Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 63 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φορολογία – Φορολόγηση των μερισμάτων – Παρακράτηση στην πηγή – Επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου σε δικαιούχους μερισμάτων κατοίκους ημεδαπής σε περίπτωση που η φορολογική χρήση κατά την οποία εισέπραξαν τα μερίσματα εμφανίζει αρνητικό αποτέλεσμα – Μη επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου σε δικαιούχους μερισμάτων κατοίκους αλλοδαπής – Διαφορετική μεταχείριση – Περιορισμός – Συγκρισιμότητα – Δικαιολόγηση»

Στην υπόθεση C-601/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (ανώτερο δικαστήριο της Χώρας των Βάσκων, Ισπανία) με απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Σεπτεμβρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

κατά

Diputación Foral de Bizkaia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, A. Kumin (εισηγητή) και I. Ziemele, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Credit Ελβετία Securities (Europe) Ltd, εκπροσωπούμενη από την S. Paternain Osácar, abogada,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

– το Diputación Foral de Bizkaia, εκπροσωπούμενο από τις B. Astorquiza del Val, letrada, και M. Durango García, procuradora,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Gavela Llopis,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και R. Kanitz,

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον A. Maddalo, avvocato dello Stato,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την S. Pardo Quintillán και τον W. Roels,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Credit Suisse Securities (Europe) Ltd και του Diputación Foral de Bizkaia (περιφερειακού συμβουλίου της Bizkaia, Ισπανία) σχετικά με την απόρριψη, από το περιφερειακό συμβούλιο, του αιτήματος της Credit Suisse Securities (Europe) να της επιστραφεί ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος επί των μερισμάτων που εισέπραξε το 2017.

Το νομικό πλαίσιο

Το διεθνές δίκαιο

3 Το άρθρο 10 της Σύμβασης μεταξύ του Βασιλείου της Ισπανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και περιουσίας, η οποία υπογράφηκε στο Λονδίνο στις 14 Μαρτίου 2013 (στο εξής: ισπανοβρετανική σύμβαση), ορίζει τα εξής:

«1. Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη στο ένα συμβαλλόμενο κράτος σε κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται στο άλλο αυτό κράτος.

2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά:

a) φορολογούνται επίσης στο συμβαλλόμενο κράτος όπου εδρεύει η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, αλλά, αν ο πραγματικός δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει:
(i) το 10 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων […]

[…]».

4 Το άρθρο 22, παράγραφος 2, της σύμβασης αυτής προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με τον συμψηφισμό του καταβλητέου εκτός Ηνωμένου Βασιλείου φόρου με τον φόρο του Ηνωμένου Βασιλείου ή, ανάλογα με την περίπτωση, σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο που επιβάλλεται στο Ηνωμένο Βασίλειο μερίσματος ή των κερδών μόνιμης εγκατάστασης που προέρχονται από περιοχή εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου (οι οποίες δεν θίγουν τη γενική αρχή):

a) φόρος ο οποίος επιβάλλεται, είτε ευθέως είτε μέσω παρακράτησης, από το Βασίλειο της Ισπανίας δυνάμει της νομοθεσίας του και σύμφωνα με την παρούσα Σύμβαση, επί των κερδών, εισοδημάτων ή φορολογητέων υπεραξιών που αποκτήθηκαν στο Βασίλειο της Ισπανίας (εξαιρουμένου, στην περίπτωση των μερισμάτων, του φόρου επί των κερδών βάσει των οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα) συμψηφίζεται με κάθε επιβαλλόμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο φόρο επί των ίδιων κερδών, εισοδημάτων ή φορολογητέων υπεραξιών για τα οποία επιβλήθηκε φόρος από το Βασίλειο της Ισπανίας·

b) τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη στο Βασίλειο της Ισπανίας σε εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο απαλλάσσονται από τον φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο εφόσον έχει εφαρμογή η απαλλαγή και εφόσον πληρούνται οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής.

[…]»

Το δίκαιο της Ένωσης

5 Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

6 Κατά το άρθρο 65 ΣΛΕΕ:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

α) να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

[…]

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63.

[…]»

Το ισπανικό δίκαιο

Ο περιφερειακός νόμος 11/2013

7 Το άρθρο 68 του Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (περιφερειακού νόμου 11/2013 περί φόρου εταιριών), της 5ης Δεκεμβρίου 2013 (*Boletín Oficial de Bizkaia* αριθ. 238, της 13ης Δεκεμβρίου 2013, στο εξής: περιφερειακός νόμος 11/2013), ορίζει τα εξής:

«1. Από το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκπίπτουν:

a) Τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί στην πηγή, πλην εκείνων που αντιστοιχούν σε εισοδήματα που δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου κατ' εφαρμογήν των διατάξεων […] του παρόντος νόμου.

