Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 2ας Απριλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών – Οδηγία 2011/96/ΕΕ – Άρθρο 2, στοιχείο α′, σημεία i και iii, και παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη′, και μέρος Β, τελευταία περίπτωση – Έννοιες των "εταιρειών που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου" και του "corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο" – Εταιρίες καταχωρισμένες στο μητρώο εταιριών στο Γιβραλτάρ και υποκείμενες στον εκεί φόρο εταιριών»

Στην υπόθεση C-458/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία) με απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Ιουλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

«GVC Services (Bulgaria)» EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič (εισηγητή) και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Σεπτεμβρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «GVC Services (Bulgaria)» EOOD, εκπροσωπούμενη από τον D. Yordanov, advokat, καθώς και από τους D. Tench, V. Nagrani, P. Montegriffo, G. Jackson και την E. Sheard, solicitors,

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, εκπροσωπούμενος από τον N. Kalistratov και την S. Atanasova,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις L. Zaharieva και E. Petranova,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Nymann-Lindegren, καθώς και από τις S. Wolff και P. Z. L. Ngo,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον F. Shibli, επικουρούμενο από τον D. Yates και την L. Ruxandu, barristers,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και Y. Marinova,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο α′, σημεία i και iii, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8), και του παραρτήματος Ι, μέρος Α, στοιχείο κη′, και μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της ίδιας οδηγίας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της «GVC Services (Bulgaria)» EOOD, με έδρα τη Βουλγαρία (στο εξής: GVC), και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Σόφιας, Βουλγαρία) (στο εξής: διευθυντής), με αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία βεβαιώνονταν φορολογικές οφειλές επί μερισμάτων τα οποία η GVC διένειμε και κατέβαλε στη μητρική της εταιρία PGB Limited – Gibraltar, με έδρα το Γιβραλτάρ, κατά το χρονικό διάστημα από 13 Ιουλίου 2011 έως 21 Απριλίου 2016.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Το καθεστώς του Γιβραλτάρ

3 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι, δεδομένου ότι η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά ποσά φόρου οφειλόμενα για χρονικό διάστημα προγενέστερο της 1ης Φεβρουαρίου 2020, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη, στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης, η συμφωνία για την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 2020, L 29, σ. 7).

4 Το Γιβραλτάρ είναι ευρωπαϊκό έδαφος για τις εξωτερικές σχέσεις του οποίου είναι υπεύθυνο ένα κράτος μέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, κατά την έννοια του άρθρου 355, σημείο 3, ΣΛΕΕ, και επί του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των Συνθηκών.

5 Εντούτοις, η Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Δανίας, της Ιρλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και περί των προσαρμογών των Συνθηκών (JO 1972, L 73, σ. 14, στο εξής: Πράξη Προσχωρήσεως του 1972) προβλέπει ότι ορισμένα τμήματα της Συνθήκης δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ.

6 Το άρθρο 28 της Πράξεως Προσχωρήσεως του 1972 έχει ως εξής:

«Οι πράξεις των οργάνων της [Ευρωπαϊκής Ένωσης] οι σχετικές με τα προϊόντα του παραρτήματος ΙΙ της Συνθήκης ΕΟΚ και με τα προϊόντα τα οποία κατά την εισαγωγή τους στην [Ένωση] υπόκεινται σε ειδική ρύθμιση συνεπεία της εφαρμογής της κοινής γεωργικής πολιτικής, καθώς επίσης και οι πράξεις οι σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών δεν εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ, εκτός αν το Συμβούλιο αποφασίζοντας ομοφώνως προτάσει της Επιτροπής ορίσει άλλως.»

7 Βάσει του άρθρου 29 της Πράξεως Προσχωρήσεως του 1972, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, τμήμα Ι, σημείο 4, της ίδιας πράξεως, το Γιβραλτάρ δεν αποτελεί μέρος του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης.

Η οδηγία 2011/96

8 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 6 και 8 της οδηγίας 2011/96 έχουν ως εξής:

«(3) Ο στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας.

(4) Οι συνενώσεις εταιρειών που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Ένωση συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η ομαλή λειτουργία μιας τέτοιας εσωτερικής αγοράς. Οι πράξεις αυτές δεν θα πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών. Κατά συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να προβλέπονται φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς.

