsrätten i Stockholm (διοικητικού πρωτοδικείου Στοκχόλμης, Σουηδία), το οποίο επικύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής να απορρίψει δυνάμει της εξαιρέσεως την έκπτωση, έκρινε δε ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει η απόρριψη αυτή στο δίκαιο της Ένωσης. Όσον αφορά το ζήτημα της συμβατότητας της ως άνω εξαιρέσεως με την ελευθερία εγκαταστάσεως, το Förvaltningsrätten (διοικητικό πρωτοδικείο Στοκχόλμης) διαπίστωσε ότι ο εν λόγω κανόνας, κατά το γράμμα του, εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο βρίσκεται ο λήπτης των τόκων. Εντούτοις, αν η BF ήταν σουηδική εταιρία η εξαίρεση δεν θα είχε εφαρμοστεί, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, οι Lexel και BF θα μπορούσαν να πραγματοποιούν μεταξύ τους ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας, η έκπτωση των τόκων δεν θα συνεπαγόταν σημαντική φορολογική ελάφρυνση. Βάσει αυτού, το Förvaltningsrätten (διοικητικό πρωτοδικείο Στοκχόλμης) έκρινε ότι η εφαρμογή της εξαιρέσεως είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Έκρινε, ωστόσο, δικαιολογημένο τον περιορισμό αυτόν.
- 34 Κατά της αποφάσεως αυτής η Lexel άσκησε έφεση ενώπιον του Kammarrätten i Stockholm (διοικητικού εφετείου Στοκχόλμης, Σουηδία), το οποίο την απέρριψε. Το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) έκρινε ότι οι περιστάσεις της υποθέσεως καταδεικνύουν ότι η οφειλή δημιουργήθηκε προκειμένου να επωφεληθεί ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων από τα ελλείμματα που είχαν καταγραφεί στη Γαλλία, τη στιγμή που οι εκπτώσεις γίνονταν αποδεκτές στη Σουηδία. Κατά την άποψη του Kammarrätten (διοικητικού εφετείου Στοκχόλμης), η εταιρία δεν απέδειξε ότι η κύρια γενεσιουργός αιτία της οφειλής δεν ήταν το να παρασχεθεί στον όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων η δυνατότητα να επιτύχει σημαντική φορολογική ελάφρυνση. Κατά συνέπεια, η εξαίρεση ήταν εφαρμοστέα.

- 35 Περαιτέρω, το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) συντάχθηκε με την άποψη του Förvaltningsrätten (διοικητικού πρωτοδικείου Στοκχόλμης) ότι η εφαρμογή της εξαιρέσεως είχε σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Ακόμη, το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) έκρινε, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως των τόκων, ότι το στοιχείο ότι θυγατρικές που δραστηριοποιούνται εμπορικά καταβάλουν τόκους σε θυγατρικές σε άλλα κράτη μέλη είναι αντικειμενικά συγκρίσιμο [σελ. 9 του πρωτοτύπου] με το στοιχείο ότι οι τόκοι καταβάλλονται σε σουηδικές εταιρίες-μέλη του ομίλου. Εντούτοις, το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) έκρινε, όπως και το Förvaltningsrätten (διοικητικό πρωτοδικείο Στοκχόλμης), δικαιολογημένο τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Συναφώς, το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) διατύπωσε την κρίση ότι η εξαίρεση αποσκοπεί στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, καθώς και ότι συνιστά αποτελεσματικό μέσο για τη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών. Σύμφωνα με το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης), η εξαίρεση δεν υπερέβαινε το αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρο και, σε συνδυασμό με τις κατευθύνσεις σχετικά με την εφαρμογή του κανόνα που παρέχονται στα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας, οι συνέπειες για τις εταιρίες τις οποίες αφορά ήταν επαρκώς προβλέψιμες.
- 36 Κατά της αποφάσεως του Kammarrätten (διοικητικού εφετείου Στοκχόλμης), η Lexel άσκησε αναίρεση ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία), το οποίο έκρινε καταρχήν παραδεκτή την αναίρεση όσον αφορά το ζήτημα αν η κατ' εφαρμογήν της εξαιρέσεως απόρριψη της εκπτώσεως των δαπανών για τόκους που καταβάλλονται επί δανείου το οποίο έχει χορηγηθεί από εταιρία που ανήκει στον ίδιο όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων με την οφειλέτιδα εταιρία, συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως. Το δικαστήριο ανέστειλε την απόφασή του επί του κατά τα λοιπά παραδεκτού της αναρέσεως.
- 37 Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο του ζητήματος για το οποίο κρίθηκε καταρχήν παραδεκτή η αναίρεση, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) δεν θα ασκήσει έλεγχο επί της διαπιστώσεως του Kammarrätten (διοικητικού εφετείου Στοκχόλμης) ότι πληρούνται στην υπό κρίση υπόθεση οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εξαιρέσεως. Αντιθέτως, ο έλεγχος του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) περιορίζεται στο ζήτημα αν η εφαρμογή της εξαιρέσεως αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Ωστόσο, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) δεν κωλύεται να εξετάσει άλλα ζητήματα σε μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον το κρίνει αναγκαίο.