[…]

2. Όταν το συνολικό ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου, η φορολογική αρχή προβαίνει αυτεπαγγέλτως στην επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

[…]»

8 Το άρθρο 130, παράγραφος 1, του περιφερειακού νόμου 11/2013 ορίζει τα εξής:

«Οι οντότητες, […] που καταβάλλουν εισοδήματα υποκείμενα στον φόρο εταιριών, υποχρεούνται είτε να παρακρατούν και εν συνεχεία να καταβάλλουν είτε να προκαταβάλλουν το εκ του νόμου καθοριζόμενο ποσό, στις προβλεπόμενες περιπτώσεις και υπό τους προβλεπόμενους τύπους, στο [Hacienda Foral de Bizkaia (περιφερειακό δημόσιο ταμείο της Bizkaia)] […]».

Ο περιφερειακός νόμος 12/2013

9 Το άρθρο 1 του Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 12/2013 sobre la Renta de no Residentes (περιφερειακού νόμου 12/2013 περί φόρου εισοδήματος κατοίκων αλλοδαπής), της 5ης Δεκεμβρίου 2013 (*Boletín Oficial de Bizkaia* αριθ. 238, της 13ης Δεκεμβρίου 2013, στο εξής: περιφερειακός νόμος 12/2013), ορίζει τα εξής:

«1. Ο φόρος εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής είναι άμεσος φόρος ο οποίος πλήττει:

a) τα εισοδήματα που αποκτώνται στη Bizkaia [Ισπανία], υπό τους όρους που προβλέπει ο παρών περιφερειακός νόμος, από φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν κατοικία ή έδρα στην Ισπανία και ασκούν δραστηριότητα χωρίς να έχουν μόνιμη εγκατάσταση.

[…]

2. Οι διατάξεις του παρόντος περιφερειακού νόμου έχουν εφαρμογή:

a) στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν κατοικία ή έδρα στην Ισπανία και τα οποία, χωρίς να έχουν μόνιμη εγκατάσταση, αποκτούν εισοδήματα στην ιστορική επικράτεια της Bizkaia, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του παρόντος νόμου τοπικής ισχύος.

[…]»

10 Το άρθρο 13, παράγραφος 2, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Τα ακόλουθα εισοδήματα, τα οποία αποκτώνται ή προκύπτουν στη Bizkaia, θεωρούνται εισοδήματα αποκτηθέντα χωρίς να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση:

[…]

g) μερίσματα και τα λοιπά εισοδήματα από τη συμμετοχή στα ίδια κεφάλαια των δημοσίων οντοτήτων με φορολογική έδρα στη Bizkaia, καθώς και εισοδήματα από τη συμμετοχή στα ίδια κεφάλαια ιδιωτικών οντοτήτων, μέχρι του ποσού που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

[…]»

11 Το άρθρο 25, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Το ποσό του φόρου προκύπτει από την εφαρμογή, επί της φορολογητέας βάσης που καθορίζεται σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων φορολογικών συντελεστών:

a) Γενικός συντελεστής: 24 %. Ωστόσο, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 19 % για τους φορολογούμενους που κατοικούν σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου με το οποίο διενεργείται αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα […]

[…]».

12 Το άρθρο 31 του ως άνω νόμου ορίζει τα εξής:

«1. Υποχρεούνται να παρακρατούν στην πηγή και εν συνεχεία να αποδίδουν τον φόρο επί των εισοδημάτων που καταβάλλουν:

a) οι οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των οντοτήτων που λειτουργούν με καθεστώς επιμερισμού της ωφέλειας από υπεραξίες, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ισπανία.

[…]

2. Οι υπόχρεες οντότητες οφείλουν είτε να προβαίνουν σε παρακράτηση στην πηγή είτε [να προκαταβάλλουν] ποσό ίσο με εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος περιφερειακού νόμου για τον προσδιορισμό του φόρου που οφείλουν οι φορολογούμενοι που δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση ή των διατάξεων της εφαρμοστέας σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας […]

[…]

3. Οι οντότητες που υπέχουν υποχρέωση παρακράτησης στην πηγή ή προκαταβολής οφείλουν να αποδίδουν τα σχετικά ποσά στο Περιφερειακό Δημόσιο Ταμείο [της Bizkaia], η δε μη τήρηση της υποχρέωσης αυτής δεν τις απαλλάσσει από τη σχετική οφειλή. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η Credit Suisse Securities (Europe) είναι εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο και δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ισπανία. Το 2017 εισέπραξε μερίσματα ύψους 2 763 848,73 ευρώ από εταιρία εγκατεστημένη στη Bizkaia, επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή, σύμφωνα με τον περιφερειακό νόμο 12/2013. Ο συντελεστής παρακράτησης ορίστηκε αρχικώς σε 19 %, ήτοι στο ποσοστό που ισχύει για τα μερίσματα που καταβάλλονταν στις ημεδαπές εταιρίες, και εν τέλει μειώθηκε στο 10 % βάσει της ισπανοβρετανικής σύμβασης.

14 Στις 10 Φεβρουαρίου 2021 η Credit Suisse Securities (Europe) ζήτησε από το Περιφερειακό Δημόσιο Ταμείο της Bizkaia να διορθώσει τις δηλώσεις αυτοεκκαθάρισης που υπέβαλε η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, η οποία είχε προβεί σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, και υπέβαλε αίτηση επιστροφής του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

15 Με απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2021, το Περιφερειακό Δημόσιο Ταμείο της Bizkaia απέρριψε την αίτηση αυτή.