(5) Συνενώσεις τέτοιου είδους μπορούν να οδηγήσουν στη δημιουργία ομίλων μητρικών και θυγατρικών εταιρειών.

(6) Πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6)], οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που ρυθμίζουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών σε διαφορετικά κράτη μέλη διέφεραν αισθητά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και ήταν, γενικά, λιγότερο ευνοϊκές από τις εφαρμοζόμενες στις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος. Συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθετο σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος. Ήταν αναγκαίο να εξαλειφθεί αυτό το μειονέκτημα με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κλίμακα Ένωσης.

[…]

(8) Πρέπει επίσης, προκειμένου να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, να απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα κέρδη που διανέμονται από μία θυγατρική εταιρεία προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις.»

9 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96:

«Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

α) στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες του εν λόγω κράτους μέλους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών·

β) στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές·

[…]».

10 Το άρθρο 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) ως “εταιρεία κράτους μέλους” νοείται κάθε εταιρεία:
   i) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που παρατίθενται στο παράρτημα I μέρος Α·
   ii) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Ένωσης, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία·
   iii) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρατιθέμενους στο παράρτημα I μέρος Β φόρους, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς».

11 Το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι «[τ]α κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στη πηγή».

12 Το μέρος Α του παραρτήματος I της οδηγίας 2011/96 περιλαμβάνει τον πίνακα των εταιριών στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 2, στοιχείο α′, σημείο i, της οδηγίας αυτής και μνημονεύει, στο στοιχείο κη′, τις «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου».

13 Στο μέρος Β του παραρτήματος αυτού περιλαμβάνεται ο πίνακας των φόρων στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 2, στοιχείο α′, σημείο iii, της εν λόγω οδηγίας, ο οποίος περιλαμβάνει, ως τελευταία περίπτωση, τον «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο».

Το βουλγαρικό δίκαιο

14 Κατά το άρθρο 194, παράγραφοι 1 και 3, του Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμου περί φόρου εταιριών) (DV αριθ. 105, της 22ας Δεκεμβρίου 2006):

«1. Σε φόρο στην πηγή υπόκεινται μερίσματα και προϊόντα εκκαθαρίσεως που διανέμονται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα σε:

1) σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα […]

[…]

3. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται όταν τα μερίσματα και προϊόντα εκκαθαρίσεως διανέμονται στα ακόλουθα πρόσωπα ή στους ακόλουθους φορείς:

[…]

3) […] αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του έδρα σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο [της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3)], εξαιρουμένων των περιπτώσεων κρυφής διανομής κερδών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Η GVC είναι μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης του βουλγαρικού δικαίου, η οποία παρέχει υπηρεσίες τεχνολογίας πληροφορικής. Μέχρι την 1η Φεβρουαρίου 2016, το κεφάλαιό της ανήκε εξ ολοκλήρου στην PGB Limited – Gibraltar, εταιρία συσταθείσα στο Γιβραλτάρ.

16 Κατά το χρονικό διάστημα από 13 Ιουλίου 2011 έως 21 Απριλίου 2016, η GVC διένειμε στη μητρική της εταιρία PGB Limited – Gibraltar μερίσματα, τα οποία κατέβαλε χωρίς να παρακρατήσει στην πηγή και να καταβάλει φόρους επ' αυτών στη Βουλγαρία, θεωρώντας ότι η εν λόγω μητρική εταιρία μπορούσε να θεωρηθεί αλλοδαπό νομικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία σε κράτος μέλος της Ένωσης, σύμφωνα με το άρθρο 194, παράγραφος 3, του νόμου περί φόρου εταιριών.