Επιχειρήματα των διαδίκων

Επιχειρήματα της Lexel

- 38 Η εφαρμογή της εξαιρέσεως συνεπάγεται περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως για δύο λόγους. Πρώτον, τεκμαίρεται η ύπαρξη σημαντικής φορολογικής ελαφρύνσεως εάν ο λήπτης των τόκων είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος που εφαρμόζει φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο από **[σελ. 10 του πρωτοτύπου]** τον αντίστοιχο σουηδικό. Δεύτερον, η εξαίρεση, σε συνδυασμό με τους κανόνες περί ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών, συνεπάγεται στην πράξη ότι οι τόκοι εκπίπτουν πάντοτε, εφόσον πληρούνται οι σχετικές με τις ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταβιβάσεις προϋποθέσεις, κάτι που δεν συμβαίνει όταν ο λήπτης των τόκων είναι αλλοδαπή εταιρία μη φορολογούμενη στη Σουηδία. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της εξαιρέσεως συνεπάγεται δυσμενή διακριτική μεταχείριση διασυνοριακών καταστάσεων.
- 39 Δεν μπορεί να αποτελέσει δικαιολογητικό λόγο για τον περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως η ανάγκη καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής, ούτε η ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, ανεξαρτήτως του αν οι δικαιολογητικοί αυτοί λόγοι λαμβάνονται υπόψη μεμονωμένα ή από κοινού. Σκοπός της εξαιρέσεως είναι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής, ωστόσο η εφαρμογή της δεν περιορίζεται σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις. Στην υπό κρίση υπόθεση εμπλέκονται πραγματικές επιχειρήσεις και εταιρίες που ασκούν πραγματική οικονομική δραστηριότητα. Επιπλέον, η επίμαχη οφειλή βαρύνεται με επιτόκιο ίσο με εκείνο της αγοράς.
- 40 Η εξαίρεση δεν αποσκοπεί άμεσα στη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας. Την κατανομή της φορολογικής εξουσίας καθεαυτήν δεν είναι δυνατόν να την επηρεάζουν τα επίπεδα της φορολογίας ή τα ελλείμματα που καταγράφει πιθανώς ο λήπτης των τόκων. Η έκπτωση των τόκων μειώνει πάντοτε τη φορολογική υποχρέωση στην έδρα της δανειολήπτριας εταιρίας και αυξάνει τη φορολογική υποχρέωση στην έδρα της δανείστριας εταιρίας. Αυτό μπορεί μεν να συνιστά απειλή για τη φορολογική βάση του κράτους μέλους, όχι όμως για την κατανομή της φορολογικής εξουσίας, επί της οποίας έχουν συμφωνήσει τα κράτη μέλη.
- 41 Η περί αναλογικότητας εκτίμηση δεν μπορεί να αποσκοπεί στην προστασία της σουηδικής εταιρικής φορολογικής βάσεως, δεδομένου ότι κάτι τέτοιο δεν αποτελεί αποδεκτό δικαιολογητικό λόγο. Η εξαίρεση καθιερώνει τεκμήριο φοροαποφυγής σε όλες εκείνες τις περιπτώσεις στις οποίες διασυνοριακή οφειλή θεωρείται ότι συνεπάγεται σημαντική φορολογική ελάφρυνση, τεκμήριο το οποίο παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.
- 42 Η εφαρμογή της εξαιρέσεως υπερβαίνει προδήλως το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ήτοι την αποφυγή αδικαιολόγητης φορολογικής ελαφρύνσεως, δεδομένου ότι η έκπτωση των τόκων απορρίπτεται