16 Στις 18 Μαρτίου 2021 η Credit Suisse Securities (Europe) υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (περιφερειακού οικονομικού διοικητικού δικαστηρίου της Bizkaia, Ισπανία), το οποίο την απέρριψε με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2022.

17 Η Credit Suisse Securities (Europe) άσκησε ένδικη διοικητική προσφυγή ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (ανώτερου δικαστηρίου της Χώρας των Βάσκων, Ισπανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

18 Η εταιρία υποστηρίζει ότι, το οικονομικό έτος 2017, κατέγραψε ζημίες και ότι, ως εκ τούτου, δεν μπορούσε να ανακτήσει, στη χώρα εγκατάστασής της, το ποσό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου, συμψηφίζοντάς το με το ποσό του καταβλητέου στη χώρα αυτή φόρου. Ισχυρίζεται ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, η εφαρμογή του περιφερειακού νόμου 11/2013 συνεπάγεται δυσμενή μεταχείριση. Συγκεκριμένα, η παρακράτηση στην πηγή που διενεργείται κατ' εφαρμογήν του εν λόγω περιφερειακού νόμου έναντι αλλοδαπής εταιρίας αποτελεί οριστικό φόρο, χωρίς να προβλέπεται μηχανισμός επιστροφής σε περίπτωση που η εταιρία εμφανίζει ζημίες, ενώ, όταν πρόκειται για ημεδαπή εταιρία που υπόκειται στον φόρο εταιριών στη Bizkaia, η προκαταβολή του φόρου αυτού συνεπάγεται πραγματική φορολόγηση μόνον εάν η εταιρία έχει θετικό φορολογικό αποτέλεσμα κατά την επίμαχη φορολογική χρήση. Αντιθέτως, αν η φορολογική βάση είναι αρνητική, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην πηγή επιστρέφεται.

19 Για τους λόγους αυτούς, η Credit Suisse Securities (Europe) φρονεί ότι δεν μπορεί να ασκήσει πλήρως την ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων και επικαλείται, συναφώς, τις αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943), και της 16ης Ιουνίου 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Επιπλέον, η εν λόγω εταιρία υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση ζημιών, η ισπανοβρετανική σύμβαση δεν θα επέτρεπε τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου, διότι, κατά το άρθρο 22, παράγραφος 2, της σύμβασης, η έκπτωση του φόρου προϋποθέτει την ύπαρξη φορολογητέας ωφέλειας ή κερδών. Το Ηνωμένο Βασίλειο δεν υποχρεούται να επιστρέψει τον φόρο που παρακρατήθηκε στην πηγή στην Ισπανία και χορηγεί μόνον πίστωση φόρου, εφόσον οφείλεται φόρος, διευκρινιζομένου ότι η πίστωση αυτή δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατά τα επόμενα οικονομικά έτη.

21 Το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia αντικρούει την επιχειρηματολογία αυτή.

22 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, σε περίπτωση καταβολής μερισμάτων από εταιρία με φορολογική έδρα στη Bizkaia, τόσο οι εδρεύουσες στην ημεδαπή δικαιούχες εταιρίες όσο και οι αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή υπολογιζόμενη με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Ωστόσο, το καθεστώς του φόρου εταιριών εξασφαλίζει για την ημεδαπή δικαιούχο εταιρία που υπόκειται στον φόρο αυτό στη Bizkaia πλήρη επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου σε περίπτωση που το αποτέλεσμα της οικείας φορολογικής χρήσης είναι ζημιογόνο, ενώ για τις αλλοδαπές εταιρίες δυνατότητα συμψηφισμού υφίσταται μόνον εάν τούτο προβλέπεται από συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Εν προκειμένω, η ισπανοβρετανική σύμβαση δεν επιτρέπει τέτοια αντιστάθμιση για τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους στο Ηνωμένο Βασίλειο.

23 Έχοντας, συνεπώς, αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης φορολογικής ρύθμισης με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, το Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (ανώτερο δικαστήριο της Χώρας των Βάσκων) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 63 [ΣΛΕΕ] την έννοια ότι είναι αντίθετο προς τη ρύθμιση του Βασιλείου της Ισπανίας, και ειδικότερα της φορολογικά αυτόνομης ιστορικής περιοχής της Bizkaia, σύμφωνα με την οποία δεν επιστρέφεται στους κατοίκους αλλοδαπής ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος επί των μερισμάτων τα οποία τους καταβλήθηκαν από ημεδαπή οντότητα, καίτοι αυτοί φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή με τους κατοίκους ημεδαπής –και δεν μπορούν να αντισταθμίσουν αυτή τη διαφορετική μεταχείριση μέσω της σύμβασης για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης–, ενώ στους κατοίκους ημεδαπής που επίσης κατέγραψαν ζημίες κατά το οικείο οικονομικό έτος επιστρέφεται εξ ολοκλήρου το εν λόγω παρακρατηθέν ποσό;»

Επί του παραδεκτού

24 Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφιβάλλει ως προς το παραδεκτό της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως λόγω της ελλείψεως ουσιαστικών διαπιστώσεων σχετικά με τις ζημίες που φέρεται ότι υπέστη η Credit Suisse Securities (Europe) στη χώρα όπου έχει την έδρα της, ήτοι στο Ηνωμένο Βασίλειο.