17 Η αρμόδια βουλγαρική φορολογική αρχή, η οποία αντιθέτως έκρινε ότι επιβαλλόταν εν προκειμένω η παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμηθέντων μερισμάτων, εξέδωσε, την 1η Δεκεμβρίου 2017, διορθωτική πράξη επιβολής φόρου ύψους 930 529,54 βουλγαρικών λέβα (BGN) (περίπου 476 000 ευρώ), εκ των οποίων το ποσό των 669 690,32 BGN (περίπου 342 000 ευρώ) αφορούσε κεφάλαιο και το ποσό των 260 839,22 BGN (περίπου 134 000 ευρώ) αφορούσε τόκους υπερημερίας. Η GVC προσέβαλε την πράξη επιβολής φόρου ασκώντας διοικητική προσφυγή ενώπιον του διευθυντή, ο οποίος επιβεβαίωσε την εν λόγω πράξη. Η GVC άσκησε προσφυγή ακυρώσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

18 Η GVC υποστηρίζει ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, ως ευρωπαϊκό έδαφος για τις εξωτερικές σχέσεις του οποίου είναι υπεύθυνο ένα κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρο 355, σημείο 3, ΣΛΕΕ, και ότι η διανομή μερισμάτων δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπουν τα άρθρα 28 έως 30 της Πράξεως Προσχωρήσεως του 1972. Ισχυρίζεται συναφώς ότι η μητρική της εταιρία πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της οδηγίας 2011/96, καθώς μπορεί να εξομοιωθεί με εταιρία συσταθείσα στο Ηνωμένο Βασίλειο και υπόκειται στον φόρο εταιριών του Γιβραλτάρ, ο οποίος αντιστοιχεί, κατά την άποψή της, στον «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο» που μνημονεύεται στο παράρτημα Ι, μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της οδηγίας αυτής.

19 Ο διευθυντής, αντιθέτως, ισχυρίζεται ότι το παράρτημα Ι της οδηγίας 2011/96 περιέχει ρητό και εξαντλητικό πίνακα τόσο των εταιριών (μέρος Α) όσο και των φόρων (μέρος Β) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της. Υποστηρίζει ότι η οδηγία ορίζει εξαντλητικώς το πεδίο εφαρμογής της και ότι, επομένως, αυτό δεν μπορεί να διευρυνθεί ώστε να περιλαμβάνει τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ και υπόκεινται στον εκεί φόρο εταιριών, στο μέτρο που οι φορολογικοί κανόνες δεν μπορούν να ερμηνεύονται διασταλτικά.

20 Το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία), διατηρώντας αμφιβολίες ως προς το αν η GVC, ως θυγατρική μητρικής εταιρίας που έχει καταχωριστεί στο μητρώο εταιριών του Γιβραλτάρ και υπόκειται στον εκεί φόρο εταιριών, εμπίπτει στο πεδίο

εφαρμογής της οδηγίας 2011/96 και αν, κατά συνέπεια, πρέπει να απαλλαγεί από την παρακράτηση φόρου στην πηγή στη Βουλγαρία, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 2, στοιχείο α′, σημείο i, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη′, της οδηγίας [2011/96] την έννοια ότι η φράση "οι εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου" καλύπτει και τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ;

2) Έχει το άρθρο 2, στοιχείο α′, σημείο iii, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Β, της οδηγίας [2011/96] την έννοια ότι η φράση "corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο" καλύπτει και τον φόρο νομικών προσώπων που πρέπει να καταβάλλεται στο Γιβραλτάρ;»

Επί του παραδεκτού της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως

21 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, μολονότι δεν προβάλλει ρητώς ένσταση απαραδέκτου, επισημαίνει με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα δεν είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

22 Κατά την κυβέρνηση αυτή, λαμβανομένου υπόψη του καθεστώτος του Γιβραλτάρ από πλευράς δικαίου της Ένωσης, όπως έχει επιβεβαιωθεί από το Δικαστήριο, η PGB Limited – Gibraltar, ως εταιρία εγκατεστημένη στο Γιβραλτάρ, πληροί ήδη την προϋπόθεση του άρθρου 194, παράγραφος 3, του νόμου περί φόρου εταιριών, δηλαδή αποτελεί αλλοδαπό νομικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία σε κράτος μέλος της Ένωσης. Ως εκ τούτου, πάντοτε κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, παρέλκει η ερμηνεία της οδηγίας 2011/96.

23 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλονται από το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Άρνηση του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που υποβάλλεται από εθνικό δικαστήριο χωρεί μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμιά σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσης ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Εν προκειμένω, όπως ρητώς επισημαίνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις του εθνικού δικαίου συνιστούν ακριβώς μέτρα μεταφοράς της οδηγίας 2011/96 στο εσωτερικό δίκαιο.