οριστικά και καθ' ολοκληρίαν. Στην υπό κρίση υπόθεση, η απόρριψη της [σελ. 11 του πρωτοτύπου] εκπτώσεως ενδέχεται να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση, δεδομένου ότι η φορολογική απαλλαγή στη Γαλλία είναι προσωρινή. Ως εκ τούτου, αναλογικότερη προσέγγιση θα επέβαλε την αναβολή του δικαιώματος εκπτώσεως έως ότου οι επιχειρηματικές δραστηριότητες στη Γαλλία αρχίσουν να καταγράφουν κέρδη.

- 43 Επιπλέον, δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί με τον απαιτούμενο βαθμό ακρίβειας η πιθανότητα εφαρμογής της εξαιρέσεως. Οι περιστάσεις που αναφέρονται στα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας δεν αποτελούν αντικειμενικές και επαληθεύσιμες περιστάσεις που μπορούν να παράσχουν ενδείξεις για το εάν μια κατάσταση είναι αμιγώς επίπλαστη.

Επιχειρήματα της φορολογικής αρχής

- 44 Η εξαίρεση εφαρμόζεται σε δαπάνες για τόκους που αφορούν οφειλές προς εταιρίες-μέλη του ίδιου ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως της έδρας των εταιριών ή του αν αυτές μπορούν να πραγματοποιούν μεταξύ τους ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές που συνεπάγονται φορολογικού χαρακτήρα έννομες συνέπειες. Επομένως, σε περίπτωση που υφίσταται δικαίωμα πραγματοποίησης ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών μεταξύ δύο σουηδικών εταιριών, το δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών για τόκους θα πρέπει επίσης να εξετάζεται υπό το πρίσμα της εξαιρέσεως. Εάν δεν υφίστανται περιορισμοί του δικαιώματος ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών μεταξύ των εταιριών, η εξέταση αυτή θα πρέπει να οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η μεταξύ των εταιριών οφειλή δεν γεννήθηκε κυρίως για φορολογικούς λόγους, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή οι εταιρίες θα ήταν σε θέση να επιτύχουν τις αντίστοιχες εκπτώσεις μέσω της πραγματοποίησης ενδοομιλικής χρηματοοικονομικής μεταφοράς. Το ότι, κατόπιν του σχετικού ελέγχου, η εξαίρεση άλλοτε εφαρμόζεται και άλλοτε όχι, δεν σημαίνει ότι ο κανόνας συνεπάγεται δυσμενή μεταχείριση με αποτέλεσμα να περιορίζεται η ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 45 Ωστόσο, ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι ανακύπτει πράγματι ζήτημα τέτοιου περιορισμού, αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Όταν οι δικαιολογητικοί αυτοί λόγοι εξετάζονται από κοινού, δεν είναι αναγκαίο ο εθνικός κανόνας να αφορά αποκλειστικά τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις [σελ. 12 του πρωτοτύπου]
- 46 Γενικός σκοπός των κανόνων που θέτουν περιορισμούς στο δικαίωμα εκπτώσεως των τόκων είναι η αποτροπή της διάβρωσης της φορολογικής βάσεως, τόσο σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις όσο και σε διασυνοριακές. Στις διασυνοριακές καταστάσεις, οι κανόνες αποσκοπούν στην παρεμπόδιση της μεταφοράς μη φορολογηθέντων κερδών από τη Σουηδία σε άλλο κράτος μέλος, κάτι που