25 Κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς της κύριας δίκης να εκτιμήσει την αναγκαιότητα έκδοσης προδικαστικής απόφασης και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο, τα οποία θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Επομένως, εφόσον το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία ή το κύρος κανόνα του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει κατ' αρχήν να απαντήσει, εκτός αν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, αν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, αν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2024, Unedic, C-125/23, EU:C:2024:163, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που επικαλείται η Credit Suisse Securities (Europe) και τα οποία δεν αμφισβητήθηκαν από το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia ή από το αιτούν δικαστήριο, η εταιρία αυτή κατέγραψε

φορολογικές ζημίες κατά τη φορολογική χρήση για την οποία διενεργήθηκε παρακράτηση στην πηγή, δεδομένου ότι από τη φορολογική δήλωση που υπέβαλε για την εν λόγω φορολογική χρήση στη χώρα εγκατάστασής της, ήτοι στο Ηνωμένο Βασίλειο, προέκυπτε αρνητική βάση επιβολής φόρου.

27 Επομένως, δεν προκύπτει κατά πρόδηλο τρόπο ότι η ερμηνεία του άρθρου 63 ΣΛΕΕ την οποία ζητεί το αιτούν δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ούτε ότι το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως.

28 Συνεπώς, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

29 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε φορολογικώς αυτόνομη περιφέρεια του κράτους μέλους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, η οποία, όταν τα μερίσματα αυτά εισπράττονται από ημεδαπή εταιρία που υπόκειται σε φόρο εταιριών στην εν λόγω περιφέρεια, ισοδυναμεί με προκαταβολή του φόρου αυτού και επιστρέφεται εξ ολοκλήρου αν η εταιρία κλείσει την οικεία φορολογική χρήση με ζημιογόνο αποτέλεσμα, ενώ δεν προβλέπεται επιστροφή φόρου όταν τα μερίσματα εισπράττονται από αλλοδαπή εταιρία ευρισκόμενη στην ίδια κατάσταση.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

30 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μεταξύ των μέτρων που συνιστούν περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων και συνεπώς απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ συγκαταλέγονται εκείνα που είναι δυνατόν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Ειδικότερα, η δυσμενής μεταχείριση που επιφυλάσσει κράτος μέλος στα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες, σε σχέση με τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στα μερίσματα που καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες, ενδέχεται να αποτρέψει τις εταιρίες που εδρεύουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το πρώτο κράτος μέλος από την πραγματοποίηση επενδύσεων στο κράτος μέλος αυτό και συνιστά, ως εκ τούτου, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Βάσει της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθετικής ρυθμίσεως, οι εταιρίες που κατέχουν συμμετοχές σε εταιρία εδρεύουσα στη Bizkaia υπόκεινται, όσον αφορά τα μερίσματα που εισπράττουν από τις συμμετοχές αυτές, σε δύο διαφορετικά συστήματα φορολόγησης, η εφαρμογή των οποίων εξαρτάται από το αν πρόκειται για ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρία.

33 Συγκεκριμένα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες από εταιρία της οποίας η φορολογική έδρα βρίσκεται στη Bizkaia υπόκεινται, δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 1, στοιχείο a, του περιφερειακού νόμου 12/2013, σε παρακράτηση στην πηγή με συντελεστή 19 % επί του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, ανεξαρτήτως των οικονομικών αποτελεσμάτων των αλλοδαπών εταιριών, ο συντελεστής δε αυτός μπορεί πάντως να είναι χαμηλότερος δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Εν προκειμένω, επί των μερισμάτων που εισέπραξε η Credit Suisse Securities (Europe) παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή με συντελεστή 10 % κατ' εφαρμογήν τέτοιας σύμβασης, και συγκεκριμένα της ισπανοβρετανικής.

34 Αντιθέτως, μολονότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη στη Bizkaia σε άλλη ημεδαπή εταιρία ευρισκόμενη στην ίδια κατάσταση με την Credit Suisse Securities (Europe) υπόκεινται και αυτά σε παρακράτηση στην πηγή ίση με το 19 % του ακαθάριστου ποσού τους, η παρακράτηση αυτή ισοδυναμεί εντούτοις με προκαταβολή του φόρου εταιριών που ισχύει στη Bizkaia. Όταν μια ημεδαπή εταιρία καταγράφει ζημίες κατά τη λήξη της οικείας φορολογικής χρήσης, με συνέπεια να μην οφείλει φόρο εταιριών, ο φόρος επί των μερισμάτων που παρακρατήθηκε ως προκαταβολή επιστρέφεται, ενώ δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα για τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες.

35 Επομένως, το καθεστώς φορολόγησης των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρία της οποίας η φορολογική έδρα βρίσκεται στην ιστορική περιοχή της Bizkaia μπορεί να προσπορίσει σε ημεδαπή εταιρία, υποκείμενη σε φόρο εταιριών στην εν λόγω περιοχή, πλεονέκτημα σε σχέση με τις αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες περατώνουν φορολογική χρήση με ζημιογόνο αποτέλεσμα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 28).