25 Εξάλλου, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο καλείται προς επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης να εξακριβώσει αν η PGB Limited – Gibraltar, ως εταιρία συσταθείσα στο Γιβραλτάρ, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2011/96, προκειμένου να δικαιολογηθεί η απαλλαγή της GVC, ως θυγατρικής της, από τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο στη Βουλγαρία, σύμφωνα με το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να θεωρηθεί ότι η ερμηνεία της οδηγίας 2011/96 την οποία ζητεί εν προκειμένω το αιτούν δικαστήριο δεν έχει σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ότι εγείρει πρόβλημα υποθετικής φύσης, καθόσον η ερμηνεία αυτή είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς.

27 Κατά συνέπεια, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κρίνεται παραδεκτή.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

28 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο α', σημεία i και iii, της οδηγίας 2011/96, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη', και μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της οδηγίας αυτής, οι έννοιες «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου» και «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο», οι οποίες περιέχονται στις διατάξεις αυτές, αφορούν τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ και υπόκεινται στον εκεί φόρο εταιριών.

29 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι το κρίσιμο στη διαφορά της κύριας δίκης χρονικό διάστημα καλύπτεται τόσο από την οδηγία 90/435, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 129) (στο εξής: οδηγία 90/435), όσο και από την οδηγία 2011/96, η οποία κατάργησε και αντικατέστησε την πρώτη αυτή οδηγία. Ωστόσο, δεδομένου ότι οι κρίσιμες διατάξεις παρέμειναν αμετάβλητες, αρκεί, εν προκειμένω, να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα υπό το πρίσμα μόνον των σχετικών διατάξεων της οδηγίας 2011/96.

30 Στο μέτρο που, κατά το κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρονικό διάστημα, το Γιβραλτάρ αποτελούσε ευρωπαϊκό έδαφος για τις εξωτερικές σχέσεις του οποίου ήταν υπεύθυνο ένα κράτος μέλος, δηλαδή το Ηνωμένο Βασίλειο, το δίκαιο της Ένωσης εφαρμοζόταν κατ' αρχήν στο έδαφος αυτό δυνάμει του άρθρου 355, σημείο 3, ΣΛΕΕ, υπό την επιφύλαξη των ρητώς προβλεπόμενων στην Πράξη Προσχωρήσεως του 1972 εξαιρέσεων (απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-30/01, EU:C:2003:489, σκέψη 47, διάταξη της 12ης Οκτωβρίου 2017, Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, σκέψη 29, και απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2018, Buhagiar κ.λπ., C-267/16, EU:C:2018:26, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Όσον αφορά την οδηγία 2011/96, επισημαίνεται ότι αυτή εκδόθηκε βάσει του άρθρου 115 ΣΛΕΕ, το οποίο επιτρέπει στο Συμβούλιο να εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της 3 έως 6, σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας, προκειμένου να διευκολυνθούν οι συνενώσεις εταιριών σε κλίμακα Ένωσης (πρβλ., όσον αφορά την οδηγία 90/435, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, σκέψεις 35 και 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 30 των προτάσεών του, δεν αμφισβητείται ότι η οδηγία αυτή δεν εμπίπτει σε καμιά από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στα άρθρα 28 και 29 της Πράξεως Προσχωρήσεως του 1972.

33 Ωστόσο, προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι μητρικές εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ και υπόκεινται στον εκεί φόρο εταιριών μπορούν να ζητήσουν την απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή φόρου επί των κερδών που διανέμουν οι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη θυγατρικές τους, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι διατάξεις της οδηγίας που οριοθετούν το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της, δηλαδή οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96, που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη', και μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της ίδιας οδηγίας.