συμβάλλει στη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

- 47 Οι περί ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών κανόνες αποσκοπούν στο να καθίσταται δυνατή η διασπορά των κερδών μεταξύ επιχειρήσεων που φορολογούνται στη Σουηδία. Ως εκ τούτου, οι κανόνες δεν έχουν εφαρμογή σε περιπτώσεις ημεδαπών εταιριών-μελών του ομίλου που απαλλάσσονται από τη φορολόγηση ή φορολογούνται βάσει ειδικών κανόνων· ούτε σε περιπτώσεις αλλοδαπών εταιριών-μελών του ομίλου που δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρους στη Σουηδία. Υπάρχει δυνατότητα διευθέτησεως των ενδοομιλικών οφειλών κατά τρόπο τέτοιο ώστε να καταστρατηγούνται οι περί ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών κανόνες, σκοπός δε των περί εκπτώσεως των τόκων κανόνων είναι να αποτρέψουν αυτό το ενδεχόμενο.
- 48 Κατά την εξέταση του δικαιώματος εκπτώσεως των τόκων υπό το πρίσμα της εξαιρέσεως, γίνεται πάντοτε εξατομικευμένη αξιολόγηση της εκάστοτε περιπτώσεως, όσον αφορά το ζήτημα αν η οφειλή γεννήθηκε με κύριο σκοπό να επιτύχει ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων σημαντική φορολογική ελάφρυνση. Για να απορριφθεί η έκπτωση, θα πρέπει η γένεση της επίμαχης οφειλής να οφείλεται προεχόντως σε φορολογικούς λόγους. Συνεπώς, η έκπτωση των δαπανών για τόκους δεν απορρίπτεται αυτόματα απλώς και μόνον επειδή το δάνειο χορηγήθηκε από εταιρία εδρεύουσα σε άλλο κράτος μέλος. Οι εφαρμοστέοι περί αποδείξεως κανόνες είναι οι ίδιοι όπως και σε όλες τις άλλες περιπτώσεις εκπτώσεων.
- 49 Η εξαίρεση αφορά την οφειλή καθεαυτήν, όχι το ύψος των τόκων *per se*. Κατά συνέπεια, η απόρριψη της εκπτώσεως για το σύνολο του ποσού των τόκων δεν είναι δυσανάλογη. Στα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας παρέχονται επαρκείς κατευθύνσεις για την εφαρμογή της εξαιρέσεως.

Επί της ανάγκης εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

Εισαγωγή

- 50 Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν αμφισβητείται ότι αμφότερες οι εταιρίες Lexel και BF ανήκουν σε όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ούτε ότι πληρούται η προϋπόθεση του κανόνα του 10 %. Περαιτέρω, το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) έχει [σελ. 13 του πρωτοτύπου] κρίνει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της εξαιρέσεως. Όπως αναφέρεται στις σκέψεις 36 και 37, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) δεν πρόκειται να εξετάσει, στο πλαίσιο του ζητήματος για το οποίο έχει κριθεί καταρχήν παραδεκτή η ασκηθείσα αναίρεση, όπως εκτίθεται ανωτέρω, την κρίση στην οποία κατέληξε συναφώς το Kammarrätten (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης). Επομένως, το ζήτημα που απομένει να εξεταστεί είναι το εάν συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως η άρνηση χορηγήσεως στη Lexel εκπτώσεως των δαπανών για τόκους που κατέβαλε στη BF, κατ' εφαρμογήν της εξαιρέσεως.

Η προειδοποιητική επιστολή της Επιτροπής

- 51 Η Επιτροπή έχει κινήσει κατά της Σουηδίας διαδικασία λόγω παραβάσεως, και σε προειδοποιητική επιστολή που απέστειλε το 2014 υποστήριξε ότι οι επιβαλλόμενοι από τη Σουηδία –σύμφωνα με το κεφάλαιο 24, άρθρα 10 b έως 10 e, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος– περιορισμοί του δικαιώματος εκπτώσεως των ενδοομιλικών καταβολών για τόκους επί δανείων αντιβαίνουν στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, εφόσον οι περιορισμοί αυτοί επιβάλλονται σε ομίλους εντός των οποίων καταβάλλονται τόκοι σε επιχειρήσεις ή εταιρίες με έδρα σε άλλο κράτος μέλος [αριθ. αναφοράς της Επιτροπής SG-Greffe (2014) D/17633, αριθ. υπόθεσης 2013/4206].
- 52 Στην απάντησή της προς την Επιτροπή, η Σουηδική Κυβέρνηση προβάλλει ότι, κατά την άποψή της, οι περιορισμοί που επιβάλλονται στο δικαίωμα εκπτώσεως των τόκων δεν συνεπάγονται άμεσο ούτε έμμεσο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Κατά τα προβαλλόμενα δε από τη Σουηδική Κυβέρνηση, αν ήθελε κριθεί ότι τίθεται ζήτημα έμμεσου περιορισμού, αυτός δύναται να κριθεί δικαιολογημένος (Fi2014/4205).

Υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως;

- 53 Από το γράμμα της διατάξεως δεν προκύπτει ότι κατά την εφαρμογή της εξαιρέσεως γίνεται οποιαδήποτε διάκριση μεταξύ τόκων που καταβάλλονται σε ημεδαπούς και τόκων που καταβάλλονται σε αλλοδαπούς λήπτες. Ωστόσο, η Lexel υποστηρίζει ότι, στην πράξη, ο κανόνας αυτός συνεπάγεται δυσμενή φορολογική μεταχείριση των τόκων που καταβάλλονται σε αλλοδαπούς λήπτες, και επομένως περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Κατά την εκτίμηση του εάν όντως συντρέχει τέτοια περίπτωση, θα πρέπει ενδεχομένως να ληφθούν υπόψη, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία που εκτίθενται ακολούθως.
- 54 Όσον αφορά τους ημεδαπούς λήπτες, οι κανόνες που περιορίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών για τόκους καταλαμβάνουν κατά κύριο λόγο τους τόκους που καταβάλλονται σε εταιρίες επενδύσεων, [σελ. 14 του πρωτοτύπου] οι οποίες υπόκεινται σε ειδικό φορολογικό καθεστώς, καθώς και σε εξαιρούμενους από τη φορολόγηση λήπτες, όπως οι δήμοι και συγκεκριμένοι οργανισμοί και ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- 55 Ωστόσο, καταβολές τόκων σε σουηδικές ανώνυμες εταιρίες που υπάγονται σε κανονικό φορολογικό καθεστώς ενδέχεται επίσης να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ως άνω κανόνων. Οι καταβολές τόκων αυτού του είδους εμπίπτουν πάντοτε στον κανόνα του 10 %, ενδέχεται όμως οι εκπτώσεις να απορριφθούν εάν έχει εφαρμογή η εξαίρεση. Από τα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας προκύπτει ότι, όταν επιτρέπεται στις εταιρίες να πραγματοποιούν μεταξύ τους ενδοομιλικές καταβολές, με έννομες συνέπειες φορολογικού χαρακτήρα και χωρίς περιορισμούς, η εξαίρεση δεν εφαρμόζεται. Ωστόσο, οι καταβολές τόκων μεταξύ σουηδικών ανωνύμων εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων αλλά δεν πληρούν τις

προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών —όπως την προϋπόθεση της ιδιοκτησίας κατά ποσοστό τουλάχιστον 90 %— ενδέχεται να εμπíπτουν στην εξαίρεση.

- 56 Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν αμφισβητείται ότι η Lexel και η BF θα μπορούσαν να πραγματοποιήσουν μεταξύ τους ενδοομιλικές καταβολές αν η BF ήταν σουηδική εταιρία, ούτε ότι, στην περίπτωση αυτή, δεν θα εφαρμοζόταν η εξαίρεση. Με αυτό το σκεπτικό, το Förvaltningsrätten i Stockholm (διοικητικό πρωτοδικείο Στοκχόλμης) και το Kammarrätten i Stockholm (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης) έκριναν ότι υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Εντούτοις, η φορολογική αρχή υποστηρίζει το αντίθετο, η δε Σουηδική Κυβέρνηση φρονεί επίσης ότι οι κανόνες περί εκπτώσεως τόκων δεν συνεπάγονται περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

Μπορεί να δικαιολογηθεί ενδεχόμενος περιορισμός;