36 Συναφώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, όσον αφορά τα μερίσματα που λαμβάνει η ημεδαπή εταιρία, αν η επιστροφή του φόρου συνεπάγεται απαλλαγή των μερισμάτων αυτών από κάθε φορολογική επιβάρυνση ή αν, όπως φαίνεται να προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, ο συνυπολογισμός των εν λόγω μερισμάτων κατά ποσοστό 50 % στη φορολογητέα βάση της ημεδαπής εταιρίας μειώνει το ποσό των ζημιών που μπορούν να εκπέσουν από τα εισοδήματα των επόμενων χρήσεων, με αποτέλεσμα την αναβολή της φορολόγησης των μερισμάτων αυτών.

37 Εν πάση περιπτώσει, πρώτον, η μη παροχή ενός τέτοιου πλεονεκτήματος σε περίπτωση ενέχουσα διασυνοριακό χαρακτήρα, ενώ το πλεονέκτημα αυτό παρέχεται σε ανάλογη, αμιγώς εσωτερικής φύσεως, περίπτωση, αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Δεύτερον, η εκτίμηση περί ενδεχόμενης δυσμενούς μεταχείρισης των μερισμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες πρέπει να εκτιμάται για κάθε φορολογική χρήση μεμονωμένα (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Δεδομένου ότι τα μερίσματα που εισπράττει η αλλοδαπή εταιρία φορολογούνται κατά τη διανομή τους, προκειμένου να συγκριθεί η φορολογική επιβάρυνση των μερισμάτων αυτών με τη φορολογική επιβάρυνση των μερισμάτων που διανέμονται σε ημεδαπή εταιρία η οποία υπόκειται

σε φόρο στη Bizkaia, πρέπει να ληφθεί υπόψη η φορολογική χρήση κατά την οποία διανεμήθηκαν τα μερίσματα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 31).

40 Εν προκειμένω, πάντως, διαπιστώνεται ότι η φορολογική επιβάρυνση των μερισμάτων που διανέμονται σε εταιρία εδρεύουσα στη Bizkaia είναι μηδενική όταν η εν λόγω εταιρία εμφανίζει ζημιογόνο αποτέλεσμα κατά το πέρας της χρήσης κατά την οποία διανεμήθηκαν τα μερίσματα.

41 Τρίτον, η ενδεχόμενη αναβολή της φορολόγησης των μερισμάτων θα έχει τον χαρακτήρα οριστικής φορολογικής απαλλαγής εάν ημεδαπή εταιρία δεν παρουσιάσει κερδοφόρο αποτέλεσμα έως την παύση των δραστηριοτήτων της (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 33).

42 Κατά συνέπεια, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθετική ρύθμιση μπορεί να δημιουργήσει πλεονέκτημα υπέρ των ημεδαπών εταιριών που είναι ζημιογόνες, δεδομένου ότι συνεπάγεται ταμειακό τουλάχιστον πλεονέκτημα ή ακόμη και απαλλαγή σε περίπτωση παύσης των δραστηριοτήτων, ενώ οι αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται σε άμεση και οριστική φορολόγηση, ανεξαρτήτως αποτελέσματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 34).

43 Το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia και η Ισπανική Κυβέρνηση υπενθυμίζουν, συναφώς, ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπή εταιρία όπως η Credit Suisse Securities (Europe) φορολογούνται, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 25, παράγραφος 1, στοιχείο a, του περιφερειακού νόμου 12/2013 και του άρθρου 10, παράγραφος 2, στοιχείο a, σημείο i, της ισπανοβρετανικής σύμβασης, με συντελεστή 10 %, ενώ τα μερίσματα που καταβάλλονται σε ημεδαπή εταιρία φορολογούνται, στο μέτρο που περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου εταιριών, με συντελεστή 28 %.

44 Η περίσταση όμως αυτή δεν εξαλείφει τη λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση στην οποία υπόκεινται τα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπή εταιρία.

45 Συγκεκριμένα, αφενός, η αντιβαίνουσα σε θεμελιώδη ελευθερία δυσμενής φορολογική μεταχείριση δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης λόγω της ενδεχόμενης ύπαρξης άλλων πλεονεκτημάτων (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Αφετέρου, το γεγονός ότι, όπως επισημαίνει το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia και η Ισπανική Κυβέρνηση, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε ημεδαπή εταιρία φορολογούνται με λιγότερο ευνοϊκό συντελεστή δεν ασκεί εν πάση περιπτώσει επιρροή, διότι τα μερίσματα αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο όταν η ημεδαπή εταιρία παύσει τις δραστηριότητές της χωρίς να έχει καταστεί κερδοφόρος κατά τις φορολογικές χρήσεις που έπονται της είσπραξης των μερισμάτων. Το ότι εθνική ρύθμιση περιάγει κατοίκους αλλοδαπής σε δυσμενέστερη θέση δεν μπορεί να αντισταθμισθεί από το γεγονός ότι, σε άλλες καταστάσεις, η ίδια αυτή ρύθμιση ενδέχεται να μη θίγει τους κατοίκους αλλοδαπής σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια τέτοια διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αναλόγως του τόπου της έδρας των εταιριών που εισπράττουν τα μερίσματα είναι ικανή να αποτρέψει τις αλλοδαπές εταιρίες από το να προβούν σε επενδύσεις σε εταιρίες εγκατεστημένες στη Bizkaia.