34 Υπενθυμίζεται συναφώς, πρώτον, ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης, δεδομένου ότι το περιεχόμενο των διατάξεων αυτών ταυτίζεται κατ' ουσίαν με εκείνο των διατάξεων της οδηγίας 90/435, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την τελευταία οδηγία έχει εφαρμογή και στην οδηγία 2011/96 (διάταξη της 14ης Ιουνίου 2018, GS, C-440/17, μη δημοσιευθείσα,

EU:C:2018:437, σκέψη 30). Το Δικαστήριο έχει κρίνει, όμως, ότι η οδηγία 90/435 δεν έχει ως σκοπό τη θέσπιση κοινού καθεστώτος για όλες τις εταιρίες των κρατών μελών ούτε για όλα τα είδη συμμετοχών (αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, σκέψη 49, και της 1ης Οκτωβρίου 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, σκέψη 36).

35 Ως εκ τούτου, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 36 των προτάσεών του, για λόγους ασφάλειας δικαίου, αποκλείεται κάθε δυνατότητα κατ' αναλογίαν διεύρυνσης του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 2011/96 προκειμένου να συμπεριλάβει και άλλες εταιρίες, πέραν όσων απαριθμούνται στο παράρτημα Ι, μέρος Α, της οδηγίας αυτής, καθόσον το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της ορίζεται με εξαντλητικό πίνακα εταιριών.

36 Δεύτερον, υπογραμμίζεται ότι από το γράμμα του άρθρου 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/96, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη', και μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι, όσον αφορά το Ηνωμένο Βασίλειο, η οδηγία 2011/96 εφαρμόζεται μόνον στις «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου» και υπόκεινται στον «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο».

37 Οι διατάξεις αυτές περιέχουν ρητή παραπομπή στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου. Επομένως, πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο που έχει οριστεί ως εφαρμοστέο (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2012, Bank Handlowy και Adamiak, C-116/11, EU:C:2012:739, σκέψη 50).

38 Επισημαίνεται ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου διευκρίνισε με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι, σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο του κράτους μέλους αυτού, οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με το εθνικό του δίκαιο μπορούν να περιλαμβάνουν μόνον εταιρίες που θεωρείται ότι έχουν συσταθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο, στις οποίες, εν πάση περιπτώσει, δεν περιλαμβάνονται οι εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ, πράγμα το οποίο δεν αμφισβητήθηκε επισήμως από τους λοιπούς μετέχοντες στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου.

39 Εξάλλου, η εν λόγω κυβέρνηση διευκρίνισε, χωρίς ο ισχυρισμός αυτός να αμφισβητηθεί, ότι, σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, ο επιβαλλόμενος στο Γιβραλτάρ φόρος δεν αποτελεί «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο».

40 Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της δικογραφίας που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, οι εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ δεν πληρούν την προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 2, στοιχείο α', σημείο i, της οδηγίας 2011/96, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη', της οδηγίας αυτής, και το φορολογικό καθεστώς του Γιβραλτάρ δεν πληροί την προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 2, στοιχείο α', σημείο iii, της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημά της Ι, μέρος Β, τελευταία περίπτωση.

41 Οι ανωτέρω σκέψεις δεν θίγουν την υποχρέωση τήρησης, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, ούτε την υποχρέωση να εξεταστεί, ενδεχομένως, αν η φορολόγηση των κερδών που διανέμονται από βουλγαρική θυγατρική στην εγκατεστημένη στο Γιβραλτάρ μητρική της εταιρία συνιστά περιορισμό από την άποψη του δικαιώματος εγκατάστασης ή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων των εταιριών που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ (διάταξη της 12ης Οκτωβρίου 2017, Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, σκέψεις 26 και 27) και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν ένας τέτοιος περιορισμός είναι δικαιολογημένος.

42 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο α', σημεία i και iii, της οδηγίας 2011/96, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη', και μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της οδηγίας αυτής, οι

έννοιες «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου» και «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο», οι οποίες περιέχονται στις διατάξεις αυτές, δεν αφορούν τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ και υπόκεινται στον εκεί φόρο εταιριών.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο α', σημεία i και iii, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Α, στοιχείο κη', και μέρος Β, τελευταία περίπτωση, της οδηγίας αυτής, οι έννοιες «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου» και «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο», οι οποίες περιέχονται στις διατάξεις αυτές, δεν αφορούν τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ και υπόκεινται στον εκεί φόρο εταιριών.

(υπογραφές)