- 57 Σε περίπτωση που κριθεί ότι η απόρριψη της εκπτώσεως των τόκων συνεπάγεται όντως περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, πρέπει εν συνεχεία να κριθεί εάν μπορεί να δικαιολογηθεί ο περιορισμός αυτός. Στους δικαιολογητικούς λόγους που προβάλλονται στην υπό κρίση υπόθεση περιλαμβάνεται η καταπολέμηση της φοροαποφυγής, καθώς και για η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.
- 58 Σύμφωνα με τα προπαρασκευαστικά έγγραφα εργασίας, γενικός σκοπός της εξαίρεσεως είναι η αποτροπή του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μέσω της εκπτώσεως των τόκων (πρόταση αριθ. 2012/13:1, παράγραφος 251) [σελ. 15 του πρωτοτύπου]. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο σκοπός της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής αποτελεί θεμιτή δικαιολόγηση. Ωστόσο, η Lexel υποστηρίζει ότι η εξαίρεση δεν μπορεί να γίνει δεκτή με το εν λόγω σκεπτικό, διότι δεν αφορά αποκλειστικά τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις (βλ., π.χ., Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 51). Από την πλευρά της, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι, όταν ο σκοπός αποτροπής της φοροαποφυγής συνδυάζεται με άλλους δικαιολογητικούς λόγους, τότε μπορεί να γίνονται δεκτοί κανόνες που δεν αφορούν αποκλειστικά τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις (βλ., π.χ., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 42 έως 51).
- 59 Επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή προβάλλει ότι η εξαίρεση αποσκοπεί στην αποτροπή της καταστρατηγήσεως των περί ενδοομιλικών καταβολών κανόνων μέσω της διευθετήσεως ενδοομιλικών οφειλών κατά τρόπο ώστε τα κέρδη που προκύπτουν στη Σουηδία να αντισταθμίζονται με ελλείμματα που καταγράφονται σε άλλες χώρες (βλ. επίσης πρόταση αριθ. 2012/13:1, παράγραφος 254). Σε αρκετές αποφάσεις του, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει κρίνει ότι —πέρα από συγκεκριμένες περιπτώσεις που αφορούν τις λεγόμενες «οριστικές ζημίες»— η εξαίρεση αλλοδαπών θυγατρικών από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων που διέπουν τη διασπορά των ενδοομιλικών κερδών είναι συμβατή με την ελευθερία εγκαταστάσεως. Ωστόσο, όπως έχει επίσης κριθεί από το

Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αυτό σημαίνει ότι οι αλλοδαπές θυγατρικές εξαιρούνται από τις φορολογικές ελαφρύνσεις που δεν συνδέονται ειδικά με τέτοια συστήματα διασποράς των κερδών (βλ., π.χ., X BV και X NV, C-398/16 και C-399/16, EU:C:2018:110, σκέψεις 39 έως 42).

- 60 Η υπόθεση X BV αφορούσε τους κανόνες των Κάτω Χωρών περί εκπτώσεως των τόκων. Οι κανόνες αυτοί καταλαμβάνουν τους τόκους επί δανείων από συνδεδεμένες εταιρίες, στις περιπτώσεις που το δάνειο σχετίζεται με την εξαγορά μετοχών συνδεδεμένης εταιρίας. Σύμφωνα με τους κανόνες αυτούς, η έκπτωση των τόκων επιτρέπεται πάντοτε, εφόσον τόσο η εξαγοραζόμενη όσο και η εξαγοράζουσα εταιρία ανήκουν σε ενιαία φορολογική οντότητα. Ωστόσο, αν η εταιρία δεν ανήκει σε οντότητα αυτού του είδους, προϋπόθεση για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης ήταν να καταδειχθεί, με επαρκή βαθμό πιθανότητας, είτε ότι το δάνειο και η εξαγορά στηρίζονται, σε καθοριστικό βαθμό, σε οικονομικούς λόγους, είτε ότι εκείνος στον οποίο οφείλονται οι τόκοι φορολογείται ευλόγως. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκρινε ότι η εν λόγω διακριτική μεταχείριση συνιστά αδικαιολόγητη παρεμπόδιση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
- 61 Αντίστοιχοι με τους ολλανδικούς κανόνες για τις φορολογικές οντότητες είναι, στο σουηδικό φορολογικό σύστημα, οι κανόνες για τις ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές μεταφορές. Έτσι, στην υπόθεση X BV το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης [σελ. 16 του πρωτοτύπου] έκρινε ότι η συσχέτιση μεταξύ των κανόνων περί εκπτώσεως των τόκων και των κανόνων περί φορολογικών οντοτήτων δεν επάγεται ότι οι ολλανδικοί κανόνες δύναται να δικαιολογηθούν. Ωστόσο, μία διαφορά μεταξύ των κανόνων που εξετάστηκαν στην υπόθεση X BV και των σουηδικών κανόνων είναι ότι, σύμφωνα με τους ολλανδικούς κανόνες, οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως διαφέρουν ανάλογα με το αν η εξαγοραζόμενη και η εξαγοράζουσα εταιρία ανήκουν στην ίδια φορολογική οντότητα ή όχι. Αντιθέτως, σύμφωνα με τους σουηδικούς κανόνες, η διαφοροποίηση όσον αφορά την έκπτωση των τόκων εξαρτάται από το εάν εκείνος που καταβάλλει τους τόκους και εκείνος που τους εισπράττει μπορούν να αντισταθμίσουν μεταξύ τους κέρδη και ζημίες, μέσω της πραγματοποιήσεως ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών. Στην υπόθεση X BV, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης φαίνεται ότι απέδωσε βαρύτητα στο γεγονός ότι, κατά τους ολλανδικούς κανόνες, το δικαίωμα εκπτώσεως δεν συσχετίζεται με τη φορολόγηση εκείνου στον οποίο οφείλονται οι τόκοι (βλ. σκέψη 41 της αποφάσεως). Κατά την άποψη του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην απόφαση επί της υποθέσεως X BV δεν μπορούν να εφαρμοστούν αυτομάτως και επί των σουηδικών κανόνων.
- 62 Άλλο ζήτημα επί του οποίου απόψεις των διαδίκων δίστανται είναι το αν η εφαρμογή της εξαιρέσεως είναι επαρκώς προβλέψιμη, ούτως ώστε να πληροί τις επιταγές της ασφάλειας δικαίου (βλ., π.χ., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψεις 56 έως 59). Προκειμένου να κριθεί το εν λόγω ζήτημα, θα πρέπει να διαπιστωθεί αν το περιεχόμενο των προπαρασκευαστικών εγγράφων εργασίας,