48 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

49 Πρέπει, ωστόσο, να εξετασθεί αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 65 ΣΛΕΕ

50 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους.

51 Η ως άνω διάταξη συνιστά παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και πρέπει, ως εκ τούτου, να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική νομοθετική ρύθμιση που προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους στο οποίο επενδύουν τα κεφάλαιά τους είναι αυτομάτως συμβατή με τη Συνθήκη ΛΕΕ. Πράγματι, η παρέκκλιση του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ τελεί υπό τον περιορισμό της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Πρέπει, επομένως, να γίνει διάκριση μεταξύ διαφορετικής μεταχείρισης, η οποία επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ, και δυσμενών διακρίσεων, οι οποίες απαγορεύονται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, πάντως, ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επί της συγκρισιμότητας των επίμαχων περιπτώσεων

53 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εφόσον κράτος μέλος επιβάλλει φόρο, μονομερώς ή βάσει σύμβασης, επί του εισοδήματος όχι μόνον των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής, αλλά και των φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής για τα μερίσματα που εισπράττουν από ημεδαπή

εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής είναι παρεμφερής με εκείνη των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

54 Το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia καθώς και η Ισπανική και η Γερμανική Κυβέρνηση παραπέμπουν, μεταξύ άλλων, στις αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, Futura Participations και Singer (C-250/95, EU:C:1997:239), της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), καθώς και της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608), από τις οποίες συνάγουν ότι ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι σύμφωνη με την αρχή της εδαφικότητας και ότι οι αλλοδαπές εταιρίες δεν βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση με εκείνη των ημεδαπών εταιριών.

55 Συναφώς, επισημαίνεται εντούτοις ότι η νομολογία που απορρέει από τις τελευταίες αυτές αποφάσεις είχε ήδη συζητηθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943). Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο διαπίστωσε, βάσει της πάγιας νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 53 της παρούσας απόφασης, ότι πρόκειται για καταστάσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Η εκτίμηση αυτή ισχύει και όσον αφορά τις καταστάσεις των ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών που αποτελούν αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης.

56 Ως εκ τούτου, η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση αφορά αντικειμενικώς συγκρίσιμες καταστάσεις.

Επί του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από την αποτελεσματικότητα της είσπραξης του φόρου

57 Το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia υποστηρίζει ότι μια αμέσως εισπρακτέα φορολογική υποχρέωση αλλοδαπής εταιρίας που εισπράττει μερίσματα παρίσταται ανάλογη προς τον σκοπό της διατήρησης της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι ο κίνδυνος μη καταβολής του φόρου από την αλλοδαπή εταιρία, η οποία επιπλέον δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση, αυξάνεται με την πάροδο του χρόνου, λόγω της απουσίας πραγματικού και διαρκούς δεσμού της εταιρίας αυτής με τη χώρα της πηγής του εισοδήματος.

58 Κατ’ αυτόν τον τρόπο, το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia υποστηρίζει, στην πραγματικότητα, ότι ο επίμαχος στην κύρια δίκη περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης της είσπραξης των φόρων.

59 Κατά πάγια νομολογία, η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικής είσπραξης του φόρου συνιστά θεμιτό σκοπό ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών, υπό την επιφύλαξη, εντούτοις, ότι η εφαρμογή του περιορισμού είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

60 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η παρακράτηση του φόρου στην πηγή συνιστά θεμιτό και κατάλληλο μέσο για να διασφαλισθεί η φορολόγηση των εισοδημάτων υποκειμένου στον φόρο εγκατεστημένου εκτός του κράτους φορολόγησης (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

61 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απορρέει από την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση έγκειται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 42 της παρούσας απόφασης, στο γεγονός ότι, αντιθέτως προς τις ημεδαπές ζημιογόνες εταιρίες που φορολογούνται στη Bizkaia, οι ομοίως ζημιογόνες αλλοδαπές εταιρίες δεν δικαιούνται ούτε επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου ούτε αναβολή της φορολόγησης.

62 Πλην όμως, η υπαγωγή των αλλοδαπών εταιριών στην ίδια ευνοϊκή μεταχείριση θα εξάλειφε κατ' ανάγκη τον ανωτέρω περιορισμό, χωρίς ωστόσο να υπονομεύει την επίτευξη του σκοπού που συνίσταται στην αποτελεσματική είσπραξη του φόρου που οφείλουν οι εταιρίες αυτές οσάκις εισπράττουν μερίσματα από εταιρία εγκατεστημένη στη Bizkaia (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 70).

63 Συγκεκριμένα, πρώτον, το καθεστώς επιστροφής του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου σε περίπτωση ζημιογόνου αποτελέσματος συνιστά, εκ φύσεως, παρέκκλιση από την αρχή της φορολόγησης κατά τη φορολογική χρήση εντός της οποίας διανεμήθηκαν τα μερίσματα, με αποτέλεσμα το καθεστώς αυτό να μην τυγχάνει εφαρμογής, ως εκ της φύσεώς του, στην πλειονότητα των εταιριών που εισπράττουν μερίσματα, αλλά μόνο σε εκείνες που εμφανίζουν ζημίες (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 71).

64 Δεύτερον, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι θα εναπόκειται στις αλλοδαπές εταιρίες να προσκομίσουν τα κατάλληλα στοιχεία, ώστε να είναι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου σε θέση να διαπιστώσουν ότι πληρούνται οι προβλεπόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις προκειμένου οι αλλοδαπές εταιρίες να τύχουν επιστροφής του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 72).

65 Τρίτον, λαμβανομένων υπόψη των κρίσεων που διατυπώνει το Δικαστήριο στις σκέψεις 74 έως 76 της αποφάσεως της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943), οι υφιστάμενοι μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των αρχών των κρατών μελών αρκούν για να καταστεί δυνατό στο κράτος μέλος πηγής να ελέγξει την αλήθεια των στοιχείων που προβάλλουν οι αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες επιθυμούν επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 73).

66 Κατά συνέπεια, η αναγνώριση και στις ζημιογόνες αλλοδαπές εταιρίες του πλεονεκτήματος που συνδέεται με την αναβολή της φορολόγησης των διανεμομένων μερισμάτων θα είχε ως αποτέλεσμα την εξάλειψη κάθε περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, χωρίς ωστόσο να παρακωλύσει την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθετική ρύθμιση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 77).

67 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η δικαιολόγηση της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθετικής ρύθμισης με βάση την αποτελεσματικότητα της είσπραξης των φόρων.

Επί του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και την αποτροπή του κινδύνου διπλής έκπτωσης των ζημιών

68 Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι, ενώ το Βασίλειο της Ισπανίας έχει, δυνάμει της ισπανοβρετανικής σύμβασης, την εξουσία να φορολογεί τα μερίσματα που καταβάλλουν οι ημεδαπές εταιρίες σε εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρίες, οι οικονομικές δραστηριότητες εγκατεστημένων στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιριών εμπίπτουν κατά τα λοιπά στη φορολογική εξουσία του Ηνωμένου Βασιλείου. Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση εξυπηρετεί τη διατήρηση της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας, δεδομένου ότι οι ζημίες μιας αλλοδαπής εταιρίας οι οποίες δεν έχουν άμεση σχέση με τα μερίσματα που αυτή εισπράττει από ημεδαπή εταιρία προέρχονται από οικονομικές δραστηριότητες που εμπίπτουν στη φορολογική αρμοδιότητα του κράτους εγκατάστασής της, όπου μπορούν να ληφθούν υπόψη οι ζημίες αυτές. Η συνεκτίμηση των ζημιών κατά τη φορολόγηση των μερισμάτων στην Ισπανία θα συνεπαγόταν διπλή έκπτωση των ζημιών, αντίθετη προς την κατανομή των φορολογικών εξουσιών.

69 Η Ισπανική Κυβέρνηση επίσης φρονεί ότι, αν γινόταν δεκτό, εν προκειμένω, το αίτημα της Credit Suisse Securities (Europe), οι ζημίες που αυτή υπέστη θα λαμβάνονταν πολλαπλώς υπόψη.

70 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η διατήρηση της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό και ότι, εφόσον η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν έχει θεσπίσει μέτρα ενοποίησης ή εναρμόνισης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής εξουσίας τους (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

71 Η δικαιολόγηση αυτή μπορεί να γίνει δεκτή εφόσον, μεταξύ άλλων, το επίμαχο καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα όσον αφορά δραστηριότητες που ασκούνται εντός της επικράτειάς του (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αποτροπή της διπλής έκπτωσης των ζημιών συνιστά θεμιτό σκοπό δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

73 Εν προκειμένω, δυνάμει της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπή εταιρία φορολογούνται μέσω παρακράτησης στην πηγή με συντελεστή που καθορίζεται στο πλαίσιο σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο δε παρακρατηθείς φόρος δεν επιστρέφεται όταν η αλλοδαπή εταιρία εμφανίζει ζημιογόνο χρήση, ενώ μια ημεδαπή εταιρία, ευρισκόμενη στην ίδια κατάσταση, δικαιούται επιστροφή του φόρου και αναβολή της φορολόγησης των εισπραχθέντων μερισμάτων.