περί του οποίου γίνεται μνεία στις σκέψεις 11 έως 15 ανωτέρω, παρέχει επαρκείς οδηγίες όσον αφορά την εφαρμογή του κανόνα.

Συνοπτικό συμπέρασμα

- 63 Συνοψίζοντας, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) κρίνει ότι υπάρχουν διστάμενες απόψεις όσον αφορά τη συμβατότητα της εξαιρέσεως με το δίκαιο της Ένωσης. Η άποψη της Lexel, ότι δηλαδή ο κατ' εφαρμογήν της εξαιρέσεως αποκλεισμός της δυνατότητας της εταιρίας να εκπέσει τους τόκους αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, βρίσκει έρεισμα στην προειδοποιητική επιστολή της Επιτροπής. Την αντίθετη άποψη υποστηρίζουν η φορολογική αρχή, η Σουηδική Κυβέρνηση, το Förvaltningsrätten i Stockholm (διοικητικό πρωτοδικείο Στοκχόλμης) και το Kammarrätten i Stockholm (διοικητικό εφετείο Στοκχόλμης), που θεωρούν ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείει την απόρριψη της εκπτώσεως.
- 64 Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) εκτιμά περαιτέρω ότι δεν είναι δυνατόν, βάσει της υφιστάμενης νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση σχετικά με το ποια από τις απόψεις [σελ. 17 του πρωτοτύπου] αυτές είναι η ορθή. Ως εκ τούτου, κρίνεται αναγκαία η υποβολή αίτησης για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ερώτημα:

- 65 Κατόπιν των ανωτέρω, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- 66 Συνάδει με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ ο αποκλεισμός της δυνατότητας σουηδικής εταιρίας να εκπέσει τους τόκους τους οποίους κατέβαλε σε εταιρία ανήκουσα στον ίδιο όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων και εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, λόγω του ότι κύρια γενεσιουργός αιτία της οφειλής θεωρείται η επιδίωξη του ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων να επιτύχει ουσιαστική φορολογική ελάφρυνση, και με δεδομένο ότι η εν λόγω ελάφρυνση δεν θα είχε θεωρηθεί ότι υφίσταται στην περίπτωση που αμφότερες οι εταιρίες ήταν σουηδικές, αφού τότε θα ενέπιπταν στις διατάξεις περί ενδοομιλικών χρηματοοικονομικών μεταφορών;