74 Αφενός, όμως, όταν κράτος μέλος έχει επιλέξει να μη φορολογήσει, σε ορισμένες περιπτώσεις, τις ημεδαπές εταιρίες για τα μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, δεν μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών προκειμένου να δικαιολογήσει τη φορολόγηση των αλλοδαπών εταιριών που πραγματοποιούν τέτοια εισοδήματα (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουλίου 2024, Keva κ.λπ., C-39/23, EU:C:2024:648, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

75 Αφετέρου, η ενδεχόμενη αναβολή της φορολόγησης των μερισμάτων που εισπράττει μια ζημιογόνος αλλοδαπή εταιρία δεν σημαίνει ότι η φορολογικά αυτόνομη ιστορική περιοχή της Bizkaia παραιτείται του δικαιώματός της να φορολογήσει εισόδημα που έχει δημιουργηθεί στο έδαφός της. Συγκεκριμένα, τα διανεμόμενα από την ημεδαπή εταιρία μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν όταν η αλλοδαπή εταιρία καταστεί κερδοφόρος σε επόμενη χρήση, όπως συμβαίνει, υπό την επιφύλαξη επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, στην περίπτωση ημεδαπής εταιρίας που έχει παρόμοια εξέλιξη (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 59).

76 Επιπλέον, η απώλεια φορολογικών εσόδων από τη φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττουν οι αλλοδαπές εταιρίες με ζημιογόνο χρήση δεν μπορεί να δικαιολογήσει την άμεση και οριστική φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττουν οι εταιρίες αυτές σε μια τέτοια περίπτωση, ενώ οι ζημίες λαμβάνονται υπόψη όταν πρόκειται για ημεδαπές εταιρίες που φορολογούνται στη Bizkaia (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 63).

77 Επιπλέον, όσον αφορά την αποτροπή του κινδύνου διπλού συνυπολογισμού των ζημιών, εναπόκειται εν πάση περιπτώσει στις αλλοδαπές εταιρίες να προσκομίσουν τα κατάλληλα στοιχεία, ώστε οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου να είναι σε θέση να διαπιστώσουν ότι πληρούνται οι προβλεπόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις της αναβολής της φορολόγησης.

78 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να διατηρηθεί η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και να αποτραπεί ο κίνδυνος διπλής έκπτωσης των ζημιών.

Επί του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από τη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος

79 Το περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia καθώς και η Ισπανική και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη εξυπηρετεί τη διατήρηση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, δεδομένου ότι ο μη συνυπολογισμός, εντός του κράτους μέλους της πηγής, των ζημιών που κατέγραψε εκτός του κράτους μέλους αυτού μια αλλοδαπή εταιρία ακολουθεί συμμετρική λογική και αποτελεί το αντίστοιχο της μη φορολόγησης, στο εν λόγω κράτος μέλος, των οικονομικών δραστηριοτήτων από τις οποίες απορρέουν οι ζημίες αυτές.

80 Για να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο στην ανάγκη διατήρησης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, πρέπει, κατά πάγια νομολογία, να αποδεικνύεται η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισής του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

81 Πρέπει ωστόσο να επισημανθεί συναφώς ότι, εν προκειμένω, οι ημεδαπές εταιρίες οι οποίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών στη Bizkaia και, ως ζημιογόνες, δικαιούνται επιστροφή του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου επί των εισπραχθέντων μερισμάτων δεν υφίστανται, ως αντιστάθμισμα της επιστροφής του φόρου αυτού, συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση. Ακόμη και αν οι ημεδαπές εταιρίες ήταν υποχρεωμένες να συνυπολογίζουν τα μερίσματα αυτά σε ποσοστό 50 % στη βάση επιβολής του φόρου εταιριών, γεγονός παραμένει ότι οι εταιρίες αυτές,

εφόσον ήταν ζημιογόνες, θα ετύγχαναν τουλάχιστον ταμειακού πλεονεκτήματος, ακόμη δε και απαλλαγής σε περίπτωση παύσης των δραστηριοτήτων τους, εφόσον δεν επιτύγχαναν εκ νέου κερδοφόρο αποτέλεσμα.

82 Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η δικαιολόγηση της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης από την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

83 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε φορολογικώς αυτόνομη περιφέρεια του κράτους μέλους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, η οποία, όταν τα μερίσματα εισπράττονται από ημεδαπή εταιρία που υπόκειται σε φόρο εταιριών στην εν λόγω περιφέρεια, ισοδυναμεί με προκαταβολή του φόρου αυτού και επιστρέφεται εξ ολοκλήρου αν η εταιρία κλείσει την οικεία φορολογική χρήση με ζημιογόνο αποτέλεσμα, ενώ δεν προβλέπεται επιστροφή φόρου όταν τα μερίσματα εισπράττονται από αλλοδαπή εταιρία ευρισκόμενη στην ίδια κατάσταση.

Επί των δικαστικών εξόδων

84 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας τα μερίσματα που διανέμονται από εταιρία εγκατεστημένη σε φορολογικώς αυτόνομη περιφέρεια του κράτους μέλους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, η οποία, όταν τα μερίσματα εισπράττονται από ημεδαπή εταιρία που υπόκειται σε φόρο εταιριών στην εν λόγω περιφέρεια, ισοδυναμεί με προκαταβολή του φόρου αυτού και επιστρέφεται εξ ολοκλήρου αν η εταιρία κλείσει την οικεία φορολογική χρήση με ζημιογόνο αποτέλεσμα, ενώ δεν προβλέπεται επιστροφή φόρου όταν τα μερίσματα εισπράττονται από αλλοδαπή εταιρία ευρισκόμενη στην ίδια κατάσταση.

(υπογραφές)